

100208192 - 139

Bogotá, D.C., 5 de febrero de 2025.

Tema: Procedimiento tributario  
Descriptores: Sistema de Facturación electrónica -SFE  
Régimen sancionatorio  
Fuentes formales: Artículo 29 de la Constitución Política  
Artículo 616-1, 617, 638, 651, 652, 652-1 del Estatuto Tributario  
Artículo 1, numeral 10 de la Resolución DIAN 30 de 2019  
Artículos 1 numeral 25, 6, 7, 9, 11, 19, 20, 31 y 33 de la Resolución DIAN 165 de 2023.  
Artículo 1.6.1.4.2 del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

#### **PROBLEMA JURÍDICO No. 1:**

2. ¿Las sanciones consagradas en el inciso 3 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario configuran una norma en blanco, y por lo tanto su aplicación requiere una integración normativa a través de remisiones a disposiciones complementarias?

#### **TESIS JURÍDICA No. 1:**

3. Sí, el inciso tercero del artículo 616-1 del Estatuto Tributario consagra un tipo sancionatorio en blanco asociado al sistema de facturación electrónica -SFE, caracterizado por ser de conducta alternativa al contemplar varios verbos rectores distintos. Este tipo sancionatorio se ajusta al

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

<sup>2</sup> De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

principio de legalidad en su modalidad flexible, ya que requiere la aplicación de remisiones normativas para su determinación y aplicación.

#### FUNDAMENTACIÓN:

4. El inciso segundo del artículo 29 de la Constitución Política consagra el principio de legalidad al establecer que: «nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se imputa [...]»<sup>3</sup>. Este principio incorpora una doble garantía<sup>4</sup>, que deriva de sus elementos esenciales<sup>5</sup>: (i) una garantía material, que incluye: (a) la ley previa, la cual exige que tanto la definición del ilícito como la sanción sean anteriores a la comisión del acto y al procedimiento que determine su imposición, y (b) la ley cierta, que requiere que las sanciones sean plenamente determinadas y no meramente determinables<sup>6</sup>; y (ii) una garantía formal, que establece que tales disposiciones deben estar contenidas en una norma con rango de ley.
5. En la Sentencia C-394 de 2019, la Corte Constitucional reafirmó que el principio de legalidad constituye una manifestación del derecho al debido proceso, integrando este los principios de tipicidad y reserva de ley. En el ámbito del derecho administrativo sancionador, el principio de tipicidad presenta una flexibilidad que permite una menor rigurosidad en su aplicación<sup>7</sup>, dado que las sanciones administrativas, a diferencia de las penales: «no sólo no afectan la libertad física u otros valores de tal entidad, sino que además sus normas operan en ámbitos específicos, actividades o profesiones que tienen determinados deberes especiales»<sup>8</sup>.
6. Conforme con lo anterior, aunque los comportamientos sancionados por la administración deben estar previamente definidos de manera suficiente, ello no implica que el principio de legalidad opere con un rigorismo excesivo. Esto se debe a que dicho principio «adquiere matices dependiendo del tipo de derecho sancionador de que se trate»<sup>9</sup>. En este contexto, la flexibilidad del principio de legalidad en materia administrativa permite que la tipicidad no sea necesariamente determinada, sino determinable<sup>10</sup>.
7. Esta flexibilidad en el principio de tipicidad, además, permite la admisión de los tipos en blanco<sup>11</sup>, siempre que cumplan la condición de que «la legislación o el mismo ordenamiento jurídico establezcan criterios objetivos que permitan razonablemente concretar la hipótesis normativa»<sup>12</sup>. En otras palabras, los tipos en blanco son válidos cuando son determinables mediante remisiones claras a otras disposiciones legales o reglamentarias, o a través de criterios técnicos que definen con precisión las conductas prohibidas y las sanciones correspondientes<sup>13</sup>.

<sup>3</sup> En el ámbito de protección de los derechos humanos, a nivel internacional y regional, este principio también ha sido reconocido en el artículo 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el artículo 6.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el artículo 4.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

<sup>4</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-412, jul. 1/2015. M.P. Alberto Rojas Ríos.

<sup>5</sup> Cfr. C. Const. Sentencias C-333 de 2001, C-853 de 2005, C-507 de 2006, C-343 de 2006, C-406 de 2004, y C-1011 de 2008, citadas en la Sentencia C-394 de 2019.

<sup>6</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-475, may. 18/2004. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

<sup>7</sup> Cfr. C. Const. Sentencias C-530 de 2003 y C-406 de 2004.

<sup>8</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-530, jul. 3/2003. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

<sup>9</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-860, oct. 18/2006. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

<sup>10</sup> Según la Corte: «Este fenómeno se justifica por "la naturaleza de las conductas sancionables en materia administrativa, los bienes jurídicos implicados y la finalidad de las facultades sancionatorias que difieren del derecho penal"». Cfr. C. Const. Sent. C-703, sep. 6/2010. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

<sup>11</sup> Cfr. C.E. Secc. Cuarta. Sentencia de mar. 5/2019, Exp. 2403. M.P. German Alberto Bula Escobar.

<sup>12</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-406, may. 4/2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>13</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-044, mar. 1/2023. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

8. En conclusión, el principio de legalidad en el ámbito del derecho sancionatorio administrativo se materializa cuando se reúnen los siguientes elementos<sup>14</sup>: (i) que la conducta sancionable esté descrita de manera específica y precisa, bien porque la misma esté determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas; (ii) que exista una sanción cuyo contenido material esté definido en la ley, y (iii) que exista correlación entre la conducta y la sanción<sup>15</sup>.
9. En este contexto, el artículo 616-1 del Estatuto Tributario (ET) establece un tipo sancionatorio en blanco en materia del SFE, el cual contempla como conductas sancionables: (a) la no transmisión en debida forma, (b) la expedición sin cumplir los requisitos establecidos y (c) la omisión en la expedición de los documentos que integran el SFE. Para la determinación de las sanciones aplicables, esta disposición remite a: (i) los artículos 651, 652 y 652-1 del ET, que establecen el régimen sancionatorio correspondiente, y (ii) las normas reglamentarias y técnicas expedidas por la DIAN, las cuales precisan los parámetros para evaluar la infracción. Estas remisiones normativas completan la tipificación de la conducta sancionable y la tornan aplicable para el operador jurídico.
10. En consecuencia, el artículo 616-1 del ET configura un tipo sancionatorio en blanco dentro del SFE, caracterizado por ser de conducta alternativa, al prever múltiples verbos rectores. Asimismo, cumple con el principio de legalidad en su modalidad flexible, dado que su determinación y aplicación requieren la integración de disposiciones complementarias.

#### **PROBLEMA JURÍDICO No. 2:**

11. ¿La sanción por expedir documentos que hacen parte del sistema de facturación sin cumplir los requisitos establecidos se limita únicamente a la representación gráfica de dichos documentos?

#### **TESIS JURÍDICA No. 2:**

12. No. La sanción por expedir documentos del sistema de facturación sin cumplir los requisitos establecidos no se restringe únicamente a la representación gráfica de dichos documentos. Por el contrario, requiere un análisis integral de los supuestos fácticos que concurren en la conducta sancionable «expedir sin los requisitos establecidos», para determinar si estos pueden subsumirse en el tipo sancionatorio correspondiente.

#### **FUNDAMENTACIÓN:**

13. El inciso tercero del artículo 616-1 del ET dispone que una de las conductas tipificadas y sancionables en el marco del SFE es la expedición de documentos que forman parte del sistema<sup>16</sup> sin cumplir los requisitos establecidos. Esta disposición, que constituye una norma en blanco, remite al artículo 652 del mismo estatuto para determinar la sanción aplicable.

<sup>14</sup> Cfr. C. Const. Sent. C-343, may. 3/2006. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>15</sup> Adicionalmente, en sentencia C-242 de 2010, la Corte precisó que se cumple el principio de legalidad cuando se establecen: (i) los elementos básicos de la conducta típica que será sancionada; (ii) las remisiones normativas precisas cuando haya previsto un tipo en blanco o los criterios por medio de los cuales se pueda determinar la claridad de la conducta, y (iii) la sanción que será impuesta o los criterios para determinarla con claridad.

<sup>16</sup> Conforme el artículo 2 de la Resolución 165 de 2023, el Sistema de Facturación electrónica comprende: (i) la factura de venta; (ii) los documentos equivalentes; y (iii) los documentos electrónicos determinados por la DIAN.

14. La norma utiliza como verbo rector de la conducta sancionable<sup>17</sup> el término «expedir». Según el numeral 5 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016<sup>18</sup>, la expedición de la factura electrónica de venta y/o del documento equivalente, comprende su generación, así como la transmisión y validación; la expedición se cumple con la validación y la entrega física o electrónica según corresponda, de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquirente, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, cumpliendo con los requisitos establecidos para estos documentos, teniendo en cuenta las disposiciones contenidas para cada uno de los documentos que componen el sistema de facturación y las demás condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario.
15. Asimismo, el artículo 35 de la Resolución DIAN 165 de 2023<sup>19</sup> señala que el deber formal de expedir factura electrónica de venta o documento equivalente electrónico se entiende cumplido cuando estos son entregados al adquirente mediante los medios allí dispuestos.
16. Por lo tanto, el verbo rector es «expedir». Sin embargo, esta acción por sí sola no configura la conducta sancionable, ya que el tipo se encuentra calificado por la norma con la condición de que la expedición se realice «sin los requisitos establecidos». Según el artículo 6 de la Resolución DIAN 165 de 2023, los requisitos de la factura de venta, los documentos equivalentes y los documentos equivalentes electrónicos corresponden a los señalados en el artículo 617 del ET, a los establecidos en leyes vigentes, y a los fijados por DIAN<sup>20</sup>. Estos requisitos son a los que remite la norma y sin los cuales se configura la falta sancionatoria prevista en el 616-1 ET, siempre que su carencia no configure otra sanción específica.
17. En conclusión, la sanción por expedir documentos del SFE sin cumplir los requisitos establecidos no se restringe únicamente a la representación gráfica de dichos documentos. En cambio, exige un análisis integral de los supuestos fácticos que concurren en cada caso, para determinar la conducta subsumible en cada una de las sanciones consagradas.

### PROBLEMA JURÍDICO No. 3:

18. ¿La omisión de un requisito establecido en la Resolución 165 de 2023 en la factura electrónica configura la conducta sancionable de «no transmisión en debida forma de los documentos del sistema de facturación», sancionada conforme al artículo 651 del Estatuto Tributario, o, por el contrario, constituye la conducta de «expedición de documentos del sistema de facturación sin cumplir los requisitos establecidos», sancionada según el artículo 652 del mismo estatuto?

<sup>17</sup> Este despacho, en oficio No. 0662 de 2017 (Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio), precisó que la conducta sancionable no es más que la conducta plasmada en cada uno de los tipos sancionatorios, por lo que «debe de tenerse en cuenta el verbo rector plasmado en las diferentes normas [...]», para su determinación.

<sup>18</sup> Numeral modificado por el artículo 1 del Decreto 442 de 2023.

<sup>19</sup> « Por la cual se desarrolla el sistema de facturación, los proveedores tecnológicos, se adopta la Versión 1.9 del Anexo Técnico de Factura Electrónica de Venta, se expide el Anexo Técnico 1.0 del documento equivalente electrónico, y se dictan otras disposiciones en materia del sistema de facturación.»

<sup>20</sup> Como ejemplo de los requisitos desarrollados por la DIAN en ejercicio de las facultades conferidas, se destacan las siguientes disposiciones: (i) los artículos 11 y 12 de la Resolución 165 de 2023, que establecen los requisitos para la factura electrónica de venta y para los documentos de talonario o papel; (ii) el artículo 4 de la Resolución 167 de 2021, que regula los requisitos del documento soporte en adquisiciones realizadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente; y (iii) el artículo 5 de la Resolución 13 de 2021, que detalla la información y contenido del documento soporte de pago de nómina.

### TESIS JURÍDICA No. 3:

19. Ante la omisión de un requisito de la factura electrónica de venta, el operador jurídico deberá determinar de qué requisito se trata: si está relacionado con la indebida transmisión, tendrá la sanción dispuesta en el 616-1 ET por este hecho. En caso de tratarse del incumplimiento de otros requisitos será necesario determinar si existe una sanción específica o debe remitirse a la sanción subsidiaria dispuesta en el artículo 616-1 ET. Así, la conducta típica es la que identifica la sanción aplicable.

### FUNDAMENTACIÓN:

20. Como se indicó en el problema jurídico #1 del presente documento, el inciso 3 del artículo 616-1 del ET consagra un tipo sancionatorio en blanco que requiere de remisiones normativas complementarias para su determinación y aplicación. Este tipo sancionatorio es de conducta alternativa al contemplar tres verbos rectores: (i) no transmisión en debida forma; (ii) expedición sin requisitos establecidos; y (iii) no expedición de los documentos que hacen parte del SFE.
21. Según los numerales 25 y 26 del artículo 1 de la Resolución 165 de 2023 la transmisión en debida forma de los documentos del sistema de facturación:

«25. Transmisión de los documentos del sistema de facturación, las notas débito, notas crédito y los instrumentos electrónicos que se derivan de los mencionados documentos. Es el procedimiento electrónico mediante el cual se remite a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian), la información que contendrá la factura electrónica de venta, notas débito, notas crédito, documentos equivalentes a la factura electrónica de venta, los documentos que comprenden el sistema de facturación y los instrumentos electrónicos estructurados en el procedimiento de generación, que se deriven de una factura electrónica de venta y de los demás documentos electrónicos del sistema de facturación para su validación»

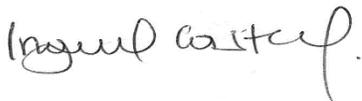
26. Transmisión de los documentos electrónicos en debida forma: La transmisión de los documentos electrónicos en debida forma corresponde al procedimiento electrónico mediante el cual se deben remitir los documentos electrónicos que hacen parte del sistema de facturación, en la forma prevista en las normas que los reglamenten y cumpliendo con los requisitos, condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos, que se establezcan para cada uno de los documentos electrónicos que hacen parte del sistema de facturación electrónica, conforme con lo previsto en el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

22. Conforme lo señala el artículo 31 *ibidem*, este procedimiento electrónico es posterior al de la «generación», pero previo al de la «expedición» del documento electrónico. Su finalidad es enviar la información de los documentos electrónicos generados para su validación por parte de la DIAN, respecto de las condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos, conforme con los anexos técnicos de factura electrónica de venta y documento equivalente electrónico.
23. Por su parte, como se explicó en el problema jurídico #2, la conducta sancionable de expedir documentos sin requisitos establecidos consiste en la entrega de la factura o documento equivalente al adquirente sin el cumplimiento de los requisitos previstos por la ley o el reglamento.
24. Con base en lo anterior, una lectura integral y coherente de los conceptos contrapuestos, revela una diferencia fundamental en las conductas sancionables derivadas de la no transmisión en

debida forma y de la expedición sin requisitos, puesto que una y otra conducta, además de no conservar una identidad típica, responden a momentos distintos y acciones diferenciables dentro del proceso de facturación electrónica. Mientras que la no transmisión en debida forma sanciona la remisión de la información sin el cumplimiento de los requisitos, condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos, conforme con lo previsto en los numerales 25 y 26 del artículo 1, artículos 31 y 32 de la Resolución 165 de 2023.

25. Por su parte, la sanción por la expedición de la factura de venta sin el cumplimiento de los requisitos sanciona conductas relacionadas con el incumplimiento de requisitos desde su generación, validación y la entrega física o electrónica según corresponda.
26. Por lo tanto, ante la omisión de un requisito en el contexto de la factura electrónica de venta, el operador jurídico deberá determinar si se trata de un requisito relacionado con la transmisión o con la expedición de la factura, para identificar a qué conducta típica corresponde y, en consecuencia, cuál es la sanción aplicable. Esto, sin perjuicio de que exista una sanción específica, la cual prevalecerá sobre las consignadas en el artículo 616-1 del ET, en virtud del principio de especialidad consagrado en dicho artículo<sup>21</sup>. Sobre este asunto se remite el concepto No. 1013 del 14 de noviembre de 2024.
27. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao - Subdirección de Normativa y Doctrina  
Revisó: Judy Marisol Céspedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina

<sup>21</sup> Cfr. Concepto DIAN No. 1013 del 2024.