

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Procedimiento Tributario

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 007258 int 669 DE 2026 MAYO 5

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

Sanción pecuniaria representante legal Sanción personal y autónoma
Aplicación del principio "non bis in idem"

▼ Fuentes Formales

Artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

▼ Extracto

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 DIAN¹. 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 2019².

2. Mediante el radicado plantea una serie de inquietudes relacionadas con la sanción que establece el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, que serán atendidas en el orden que fueron planteadas, así:

"Teniendo en cuenta que, la sanción propuesta a terceros fue incluida dentro del procedimiento de fiscalización que fue archivado en su totalidad, sírvase indicar ¿es correcto entender entonces concluido el proceso sancionatorio en contra del Representante Legal y el Revisor Fiscal? Por favor, señale los fundamentos normativos de su respuesta."

3. Respuesta: El artículo 658-1 del Estatuto Tributario³, dispone que "cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.". (Resaltado fuera de texto)

4. Frente a esta sanción, la doctrina oficial de la DIAN, expresó que es una sanción pecuniaria⁴, equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, por concepto de omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes, generando inexactitud en la respectiva declaración de impuesto sobre la renta⁵. (Subrayado fuera del texto)

5. De esta manera, el artículo en mención establece una sanción de carácter personal⁶ dado que su finalidad es sancionar a los representantes legales que incumplen sus deberes formales al omitir información que conlleva a inexactitud en las declaraciones tributarias.

6. Así, a pesar de que de manera expresa la norma establezca que la sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelanta contra la sociedad infractora, no se puede desconocer que se trata de una sanción autónoma.

7. Así mismo, nótese que el legislador de manera expresa estipula que esta sanción no podrá ser sufragada por la sociedad a quien representa. En este sentido, la subsanación de la irregularidad por parte de la sociedad infractora no tiene incidencia alguna en la sanción impuesta al representante legal por el incumplimiento de su deber formal, dado que lo que se sanciona es el actuar indebido en el cumplimiento de sus deberes formales.

8. En consecuencia, en los casos que la DIAN archive el proceso porque la sociedad subsanó la irregularidad que dio origen a la inexactitud, no implica el archivo del proceso sancionatorio que se adelanta a representante legal en virtud del artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

"En caso de que la respuesta al numeral anterior sea afirmativa, ¿debe entenderse que el pago que realice el Representante Legal y/o el Revisor Fiscal, en virtud de la sanción propuesta, correspondería a un pago de lo no debido, considerando el archivo total del expediente? Por favor, indique los fundamentos normativos de su respuesta."

9. Respuesta: Remítase a la respuesta del punto anterior.

"En caso de que la respuesta al numeral primero sea negativa, ¿cuál sería el título ejecutivo con el cual la Autoridad Tributaria podría exigir el cumplimiento de la sanción propuesta para el Representante Legal y el Revisor Fiscal? Por favor, indique los fundamentos normativos de su respuesta."

10. Respuesta: En caso de que la administración tributaria haya ordenado el archivo del proceso al contribuyente que subsanó la irregularidad, deberá continuar adelante con el proceso sancionatorio que establece el Estatuto Tributario hasta proferir el acto que imponga la sanción.

"Teniendo en cuenta el principio del non bis in idem (prohibición de doble sanción por los mismos hechos), ¿puede la Autoridad Tributaria iniciar un proceso sancionatorio independiente en contra del Representante Legal y el Revisor Fiscal de la ESAL por las mismas circunstancias que dieron lugar a la sanción impuesta a la entidad? Por favor, indique los fundamentos normativos de su respuesta."

11. Respuesta: El inciso 3 del artículo 658-1 del Estatuto Tributario dispone que la sanción se debe proponer, determinar y discutir dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado. En consecuencia, no se requiere que la Administración tributaria inicie un nuevo proceso sancionatorio y deberá continuar el proceso respecto del representante legal.

"¿Cómo se aplica el principio de non bis in idem en el contexto de fiscalización y sanciones tributarias cuando ya se ha realizado el allanamiento por parte de la ESAL y la autoridad tributaria ha archivado el proceso? ¿Puede entenderse que la sanción al Representante Legal y Revisor Fiscal se encuentra amparada por dicho principio? Por favor, indique los fundamentos normativos de su respuesta."

12. Respuesta: El principio de "non bis in idem" protege a las personas de ser juzgadas o sancionadas más de una vez por los mismos hechos. La doctrina reiterada de la entidad⁷ en cumplimiento a los fallos de las altas cortes⁸ ha precisado:

"Acerca del principio NON BIS IN IDEM, la Corte Constitucional expresó en Sentencia C-244 de mayo 30 de 1996:

"Este principio que, de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina, tiene como objetivo primordial evitar la duplicidad de sanciones, sólo tiene operancia en los casos en que exista identidad de causa, identidad de objeto e identidad en la persona a la cual se le hace la imputación.

"La identidad en la persona significa que el sujeto inculcado debe ser la misma persona física en dos procesos de la misma índole.

La identidad del objeto está construida por la del hecho respecto del cual se solicita la aplicación del correctivo penal. Se exige entonces la correspondencia en la especie fáctica de la conducta en dos procesos de igual naturaleza.

La identidad en la causa se refiere a que el motivo de la iniciación del proceso sea el mismo en ambos casos"

13. Bajo este contexto, en el caso planteado en su solicitud no es posible hablar del principio del "Non bis in ídem", porque el hecho sancionable para el representante legal es el incumplimiento de su deber formal al ordenar o aprobar información que conlleva a una inexactitud en la declaración de la sociedad que representa. En este sentido, se trata de una conducta sancionable diferente a la que realiza el contribuyente.

14. Finalmente, es importante indicar que la responsabilidad de los representantes⁹ se da cuando sean aprobadas y/o ordenadas por éstos. En el caso del revisor fiscal, se tipifica cuando haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

15. 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/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del Art. 56 del Decreto 1742 de 2020 Art. 7 de la Resolución DIAN 91/2021.

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

³ Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas impropiedades, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al

contribuyente, sin exceder **de 4.100 UVT**, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

<Inciso modificado y adicionado por el artículo **26 de** la Ley 863 **de** 2003. El nuevo texto es el siguiente:> La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido **de** las irregularidades sancionables objeto **de** investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, **determinará** y discutirá **dentro del** mismo proceso **de** imposición **de** sanción o **de** determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las **dependencias** competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para **decidir** frente al representante legal o revisor fiscal implicado.

⁴ (Cfr. Concepto 032687 08/11/2018)

⁵ (Cfr. Art. el artículo 647 **del** Estatuto Tributario)

⁶ Sentencia Consejo **de** Estado. Radicado: 54001-23-33-000-2014-00243-01 (24371)

⁷ (Cfr. Concepto 013 **de** 13/04/2004, artículo 29 **de** la CP)

⁸ (Cfr. C-244 **de** 30/05/1996)

⁹ (Cfr. Art. 572 **del** Estatuto Tributario)