

CONCEPTO 009663 int 936 DE 2025

(junio 24)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 26 de junio de 2025>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho Tributario

Banco de Datos Procedimiento Tributario

Problema Jurídico PROBLEMA JURÍDICO No. 1:

Para que proceda la imposición de la sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión, prevista en el artículo [669](#) del Estatuto Tributario (E.T.), ¿El representante legal de una sociedad que sirvió como instrumento de evasión tributaria debe ostentar la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas a la que alude el artículo antes mencionado?

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

A efectos de contabilizar el término de dos (2) años previsto en el artículo [638](#) del E.T., en el trámite de imposición de la sanción del artículo [669](#) del E.T. en contra del representante de una sociedad que sirvió como instrumento de evasión tributaria, ¿se debe tener en cuenta la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio de la sociedad?

Tesis Jurídica TESIS JURÍDICA No. 1:

No. En virtud del principio del efecto útil de las normas, para que proceda la imposición de la sanción prevista en el artículo [669](#) del E.T. no se requiere que el representante legal de una sociedad -que sirvió como instrumento de evasión tributaria- ostente la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas a la que alude el artículo [669](#) del E.T.

TESIS JURÍDICA No. 2:

Si. Cuando, mediante resolución independiente, se imponga la sanción establecida en el artículo [669](#) del E.T. al representante de una sociedad que sirvió de instrumento de evasión, debe tomarse en cuenta para la contabilización del término de prescripción del artículo [638](#) del E.T. la declaración de la sociedad que sirvió de instrumento de evasión, dado que de ella se deriva la irregularidad sancionable

Descriptores Sanción por omitir ingresos o servir de instrumentos para evasión
Representación sociedades que sirvan como instrumento de evasión
Término de prescripción de la facultad sancionatoria

Fuentes Formales ARTÍCULO [637](#), [638](#) Y [669](#) DEL ESTATUTO TRIBUTARIO
SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL C-569/04
SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL C-499 DE 1998
SENTENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN TERCERA
RAD. NO. 05001-23-31-000-2011-00462-01(44544).
SENTENCIA DE UNIFICACIÓN, CONSEJO DE ESTADO RAD. NO.
2019 CE-SUJ-4-010 ([22185](#))

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 DIAN^[1]. 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^[2].

PROBLEMA JURÍDICO No. 1:

2. Para que proceda la imposición de la sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión, prevista en el artículo [669](#) del Estatuto Tributario (E.T.), ¿El representante legal de una sociedad que sirvió como instrumento de evasión tributaria debe ostentar la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas a la que alude el artículo antes mencionado?

TESIS JURÍDICA No. 1:

3. No. En virtud del principio del efecto útil de las normas, para que proceda la imposición de la sanción prevista en el artículo [669](#) del E.T. no se requiere que el representante legal de una sociedad -que sirvió como instrumento de evasión tributaria- ostente la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas a la que alude el artículo [669](#) del E.T.

FUNDAMENTACION No. 1:

4. El artículo [669](#) del E.T.^[3] inicia haciendo referencia a la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas (IVA) para luego determinar las tres (3) conductas sancionables, así: i) realización de operaciones ficticias; ii) omisión de ingresos; y iii) representación de sociedades que sirvan como instrumentos de evasión.

5. Las conductas tipificadas como hechos sancionables son disímiles y su realización se predica de sujetos diferentes. En efecto, resulta claro que, a diferencia de las dos primeras conductas, en el caso de la representación de sociedades como instrumentos de evasión, quien podría incurrir en esta conducta es el sujeto que ostenta la calidad de representante legal de la sociedad.

6. Así, en principio, podría pensarse que la calidad de responsable de IVA se predica respecto de todas las conductas sancionables descritas en la norma y los sujetos que pueden incurrir en ellas. Por ejemplo, cuando se trata de la realización de operaciones ficticias y la omisión de ingresos es claro que el sujeto sancionable debe tener la calidad de responsable de IVA; sin embargo, no hay tal claridad cuando se trata de la infracción de representación de sociedades como instrumentos de evasión, dado que no resulta claro si la condición que indica la norma se predica del contribuyente o de su representante legal.

7. Para resolver lo anterior, es preciso acudir a los criterios hermenéuticos de interpretación de normas aceptados por la jurisprudencia constitucional como el “principio del efecto útil de las normas” según el cual debe considerarse, de entre varias interpretaciones de una disposición normativa, aquella que permita consecuencias jurídicas sobre la que no las prevea, o sobre la que prevea consecuencias superfluas o innecesarias^[4].

8. En relación con el principio del efecto útil de las normas, la Corte Constitucional en la Sentencia C-499 de 1998, señaló:

“Si la interpretación conforme a la Constitución de una determinada norma le resta a esta última todo efecto jurídico, lo que en realidad debería proceder es una declaratoria de inexecutable pura y simple. Ciertamente, en un evento como el mencionado, las dos decisiones - de executable condicionada y de inexecutable - serían, en la práctica, equivalentes, siendo la última mucho más acorde con los principios de eficacia del derecho y de seguridad jurídica. Resulta contrario a los principios mencionados, mantener en el ordenamiento una disposición

que carece de toda eficacia jurídica, pues se contradice el principio del efecto útil de las normas generando, al mismo tiempo, una circunstancia que puede originar grave confusión e incertidumbre." (subraya fuera del texto original).

9. En virtud del principio del efecto útil, según se ha visto, el texto de una norma debe ser interpretado de manera que todo cuanto ella prescribe produzca consecuencias jurídicas^[5]. A su vez, el principio mencionado tiene por finalidad, además de garantizar la interpretación conforme a la Constitución, evitar confusión e incertidumbre entre los operadores jurídicos.^[6]

10. Así las cosas, en aplicación de este principio y atendiendo la finalidad de la norma que no es otra que sancionar, no sólo a los contribuyentes que realicen operaciones ficticias o que omitan ingresos, sino a los representantes legales de sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, es necesario preferir la interpretación del artículo 669 E.T. que permita hacer efectiva la sanción a los representantes legales y evitar que la condición de responsables de IVA a la que se refiere la disposición sirva para eludir la responsabilidad que estos deberían asumir por representar a sociedades como las mencionadas.

11. En consecuencia, para que proceda la imposición de la sanción señalada en la referida norma, no se requiere que el representante legal de una sociedad -que sirvió como instrumento de evasión tributaria- ostente la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas a la que alude el artículo 669 del E.T. Interpretar lo contrario, es decir, que el representante legal de la sociedad que sirvió como instrumento de evasión solamente pueda ser sancionado si tiene la calidad de responsable del Impuesto sobre las ventas, haría nugatoria la aplicación de la sanción allí regulada.

12. En consonancia con lo anterior, se observa que el inicio del proceso administrativo sancionatorio en contra del representante presupone la existencia de un pronunciamiento anterior por parte de la DIAN, en el cual se determine que la sociedad que representa sirvió de instrumento de evasión, como por ejemplo dedicarse a la venta de facturas ficticias a favor de terceros que sirven para acreditar compras e impuestos descontables en sus declaraciones de IVA, así como costos y gastos en las declaraciones de impuesto sobre la renta, respectivamente.

13. En este sentido, a efectos de garantizar la aplicación de la norma y su efecto útil, debe entenderse que si bien el representante es el responsable de cumplir con los deberes formales de la sociedad, es la sociedad quien sirve de instrumento de evasión y, por ende, la condición de responsable de IVA debe predicarse de la sociedad que representa y no del representante legal pues, de lo contrario, haría nugatoria la sanción contemplada en el artículo 669 del E.T.

14. En este orden de ideas, se concluye que es el contribuyente (sociedad) que sirvió como instrumento de evasión es el que debe acreditar la calidad de responsable de IVA, teniendo en cuenta que la sanción al representante, establecida en el artículo 669 del E.T., es consecuencia de la comisión de una infracción por parte este.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

15. A efectos de contabilizar el término de dos (2) años previsto en el artículo 638 del E.T., en el trámite de imposición de la sanción del artículo 669 del E.T. en contra del representante de una sociedad que sirvió como instrumento de evasión tributaria, ¿se debe tener en cuenta la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio de la sociedad?

TESIS JURÍDICA No. 2:

16. Si. Cuando, mediante resolución independiente, se imponga la sanción establecida en el artículo [669](#) del E.T. al representante de una sociedad que sirvió de instrumento de evasión, debe tomarse en cuenta para la contabilización del término de prescripción del artículo [638](#) del E.T. la declaración de la sociedad que sirvió de instrumento de evasión, dado que de ella se deriva la irregularidad sancionable

FUNDAMENTACIÓN No. 2:

17. El artículo [637](#) del E.T. dispone dos vías procedimentales a efectos de imponer las sanciones tributarias, a saber: (i) mediante liquidación oficial dentro del proceso administrativo que esté en curso; o (ii) mediante resolución independiente.

18. A su vez, el artículo [638](#) del E.T. establece el término de prescripción de la facultad sancionatoria cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente. Dicha regla fue unificada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado al señalar que el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se ocurrió la irregularidad sancionable.^[7]

19. Ahora bien, en cuanto a la sanción establecida en el artículo [669](#) del E.T. correspondiente a representar sociedades que sirvan como instrumentos de evasión tributaria y a efectos de poder iniciar el proceso administrativo sancionatorio al representante, se debe contar con un acto administrativo donde se determine que la sociedad por él representada sirvió como instrumento de evasión. Lo anterior, toda vez que la sanción aquí establecida para el representante es consecuencia de la comisión de una infracción por parte de la sociedad.

20. Así las cosas, haciendo una interpretación armónica de ambas disposiciones, cuando la sanción al representante se impone en resolución independiente, debe tomarse en cuenta para la contabilización del término de prescripción la declaración de renta de la sociedad que sirvió de instrumento de evasión, dado que de ella se deriva la irregularidad sancionable.

21. 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/>.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. 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.

2. 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.

3. “ARTICULO [669](#). SANCIÓN POR OMITIR INGRESOS O SERVIR DE INSTRUMENTO DE EVASIÓN. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma. (...)”

4. Corte Constitucional, Sentencia C-569/04

5. Ibidem.

6. Consejo de Estado, Sección Tercera. Rad.05001-23-31-000-2011-00462-01(44544).

7. Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de Unificación 2019CE-SUJ-4-010 ([22185](#)) del 14 de noviembre de 2019: “De conformidad con el artículo [638](#) del ET, si la potestad sancionadora se ejerciera en el acto de liquidación, los términos de caducidad a los que estaría sujeta la actuación de la Administración serían aquellos establecidos para proferir cada clase de liquidación oficial en el Título IV del Libro Quinto del ET (artículos [683](#) a [719](#)); mientras que, en los eventos en que la sanción se imponga mediante resolución independiente, la facultad para proferir el pliego de cargos fenecerá, según el mismo artículo 638, del ET, «dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable».”



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Co-creación, mantenimiento, actualización y ajustes de estructura relacionados con la consulta jurídica y contenido del Normograma, realizado por Avance Jurídico Casa Editorial SAS.

ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 4 de julio de 2025



DIAN