

**Procedencia de sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario en contribuyentes no
responsables del IVA**

**Claudia Alexandra Riveros Vera, Eduardo Fabian Campo León, Angela Marina
Rodríguez Ortiz**

Trabajo de grado para optar el título de Especialista en Gerencia Tributaria

Director

Carlos Mario Serrano Serrano

Especialista en Gerencia Tributaria

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División

Especialización en Gerencia Tributaria

2026

Dedicatoria

Dedicamos este trabajo de grado, en primer lugar, a Dios, por guiarnos con su sabiduría, fortalecernos en los momentos de dificultad y permitirnos culminar satisfactoriamente esta importante etapa de formación profesional.

Asimismo, lo dedicamos a nuestros padres, por su amor incondicional, su esfuerzo constante y los valores que sembraron en nosotros. Su apoyo, ejemplo y confianza fueron fundamentales para motivarnos a perseverar hasta alcanzar esta meta.

Agradecimientos

Expresamos nuestro sincero agradecimiento a nuestras familias, quienes, con su comprensión, paciencia y acompañamiento permanente, fueron un apoyo esencial durante el desarrollo de esta especialización en Gerencia Tributaria. Su respaldo emocional y su confianza en nuestras capacidades nos impulsaron a continuar con compromiso y responsabilidad en este proceso académico.

De manera especial, manifestamos nuestra gratitud a nuestro(a) director(a) de trabajo de grado, por su orientación, disposición, acompañamiento académico y valiosos aportes durante el desarrollo de esta investigación. Sus observaciones, sugerencias y lectura crítica del documento fueron fundamentales para fortalecer la calidad del trabajo realizado.

A nuestros profesores, les expresamos nuestro reconocimiento por compartir sus conocimientos, experiencias y enseñanzas, las cuales contribuyeron significativamente a nuestra formación académica y profesional. Cada uno de sus aportes permitió ampliar nuestra visión en el campo de la Gerencia Tributaria y consolidar los fundamentos teóricos y prácticos necesarios para la elaboración de este proyecto.

Igualmente, extendemos nuestro agradecimiento a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por brindarnos el apoyo institucional necesario para cursar esta especialización. Su respaldo fue determinante para avanzar en este proceso formativo y para fortalecer nuestras competencias en beneficio del ejercicio profesional.

Finalmente, agradecemos a todas las personas e instituciones que, de una u otra manera, contribuyeron al desarrollo de este trabajo, ya fuera mediante orientación, apoyo académico, colaboración técnica o aportes que enriquecieron la construcción final del documento.

Contenido

Introducción	12
1. Procedencia de sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario en contribuyentes no responsables del IVA	14
1.1 Planteamiento del problema	14
1.2 Justificación	19
1.3 Objetivos	20
1.3.1 Objetivo general	20
1.3.2 Objetivos específicos	20
2. Marco referencial	22
2.1 Marco teórico	22
2.1.1 El derecho sancionatorio tributario y sus principios constitucionales	22
2.1.2 La obligación de facturar y el Impuesto sobre las Ventas	24
2.1.3 La informalidad económica y su relación con el cumplimiento tributario	25
2.1.4 Las obligaciones contables de los no obligados a llevar contabilidad	27
2.2 Marco conceptual	28
2.3 Marco legal	32
2.3.1 Estado del arte	36
3. Método	41
3.1 Participantes	41
3.1 Herramientas	43
3.3 Procedimientos	45
4. Resultados	47

4.1 Identificación del marco normativo de la obligación de facturar y del IVA en Colombia .	47
4.2 Descripción de los principios del derecho sancionatorio tributario aplicables al artículo 616 del Estatuto Tributario.....	55
4.3 Determinación del impacto institucional de las sanciones de la DIAN en no responsables del IVA sin contabilidad	65
5. Discusión.....	77
6. Conclusiones	80
Referencias.....	85

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Procedimiento metodológico por objetivos específicos y fases del estudio</i>	46
Tabla 2. <i>Matriz de análisis normativo</i>	53
Tabla 3. <i>Matriz jurisprudencial - Principios del derecho sancionatorio tributario y artículo 616 ET</i>	63
Tabla 4. <i>Matriz de casos administrativos</i>	69

Lista de figuras

Figura 1. *Informalidad laboral: Colombia y referencia regional* 25

Figura 2. *Principios del Derecho Sancionatorio Tributario* 60

Resumen

El régimen sancionatorio del artículo 616 del Estatuto Tributario colombiano se ha aplicado a contribuyentes no responsables del Impuesto sobre las Ventas que carecen de obligaciones contables formales, generando una tensión jurídica no resuelta entre el poder punitivo de la administración tributaria y los principios constitucionales de legalidad, tipicidad y proporcionalidad. El estudio analizó la procedencia jurídica de dichas sanciones frente a ese grupo de contribuyentes, considerando los límites del poder sancionatorio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en ausencia de información verificable sobre sus ingresos reales. Para ello se adoptó un enfoque cualitativo de tipo socio jurídico, con componente descriptivo y analítico, sustentado en el análisis sistemático de fuentes normativas, jurisprudenciales y administrativas organizadas en matrices de análisis normativo, jurisprudencial y de casos administrativos. Los resultados evidenciaron que la obligación de facturar está condicionada a la calidad de responsable del IVA, que los principios constitucionales del derecho sancionatorio limitan materialmente la procedencia de la sanción frente a sujetos sin esa condición, y que la ausencia de registros contables verificables genera un vacío probatorio estructural que compromete la validez de los actos sancionatorios expedidos por la administración contra ese grupo. Se concluye que los procesos sancionatorios adelantados sin información contable verificable no solo carecen de eficacia jurídica sino que producen desgaste institucional, erosionan la legitimidad del sistema tributario frente a los pequeños contribuyentes y desincentivan la formalización voluntaria, efectos contrarios a los objetivos de política fiscal trazados por la Ley 2277 de 2022.

Palabras clave: derecho sancionatorio constitucional, facturación electrónica, informalidad económica, no responsables del IVA, régimen sancionatorio tributario

Abstract

The sanctioning regime of Article 616 of the Colombian Tax Code has been applied to taxpayers who are not liable for Value Added Tax and who lack formal accounting obligations, generating an unresolved legal tension between the punitive power of the tax administration and the constitutional principles of legality, specificity, and proportionality. The study analyzed the legal grounds for imposing such sanctions on this group of taxpayers, considering the limits of the sanctioning authority of the Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales in the absence of verifiable information about their actual income. To this end, a qualitative socio-legal approach was adopted, with descriptive and analytical components, based on the systematic analysis of normative, jurisprudential, and administrative sources organized into normative, jurisprudential, and administrative case analysis matrices. The results showed that the obligation to issue invoices is contingent upon holding the status of VAT liable taxpayer, that the constitutional principles of sanctioning law materially limit the applicability of the sanction to subjects who do not hold that status, and that the absence of verifiable accounting records creates a structural evidentiary gap that undermines the validity of sanctioning administrative acts issued by the tax authority against this group. It is concluded that sanctioning proceedings conducted without verifiable accounting information not only lack legal effectiveness but also produce institutional strain, erode the legitimacy of the tax system among small taxpayers, and discourage voluntary formalization — effects that run contrary to the fiscal policy objectives set forth by Law 2277 of 2022.

Keywords: engines constitutional sanctioning law, electronic invoicing, economic informality, non-VAT liable taxpayers, tax sanctioning regime

Glosario

Capacidad contributiva. Aptitud económica real del sujeto pasivo para soportar la carga tributaria impuesta por el Estado, entendida como el límite material que la Constitución establece al ejercicio de la potestad sancionatoria y al diseño de las obligaciones fiscales (Castillo Cadena y Sánchez Torres, 2017).

Contribuyente no responsable del IVA. Persona natural o jurídica que, por no superar los topes de ingresos brutos anuales establecidos en el artículo 437 del Estatuto Tributario o por desarrollar actividades excluidas del impuesto, no adquiere la calidad de responsable del Impuesto sobre las Ventas y, por tanto, no está obligada a recaudar, declarar ni pagar dicho tributo (Bravo Arteaga, 2014).

Evasión tributaria. Conducta del contribuyente orientada a reducir u ocultar de forma ilícita una obligación tributaria sustancial previamente existente a su cargo, mediante la omisión de ingresos, la alteración de registros o el uso de mecanismos no autorizados por la ley (González Rodríguez et al., 2021).

Factura electrónica. Documento soporte de las transacciones comerciales que, en el ordenamiento tributario colombiano, cumple simultáneamente una función mercantil y una función de control fiscal, cuya expedición constituye una obligación formal para los contribuyentes responsables del Impuesto sobre las Ventas en los términos de la Resolución DIAN 000042 de 2020 (Pinto et al., 2020).

Informalidad económica. Conjunto de actividades productivas desarrolladas al margen de los registros, controles y obligaciones que el ordenamiento jurídico establece para el sector formal de la economía, sin que esa condición implique necesariamente ilegalidad ni conducta evasora deliberada (Tangarife López, 2020).

Obligación formal tributaria. Deber instrumental impuesto por la ley al contribuyente con el fin de facilitar el control de la administración tributaria sobre el cumplimiento de las obligaciones sustanciales, entre el que se cuenta la expedición de factura de venta como soporte de las operaciones económicas (Álvarez García y Ochoa Díaz, 2019).

Principio de legalidad tributaria. Exigencia constitucional según la cual toda obligación tributaria y toda sanción derivada de su incumplimiento deben estar previstas en una norma previa, cierta y accesible al destinatario, sin posibilidad de extensión analógica por parte de la administración (Núñez, 2019).

Principio de proporcionalidad. Criterio de validez de los actos sancionatorios que exige correspondencia razonable entre la gravedad de la conducta infractora, la capacidad económica del sujeto y la consecuencia jurídica impuesta, de modo que la sanción no resulte más gravosa que la conducta que pretende prevenir (Forero Hernández, 2020).

Régimen Simple de Tributación. Mecanismo de simplificación fiscal creado por la Ley 2010 de 2019 y modificado por la Ley 2277 de 2022, dirigido a pequeños contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 903 del Estatuto Tributario, el cual unifica en una sola declaración el pago de varios impuestos y coexiste con la posibilidad de que el contribuyente no sea responsable del Impuesto sobre las Ventas (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021).

Vacío probatorio. Situación en que la administración tributaria carece de los elementos de juicio necesarios para sustentar con certeza un acto sancionatorio, por no existir registros contables, comprobantes de operaciones ni estándar normativo que regule la información exigible a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad formal (Rodríguez Rojas, 2023).

Introducción

El sistema tributario colombiano ha construido, a través de reformas estructurales sucesivas, un marco normativo que diferencia a los contribuyentes responsables del Impuesto sobre las Ventas de quienes, por el nivel de sus ingresos o la naturaleza de su actividad económica, no ostentan esa condición. Esa distinción determina el conjunto de obligaciones formales exigibles al contribuyente, entre ellas la obligación de expedir factura de venta regulada por el artículo 616-1 del Estatuto Tributario. No obstante, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha adelantado procesos sancionatorios por incumplimiento de esa obligación formal contra personas naturales y pequeños comerciantes que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas y que, por ese motivo, no tienen la carga jurídica de facturar. Esa práctica administrativa genera una tensión que no ha sido resuelta de forma expresa por el legislador, la administración tributaria ni la jurisprudencia del Consejo de Estado.

La ausencia de libros contables y de soportes verificables de ingresos en ese grupo de contribuyentes agrava la situación, pues el ordenamiento jurídico colombiano no contiene una norma que regule el formato ni el sistema en que los no obligados a llevar contabilidad deben registrar sus operaciones económicas. Ese vacío hace materialmente imposible que la administración establezca, con respaldo probatorio suficiente, si el contribuyente supera o no el umbral de ingresos que activa la obligación de facturar. La consecuencia directa es la expedición de actos administrativos sin sustento probatorio adecuado, susceptibles de nulidad en la jurisdicción contencioso-administrativa, con el correlativo desgaste de recursos humanos y técnicos de la entidad.

La investigación busca determinar las condiciones bajo las cuales resulta jurídicamente procedente aplicar la sanción del artículo 616 del Estatuto Tributario a contribuyentes no

responsables del Impuesto sobre las Ventas sin obligaciones contables formales, y establecer el impacto institucional que generan los procesos sancionatorios adelantados sin información verificable sobre sus ingresos reales. El enfoque adoptado es cualitativo, de tipo socio jurídico, con componente descriptivo y analítico, sustentado en el análisis sistemático de fuentes normativas, jurisprudenciales y administrativas.

El documento se organiza en seis secciones. La primera presenta el planteamiento del problema, la justificación y los objetivos. La segunda desarrolla el marco referencial, que comprende el marco teórico, el marco conceptual, el marco legal y el estado del arte sobre los ejes temáticos de la investigación. La tercera describe el método, los participantes, las herramientas y los procedimientos empleados. La cuarta expone los resultados por objetivo específico. La quinta desarrolla la discusión de esos resultados a la luz de la literatura revisada. La sexta presenta las conclusiones y los aportes de la investigación al campo del derecho tributario y la administración pública.

1. Procedencia de sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario en contribuyentes no responsables del IVA

1.1 Planteamiento del problema

El sistema tributario colombiano ha estructurado, a partir de una serie de reformas, un entramado normativo que diferencia con relativa claridad a los contribuyentes responsables del Impuesto sobre las Ventas y Servicios (IVA) de aquellos que, por el nivel de sus ingresos o la naturaleza de su actividad económica, no ostentan esa condición. Sin embargo, la aplicación práctica del régimen sancionatorio contenido en el artículo 616 del Estatuto Tributario ha generado una tensión jurídica que no ha sido resuelta de forma por la administración tributaria ni por la jurisprudencia contencioso-administrativa, dado que se expone la posibilidad de imponer la sanción por no facturar a sujetos que, desde el punto de vista normativo, no tienen la obligación material de expedir factura de venta como requisito de su actividad económica. Vargas Restrepo y Giraldo Hernández (2021) señalan que los regímenes tributarios aplicables a pequeños contribuyentes colombianos generan zonas de ambigüedad en cuanto a las obligaciones formales asociadas a la facturación y al IVA, lo que dificulta la delimitación precisa del sujeto pasivo de las sanciones formales.

La obligación de facturar, según el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, está ligada a la condición de responsable del IVA. Los sujetos que no superan los topes de ingresos brutos anuales establecidos por la ley, o que desarrollan actividades excluidas del impuesto, no adquieren la calidad de responsables y, por ese motivo, quedan fuera del ámbito de aplicación de las obligaciones formales asociadas a la facturación electrónica. No obstante, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha adelantado en múltiples ocasiones procesos sancionatorios por incumplimiento de la obligación de facturar contra personas naturales y

pequeños comerciantes que pertenecen a este grupo de contribuyentes, lo que pone en tela de juicio la procedencia jurídica de dichos actos administrativos. Plataforma Digital UCT (2026) constata que la cobertura del sistema de facturación electrónica alcanza a los contribuyentes activos registrados, pero no resuelve el vacío de control sobre quienes operan fuera de ese universo por no ser responsables del IVA.

Este fenómeno no puede desarrollarse de forma aislada del contexto de informalidad estructural que caracteriza a una porción significativa de la economía colombiana. Tangarife López (2020) demuestra que una proporción considerable de los negocios que operan al margen del registro formal no llevan libros contables, no expiden comprobantes de pago y no cuentan con sistemas de información que permitan determinar con exactitud el volumen real de sus ingresos. En ese escenario, la aplicación de una sanción cuya procedencia depende de la determinación de un umbral de ingresos se convierte en un ejercicio administrativo de resultado incierto, porque la administración tributaria carece de los instrumentos jurídicos y técnicos para establecer, con respaldo probatorio suficiente, si el contribuyente sancionado supera o no el tope que activa la obligación de facturar. Canales Aliaga et al. (2023) confirman que en micro y pequeñas empresas la ausencia de registros contables formales es la condición predominante, no la excepción.

El ordenamiento jurídico colombiano no contiene una norma que regule el formato, el soporte ni el sistema en que los no obligados a llevar contabilidad deben registrar sus operaciones económicas. El Código de Comercio establece la obligación de llevar contabilidad para los comerciantes, pero la ley tributaria exonera a determinados sujetos de esa carga formal sin que exista una regulación subsidiaria que precise si esa información debe conservarse en libros físicos, en hojas de cálculo, en sistemas de información electrónicos o en cualquier otro medio, entre ellos el Concepto 46572 de 1999 de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2000).

Esa ausencia normativa genera un vacío probatorio que afecta directamente la actividad fiscalizadora de la DIAN, pues al no existir un estándar de información exigible a los no obligados, los funcionarios encargados de los procesos de control no tienen parámetros claros para determinar la base sobre la cual se estructura la eventual infracción. Rodríguez Rojas (2023) señala que los límites de la fiscalización contable se hacen evidentes en organizaciones que no están obligadas a tener revisor fiscal ni contabilidad formal, situación que es extensible a las personas naturales con actividades económicas de baja escala.

Esa situación produce, a su vez, un desgaste institucional de alcance relevante. Los procesos sancionatorios que se inician sin información suficiente sobre los ingresos reales del contribuyente generan cargas de trabajo para los funcionarios de la entidad que, con frecuencia, no se traducen en resultados jurídicamente sólidos. Los actos administrativos sancionatorios que se expiden sin soporte probatorio adecuado son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción contencioso-administrativa, lo cual obliga a la entidad a continuar el desgaste en la etapa de defensa judicial. Castañeda Rodríguez (2020) sostiene que la percepción de inequidad del sistema tributario colombiano por parte de los pequeños contribuyentes se refuerza cuando la administración dirige su acción sancionatoria hacia sujetos de baja capacidad contributiva, con el resultado de pérdida de recursos humanos y técnicos que podrían orientarse hacia el control de contribuyentes con mayor capacidad económica y mayores niveles de evasión comprobable.

El principio de proporcionalidad, de reconocimiento constitucional, exige que las sanciones tributarias guarden una relación razonable con la gravedad de la conducta infractora y con la capacidad económica del sujeto que la comete. Cuando la administración tributaria impone la sanción del artículo 616 del Estatuto Tributario a un contribuyente que no tiene la obligación jurídica de facturar, o cuya obligación no ha podido determinarse por ausencia de información

contable verificable, la sanción pierde el sustrato material que justifica su aplicación. Esa desconexión entre la hipótesis normativa y la realidad económica del sujeto sancionado vulnera los principios de legalidad y tipicidad que rigen el derecho sancionatorio tributario colombiano, principios que Núñez (2019) ha analizado como límites al poder punitivo del Estado en materia fiscal, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en casos de sanciones desproporcionadas.

La reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022 introdujo ajustes al tratamiento de los pequeños contribuyentes, pero no resolvió la tensión descrita. La norma consolidó el Régimen Simple de Tributación (SIMPLE) como alternativa de formalización para microempresarios y pequeños negocios, pero mantuvo sin aclarar los criterios bajo los cuales la obligación de facturar se extiende o no a contribuyentes de ese régimen que simultáneamente no son responsables del IVA. Maldonado García (2023), desarrolla un análisis comparativo con el régimen simplificado ecuatoriano RIMPE concluyendo que los regímenes de simplificación tributaria no resuelven por sí solos los problemas de control y verificación de ingresos en negocios sin contabilidad formal, situación que Benavides Paz (2024) confirma al mostrar el impacto negativo de esas obligaciones en la liquidez de microempresarios de baja escala.

A lo anterior se suma el impacto que la economía informal tiene sobre la capacidad recaudatoria del Estado. Moreno Guerrero et al. (2023) demuestran que los esquemas sancionatorios aplicados sin una base de información confiable no solo carecen de eficacia recaudatoria sino que pueden generar efectos contrarios a los buscados, al aumentar la desconfianza de los pequeños contribuyentes frente a la administración tributaria y desincentivar su proceso de formalización voluntaria. Esa dinámica es especialmente relevante en Colombia, donde la informalidad laboral y empresarial alcanza niveles que superan el 55% de la población

económicamente activa en algunas regiones, según datos del Banco de la República (2024). Hurtado Saa y García Rincón (2023) confirman que la informalidad en Colombia no es un fenómeno homogéneo sino multifactorial, lo que dificulta aún más la aplicación de estándares tributarios uniformes a ese universo de contribuyentes.

Desde la perspectiva de la evasión fiscal, la ausencia de facturación no puede asimilarse de forma automática a una conducta defraudatoria cuando el sujeto no tiene la obligación de facturar. La doctrina tributaria distingue con rigor entre el incumplimiento de una obligación formal y la evasión del tributo: el primero presupone que la obligación existe y ha sido incumplida, mientras que la segunda supone la existencia de un tributo a cargo que ha sido ocultado o reducido de forma ilícita. González Rodríguez et al. (2021) sostienen que la evasión tributaria responde a un conjunto de factores socioeconómicos y normativos que no pueden reducirse al incumplimiento de obligaciones formales de facturación, por lo que aplicar la sanción del artículo 616 ET a quien no es responsable del IVA extiende el poder sancionatorio de la administración más allá de los límites normativos. Rondón Morales (2013) refuerza ese argumento al delimitar las fronteras entre la infracción tributaria y la conducta defraudatoria típica, señalando que la confusión entre ambas categorías produce actos sancionatorios sin sustento legal.

El problema de investigación, a partir del contexto descrito, se ubica en la intersección entre el derecho tributario sustancial, el procedimiento administrativo sancionatorio y la realidad económica de los contribuyentes no responsables del IVA en Colombia. La pregunta central que lo articula es la siguiente: ¿en qué condiciones resulta jurídicamente procedente la aplicación de la sanción prevista en el artículo 616 del Estatuto Tributario a contribuyentes no responsables del IVA que no están obligados a llevar contabilidad, y cuáles son las consecuencias institucionales de los procesos sancionatorios adelantados sin información verificable sobre sus ingresos reales?

La respuesta a esa pregunta requiere un análisis que articule la interpretación normativa del artículo 616 con los principios constitucionales del derecho sancionatorio, las condiciones fácticas de los contribuyentes a los que se pretende aplicar la sanción y el impacto que esa práctica tiene sobre la eficiencia de la administración tributaria. La ausencia de literatura académica específica sobre esta articulación en el contexto colombiano reciente confirma que el problema no ha sido abordado con el rigor analítico que su complejidad demanda.

1.2 Justificación

El estudio de la procedencia de las sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario en contribuyentes no responsables del IVA responde a una necesidad jurídica y administrativa que el ordenamiento colombiano no ha atendido de forma sistemática. La ausencia de un pronunciamiento doctrinal o jurisprudencial consolidado sobre este punto genera condiciones de incertidumbre para los funcionarios de la DIAN, para los contribuyentes del sector informal y para los operadores jurídicos que asesoran o litigan en materia tributaria. Desde el punto de vista conceptual, la investigación aporta una delimitación precisa del alcance subjetivo de la obligación de facturar y de la sanción que deriva de su incumplimiento, lo que contribuye al desarrollo de la teoría del derecho sancionatorio tributario en Colombia en un aspecto que la literatura académica reciente no ha abordado con rigor (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021).

Desde la perspectiva de la administración pública, el trabajo tiene una aplicación directa en los procesos de fiscalización y control que adelanta la DIAN. Los procesos sancionatorios iniciados contra contribuyentes sin información contable verificable representan una carga operativa que no produce resultados jurídicamente sostenibles, dado que los actos sancionatorios expedidos sin soporte probatorio suficiente son susceptibles de nulidad en sede contencioso-administrativa. Castañeda Rodríguez (2020) demuestra que la orientación del esfuerzo fiscalizador

hacia sujetos de baja capacidad contributiva reduce la eficiencia institucional de la administración tributaria, argumento que refuerza la pertinencia de establecer con claridad los límites de la acción sancionatoria frente a este grupo de contribuyentes.

En el campo económico y social, la investigación desarrolla un aporte sobre el proceso de formalización de pequeños negocios en Colombia. Moreno Guerrero et al. (2023) demuestran que los esquemas sancionatorios aplicados sin base de información confiable incrementan la desconfianza institucional y desincentivan la formalización voluntaria de los contribuyentes informales. En ese sentido, dar claridad sobre los límites jurídicos de la sanción por no facturar contribuye a diseñar una política tributaria más coherente con la capacidad real de los pequeños contribuyentes y con los objetivos de formalización que el Estado colombiano ha trazado a través de reformas como la Ley 2277 de 2022. El impacto de la investigación abarca, por tanto, a la formación de funcionarios tributarios, a la actualización de los criterios de fiscalización de la DIAN y al fortalecimiento de la seguridad jurídica de los contribuyentes no responsables del IVA, quienes constituyen un segmento numeroso y vulnerable del universo tributario nacional.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Analizar la procedencia jurídica de las sanciones establecidas en el artículo 616 del Estatuto Tributario frente a contribuyentes no responsables del IVA que no están obligados a llevar contabilidad, considerando los límites del poder sancionatorio de la administración tributaria en ausencia de información verificable sobre los ingresos reales de dichos contribuyentes.

1.3.2 Objetivos específicos

Identificar el marco normativo que regula la obligación de facturar y las condiciones que determinan la calidad de responsable del IVA en el ordenamiento tributario colombiano vigente.

Describir los principios constitucionales del derecho sancionatorio tributario en relación con la aplicación de la sanción del artículo 616 del Estatuto Tributario a contribuyentes que carecen de obligaciones contables formales.

Determinar el impacto institucional que generan los procesos sancionatorios adelantados por la DIAN contra contribuyentes no responsables del IVA sin información contable verificable.

2. Marco referencial

2.1 Marco teórico

El análisis de la procedencia de las sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario frente a contribuyentes no responsables del IVA requiere un soporte conceptual que articule cuatro dimensiones del problema: el régimen sancionatorio tributario y sus principios constitucionales, la estructura normativa de la obligación de facturar en Colombia, las condiciones de la informalidad económica que caracterizan al universo de contribuyentes afectados, y las obligaciones contables exigibles a los pequeños contribuyentes. Esas cuatro dimensiones se interrelacionan en torno a una pregunta común: si no existe una obligación de facturar jurídicamente exigible al sujeto concreto, tampoco puede existir una sanción válida derivada de su incumplimiento. La resolución de esa pregunta exige recorrer los fundamentos teóricos que dan sustento a cada uno de esos ejes.

2.1.1 El derecho sancionatorio tributario y sus principios constitucionales

El poder sancionatorio del Estado en materia tributaria encuentra sus límites en la Constitución Política de Colombia, cuyos artículos 29 y 363 consagran los principios de debido proceso, legalidad, equidad y progresividad del sistema tributario. La doctrina ha reconocido que esos principios no son enunciados retóricos sino condiciones materiales de validez de los actos sancionatorios: una sanción impuesta sin respaldo en una obligación previamente establecida, o sin correspondencia con la capacidad contributiva del sujeto infractor, resulta contraria al ordenamiento constitucional. La justicia tributaria, entendida como la correspondencia entre el hecho imponible, la capacidad del contribuyente y la consecuencia jurídica, opera como criterio transversal de legitimidad del sistema sancionatorio (Castillo Cadena y Sánchez Torres, 2017).

El principio de legalidad exige que la conducta sancionable esté descrita en una norma previa, cierta y accesible al destinatario. El principio de tipicidad demanda que esa descripción sea

precisa en cuanto al sujeto, la conducta y la consecuencia, sin posibilidad de extensión analógica. El principio de proporcionalidad opera como un límite al exceso punitivo: la sanción no puede ser más gravosa que la conducta que pretende prevenir, ni puede recaer sobre sujetos cuya situación económica hace imposible el cumplimiento de la obligación. El análisis de esos principios en la jurisprudencia constitucional comparada confirma que la proporcionalidad no es solo un criterio de graduación de la sanción sino un requisito de procedencia del acto sancionatorio (Núñez, 2019).

En el contexto colombiano, el crecimiento progresivo del catálogo de sanciones ha erosionado la función preventiva del derecho punitivo, al punto de que muchas sanciones se aplican sin que exista una infracción real o verificable. Esa tensión entre la función preventiva y la función represiva del derecho sancionatorio se hace especialmente visible cuando la administración tributaria inicia procesos contra sujetos sobre los que no existe certeza sobre la existencia misma de la obligación que se pretende exigir (Forero Hernández, 2020). La consecuencia práctica de esa dinámica es la expedición de actos administrativos sin soporte probatorio suficiente, susceptibles de nulidad en sede contencioso-administrativa, con el correlativo desgaste institucional que ello implica.

La distinción entre evasión tributaria e incumplimiento de obligaciones formales es un concepto nuclear del marco teórico. La evasión supone la existencia de un tributo a cargo que el contribuyente oculta o reduce de forma ilícita; el incumplimiento formal presupone que la obligación existe y ha sido incumplida de manera verificable. La confusión entre ambas categorías produce actos sancionatorios sin sustento legal, porque extiende el alcance de las normas punitivas más allá de los límites que la tipicidad impone (Rondón Morales, 2013). La evasión tributaria responde a factores socioeconómicos y normativos que no se reducen al incumplimiento de obligaciones formales de facturación, razón por la cual no es posible equiparar la ausencia de

comprobante fiscal con una conducta evasora cuando el sujeto no tiene la obligación de expedir factura (González Rodríguez et al., 2021).

2.1.2 La obligación de facturar y el Impuesto sobre las Ventas

La obligación de facturar en Colombia está regulada por el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, modificado sucesivamente por la Ley 2010 de 2019 y la Ley 2277 de 2022. En su estructura vigente, esa obligación está condicionada a la calidad de responsable del IVA: quienes no reúnen las condiciones para ser considerados responsables de ese impuesto tampoco están obligados a expedir factura de venta en los términos que la norma establece. La distinción entre responsables y no responsables del IVA es una característica estructural del impuesto en los sistemas tributarios de la región, y la obligación de facturar no puede interpretarse como universal sino como ligada a esa condición subjetiva (Bravo Arteaga, 2014).

Los regímenes tributarios aplicables a los pequeños contribuyentes colombianos generan zonas de ambigüedad normativa en torno a esa condición. Un contribuyente puede pertenecer al Régimen Simple de Tributación (SIMPLE) y simultáneamente no ser responsable del IVA si no supera los topes de ingresos establecidos por la ley, situación que no siempre es clara para el propio contribuyente ni para los funcionarios de la administración tributaria (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021). Esa ambigüedad se agudiza en actividades económicas de baja escala donde los ingresos oscilan cerca de los topes legales, lo que hace incierta la determinación del umbral que activa la obligación de facturar.

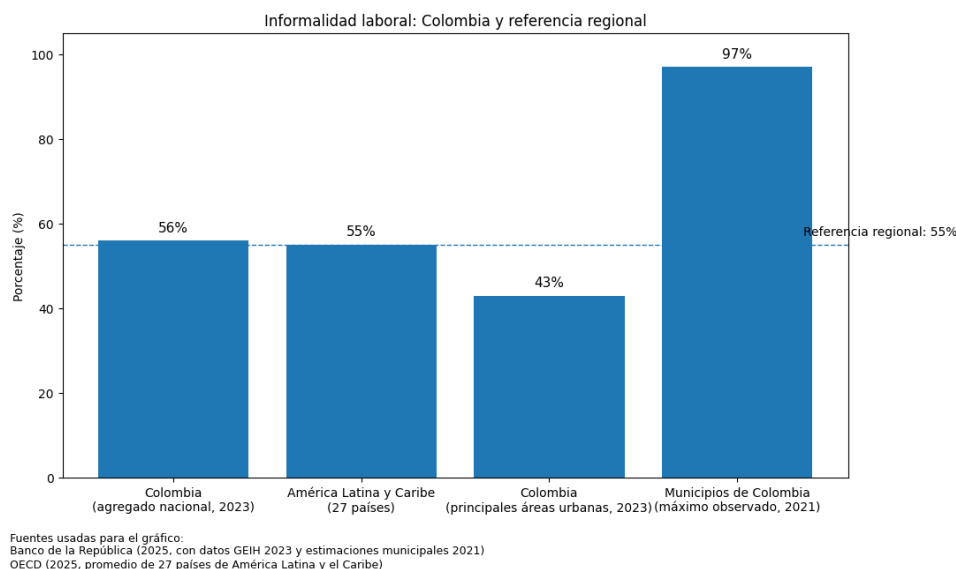
La transformación digital del sistema de facturación electrónica ha incrementado la cobertura sobre los contribuyentes activos registrados como responsables del IVA. Sin embargo, ese avance no resuelve el problema de control sobre quienes operan fuera de ese universo por no tener la condición de responsables, lo que genera una brecha de información estructural que no

puede cerrarse mediante la imposición de sanciones (Plataforma Digital UCT, 2026). Los pequeños comerciantes del sector informal presentan la mayor distancia frente al sistema formal de control tributario, no por actitud evasora sino por desconocimiento de las normas aplicables a su situación, lo que cuestiona la pertinencia de la sanción como instrumento de control en ese segmento (Ochoa Díaz y Gómez Morales, 2022).

2.1.3 La informalidad económica y su relación con el cumplimiento tributario

La informalidad económica en Colombia no es un fenómeno marginal sino estructural. Las tasas de informalidad laboral y empresarial superan el 55% de la población económicamente activa en varias regiones del país, lo que sitúa a Colombia entre las economías con mayor presencia del sector informal en América Latina (Banco de la República, 2024). Esa condición tiene consecuencias directas sobre la capacidad del sistema tributario para ejercer control efectivo sobre las obligaciones formales en ese segmento, pues los instrumentos de verificación diseñados para el sector formal no son trasladables sin adaptación al universo de los contribuyentes informales (Taxing Informal Sector, 2023).

Figura 1. *Informalidad laboral: Colombia y referencia regional*



En el sector microempresarial informal colombiano, la ausencia de registros contables y de comprobantes de pago es la condición predominante, no la excepción. Esa ausencia no equivale a evasión, como lo demuestra la paradoja que señala la literatura sobre formalización: los negocios informales tributan de manera indirecta a través del consumo, aunque no declaren renta ni expidan facturas (Paredes Villarreal, 2024). El incumplimiento formal está más asociado a la falta de información accesible sobre las obligaciones tributarias que a una decisión deliberada de evadir el tributo, conclusión que modifica la base sobre la cual se estructura la justificación de la sanción del artículo 616 ET frente a ese grupo de contribuyentes (Canales Aliaga et al., 2023).

Los esquemas sancionatorios sin base de información confiable no solo carecen de eficacia recaudatoria sino que producen efectos contrarios a los buscados por las políticas de formalización tributaria. La aplicación de sanciones formales a contribuyentes informales sin información verificable sobre sus ingresos reales incrementa la desconfianza institucional y desincentiva la incorporación voluntaria al sistema tributario formal (Moreno Guerrero et al., 2023). La percepción de inequidad del sistema tributario se refuerza cuando la acción sancionatoria de la administración se orienta hacia sujetos de baja capacidad contributiva, con la consecuencia de

pérdida de legitimidad institucional frente a ese segmento económico (Castañeda Rodríguez, 2020).

2.1.4 Las obligaciones contables de los no obligados a llevar contabilidad

El ordenamiento jurídico colombiano establece la obligación de llevar contabilidad para los comerciantes en el Código de Comercio, pero la ley tributaria exonera a determinados sujetos de esa carga formal sin que exista una norma subsidiaria que regule el formato, el soporte o el sistema en que los no obligados deben registrar sus operaciones económicas. Ese vacío normativo tiene consecuencias directas sobre la validez de los procesos sancionatorios que la DIAN adelanta contra ese grupo, pues la ausencia de un estándar de información exigible hace imposible verificar si el contribuyente supera o no los topes de ingresos que activan la obligación de facturar (Rodríguez Rojas, 2023).

La diferencia en la calidad de la información financiera entre contribuyentes con contabilidad formal y quienes carecen de ella es sustancial, y no puede subsanarse mediante presunciones administrativas sin soporte probatorio. La información disponible en microempresas sin contabilidad formal no permite reconstruir con certeza los flujos de ingresos del período objeto de control, lo que priva a la administración tributaria del elemento probatorio esencial para sostener un acto sancionatorio (Martínez Pino, 2022). La incertidumbre normativa sobre las obligaciones de registro de los no obligados a llevar contabilidad genera una zona de indeterminación que afecta tanto al contribuyente como a la administración, pues ninguno de los dos dispone de criterios claros para delimitar el umbral que determina la existencia de la obligación de facturar (Álvarez García y Ochoa Díaz, 2019).

Los debates sobre las obligaciones contables de personas naturales y pequeños negocios en Colombia no han sido resueltos por la normativa vigente ni por la jurisprudencia contencioso-

administrativa, lo que deja ese espacio sin la delimitación técnica que la seguridad jurídica requiere. La investigación contable colombiana ha transitado hacia discusiones de mayor alcance teórico, pero el problema de los límites de las obligaciones formales de los no obligados continúa sin una respuesta normativa precisa, situación que alimenta la incertidumbre en los procesos de fiscalización de la DIAN (Castrillón, 2022).

2.2 Marco conceptual

Para efectos de esta investigación es necesario tomar como referencia los conceptos de sanción tributaria, obligación formal tributaria, responsabilidad en el IVA, facturación electrónica, informalidad económica y vacío probatorio, entre ellos el Concepto 46572 de 1999 de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2000). Cada uno de esos términos opera como categoría analítica en el desarrollo del problema planteado, de modo que su delimitación conceptual precisa el alcance del análisis y previene interpretaciones ambiguas que puedan comprometer la coherencia del argumento central.

Sanción tributaria. En el derecho tributario colombiano, la sanción es la consecuencia jurídica que el ordenamiento impone al sujeto que incumple una obligación tributaria, ya sea sustancial o formal. Su validez depende de que la obligación incumplida haya existido jurídicamente en cabeza del sujeto sancionado, de que la conducta infractora esté descrita con precisión suficiente en la norma, y de que la consecuencia guarde proporción con la gravedad del incumplimiento y con la capacidad económica del infractor. La doctrina ha precisado que la sanción tributaria no tiene una naturaleza exclusivamente represiva sino también preventiva: su función principal es disuadir el incumplimiento futuro antes que castigar el pasado, razón por la cual una sanción desproporcionada o aplicada sin sustrato normativo pierde esa función y se convierte en un instrumento de presión ilegítimo (Forero Hernández, 2020). Castillo Cadena y

Sánchez Torres (2017) refuerzan esa perspectiva al señalar que la justicia tributaria, como principio constitucional, opera como límite al poder punitivo del Estado, de tal forma que toda sanción debe superar un test de razonabilidad que incluya la verificación de la existencia real de la obligación que se pretende exigir.

Obligación formal tributaria. Las obligaciones tributarias se dividen en sustanciales, que consisten en el pago del tributo, y formales, que son los deberes instrumentales que la ley impone al contribuyente para facilitar el control de la administración tributaria. La obligación de facturar es una obligación formal: no genera por sí misma un tributo a cargo, sino que sirve como mecanismo de control del cumplimiento de las obligaciones sustanciales. Esa distinción es determinante para el problema de investigación, pues el incumplimiento de una obligación formal solo puede sancionarse cuando esa obligación existe en cabeza del sujeto concreto. La literatura tributaria ha señalado que la proliferación de obligaciones formales sin una correlación clara con las obligaciones sustanciales del contribuyente genera cargas desproporcionadas, especialmente en los segmentos de menor capacidad económica (González Rodríguez et al., 2021). La planificación tributaria legítima de los pequeños contribuyentes colombianos depende, en buena medida, de tener claridad sobre cuáles de esas obligaciones formales les son exigibles y cuáles no (Álvarez García y Ochoa Díaz, 2019).

Responsabilidad en el Impuesto sobre las Ventas. La calidad de responsable del IVA es la condición jurídica que determina si un sujeto está obligado a recaudar, declarar y pagar ese impuesto. En Colombia, esa calidad se adquiere cuando el contribuyente supera los topes de ingresos brutos anuales establecidos por la ley, cuando realiza las actividades gravadas que el Estatuto Tributario señala, o cuando voluntariamente se inscribe en el régimen correspondiente. La distinción entre responsables y no responsables del IVA no es una categoría administrativa

secundaria sino el elemento subjetivo que articula toda la estructura del impuesto y de las obligaciones formales asociadas a él, incluida la obligación de facturar. El análisis comparado del IVA en los sistemas tributarios de la región confirma que esa distinción es estructural y no puede interpretarse de manera extensiva para imponer obligaciones a sujetos que no reúnen las condiciones legales para ser considerados responsables (Bravo Arteaga, 2014).

Facturación electrónica. La factura electrónica es el documento soporte de las transacciones comerciales que, en el sistema tributario colombiano, cumple simultáneamente una función mercantil y una función de control fiscal. Su expedición constituye una obligación formal para los responsables del IVA y es el principal instrumento que la DIAN utiliza para cruzar información y detectar incumplimientos en la cadena de recaudo del impuesto. La transformación digital del sistema de facturación ha ampliado la cobertura sobre los contribuyentes activos registrados como responsables, pero esa cobertura tiene un límite estructural: no alcanza a los sujetos que, por no ser responsables del IVA, operan fuera del universo obligado (Pinto et al., 2020). La administración tributaria ha avanzado en la masificación del sistema, pero la brecha entre los obligados y los no obligados a facturar no se resuelve mediante la extensión del sistema electrónico, sino mediante la delimitación normativa precisa del sujeto pasivo de la obligación (Plataforma Digital UCT, 2026).

Informalidad económica. La informalidad económica hace referencia al conjunto de actividades productivas que se desarrollan al margen de los registros, controles y obligaciones que el ordenamiento jurídico establece para el sector formal de la economía. En Colombia, ese fenómeno tiene dimensiones estructurales que afectan tanto el mercado laboral como el tejido empresarial de pequeña escala. La informalidad no equivale a ilegalidad: los negocios informales participan en el mercado, generan valor económico y contribuyen al consumo, pero lo hacen sin

cumplir con las obligaciones formales de registro, declaración y facturación que la ley impone al sector formal. Esa condición genera una paradoja fiscal: los contribuyentes informales tributan indirectamente a través del consumo, pero no están incorporados al sistema de control directo de la administración tributaria (Paredes Villarreal, 2024). La multidimensionalidad de la informalidad en Colombia dificulta la aplicación de estándares tributarios uniformes a ese universo de contribuyentes, pues sus niveles de ingresos, capacidad de registro y acceso a información normativa son heterogéneos (Taxing Informal Sector, 2023).

Vacío probatorio. El vacío probatorio es la situación en que la administración tributaria carece de los elementos de juicio necesarios para sustentar con certeza un acto sancionatorio, bien porque el contribuyente no está obligado a conservar información en un formato determinado, bien porque no existe un estándar normativo que regule el tipo de registro exigible a los no obligados a llevar contabilidad formal. En el contexto de esta investigación, el vacío probatorio surge de la confluencia entre la ausencia de libros contables, la falta de comprobantes de operaciones y la inexistencia de una norma que establezca cómo deben registrar sus ingresos quienes no están obligados a llevar contabilidad. Ese vacío no puede ser suplido por presunciones administrativas sin soporte fáctico, pues la determinación del umbral de ingresos que activa la obligación de facturar requiere información verificable que, en ese grupo de contribuyentes, sencillamente no existe en forma accesible para la administración (Rodríguez Rojas, 2023). La diferencia en la calidad de la información financiera entre contribuyentes con contabilidad formal y quienes carecen de ella es una realidad que la administración tributaria no puede ignorar al estructurar sus procesos sancionatorios (Martínez Pino, 2022).

2.3 Marco legal

El análisis de la procedencia de las sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario frente a contribuyentes no responsables del Impuesto sobre las Ventas exige recorrer el conjunto normativo que ha configurado, desde la expedición del Estatuto Tributario hasta las reformas más recientes, la obligación de facturar, los sujetos obligados a cumplirla y el régimen sancionatorio aplicable a su incumplimiento. Ese recorrido no es meramente histórico: la evolución legislativa revela cómo el legislador ha ampliado progresivamente el universo de obligados sin resolver de manera expresa la situación de quienes, por sus condiciones económicas y jurídicas, no reúnen los requisitos para ser responsables del IVA ni para estar sujetos a las sanciones formales que ese régimen establece.

Constitución Política de Colombia de 1991. El soporte constitucional del régimen tributario colombiano se encuentra en los artículos 29, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política. El artículo 29 consagra el principio del debido proceso y la prohibición de sancionar conductas no descritas previamente en la ley. El artículo 95 numeral 9 establece el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. El artículo 363 fija los principios del sistema tributario: equidad, eficiencia y progresividad. Esos tres principios constitucionales operan como límites formales y materiales al ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración tributaria, y su inobservancia compromete la validez constitucional de los actos sancionatorios que se expidan sin sustento en una obligación previa, cierta y exigible al sujeto concreto (Constitución Política de Colombia [Const], 1991).

Estatuto Tributario - Decreto 624 de 1989. El Estatuto Tributario, expedido mediante el Decreto 624 de 1989, codificó las normas sobre los impuestos administrados por la Dirección de

Impuestos Nacionales. El artículo 616-1 de ese estatuto reguló originalmente la obligación de facturar y estableció las condiciones bajo las cuales los contribuyentes debían expedir factura de venta como soporte de sus operaciones. En su redacción original y en sus sucesivas reformas, ese artículo ligó la obligación de facturar a la calidad de responsable del IVA, de modo que los no responsables quedaron en principio excluidos de esa obligación formal. El artículo 616 del mismo estatuto, que establece las sanciones por no facturar, debe interpretarse en concordancia con el artículo 616-1, pues la sanción solo puede recaer sobre quien tiene la obligación de facturar; extender la sanción a quienes no son responsables del IVA supone una aplicación analógica de la norma punitiva, prohibida por el principio de tipicidad (Decreto 624 de 1989 [Estatuto Tributario]).

Ley 1819 de 2016. La reforma tributaria estructural expedida mediante la Ley 1819 de 2016 introdujo cambios de fondo al sistema del IVA y al régimen de facturación. Esa ley eliminó el régimen simplificado del IVA como categoría diferenciada y unificó a los contribuyentes en la categoría de responsables y no responsables, con base en los topes de ingresos brutos anuales establecidos por el artículo 437 del Estatuto Tributario. Con esa modificación, la condición de no responsable del IVA quedó definida por criterios cuantitativos objetivos, lo que en principio debería facilitar la delimitación de los sujetos obligados a facturar. Sin embargo, la reforma no resolvió de manera expresa la situación de quienes operan en la informalidad sin registros verificables de ingresos, dejando abierta la pregunta sobre cómo determinar si un contribuyente supera o no los topes que activan la obligación de facturar (Ley 1819 de 2016).

Ley 2010 de 2019. La Ley 2010 de 2019, denominada Ley de Crecimiento Económico, introdujo modificaciones al sistema de facturación electrónica y amplió el universo de sujetos obligados a adoptar ese sistema. Esa ley facultó a la DIAN para reglamentar el calendario de implementación de la factura electrónica y para establecer los mecanismos de control sobre los

documentos equivalentes. A su vez, reafirmó la distinción entre responsables y no responsables del IVA como criterio determinante de la obligación de facturar, y estableció el Régimen Simple de Tributación como alternativa para los pequeños contribuyentes que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 903 del Estatuto Tributario. La coexistencia del Régimen Simple con la categoría de no responsable del IVA generó nuevas zonas de indeterminación normativa en torno a las obligaciones formales de ese grupo de contribuyentes (Ley 2010 de 2019).

Resolución DIAN 000042 de 2020. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Resolución 000042 de 2020 para reglamentar el sistema de facturación electrónica, los documentos equivalentes y los soportes de contabilidad. Esa resolución estableció las condiciones técnicas y operativas del sistema de factura electrónica de venta, los plazos para su implementación y los sujetos obligados a adoptarlo. Sin embargo, no resolvió la situación de los contribuyentes no responsables del IVA frente a la obligación de facturar, ni fijó un estándar para los registros de operaciones que ese grupo debe conservar. La ausencia de esa regulación subsidiaria es uno de los elementos que alimenta el vacío probatorio que impide a la administración sustentar con certeza los procesos sancionatorios contra contribuyentes que no llevan contabilidad formal (DIAN, 2020).

Ley 2155 de 2021. La Ley de Inversión Social de 2021 introdujo ajustes al sistema tributario colombiano en materia de beneficios para pequeños contribuyentes y amplió temporalmente los incentivos para la adopción del Régimen Simple de Tributación. Esa ley no modificó de fondo los criterios que determinan la condición de responsable del IVA ni la obligación de facturar, pero sí reforzó la orientación legislativa de simplificar las cargas formales de los pequeños contribuyentes, lo que resulta relevante para el análisis de la proporcionalidad de las sanciones del artículo 616 ET frente a ese grupo (Ley 2155 de 2021).

Ley 2277 de 2022. La reforma tributaria expedida mediante la Ley 2277 de 2022 introdujo los cambios más recientes al régimen del IVA y al sistema de facturación en Colombia. Esa ley modificó los topes de ingresos que determinan la condición de responsable del IVA y actualizó las sanciones aplicables al incumplimiento de las obligaciones formales tributarias, incluida la sanción por no facturar del artículo 616 ET. No obstante, tampoco resolvió de manera expresa la situación de los contribuyentes que no son responsables del IVA y que, por no llevar contabilidad formal, no disponen de registros que permitan verificar si superan o no los topes de ingresos que activan la obligación de facturar. Esa omisión legislativa mantiene vigente el problema jurídico que esta investigación plantea (Ley 2277 de 2022).

Jurisprudencia de la Corte Constitucional. La Corte Constitucional ha desarrollado una línea jurisprudencial consistente en materia de principios constitucionales tributarios. La Sentencia C-015 de 2021 reiteró que el principio de legalidad en materia sancionatoria exige que la conducta sancionable esté descrita de manera precisa en la norma, sin posibilidad de extensión analógica. La Sentencia C-489 de 2022 precisó los alcances del principio de proporcionalidad aplicado a las sanciones tributarias, señalando que la administración debe verificar la existencia real de la obligación incumplida antes de expedir el acto sancionatorio. La Sentencia C-540 de 2023 abordó la relación entre la capacidad contributiva y la procedencia de las sanciones formales, reforzando la posición de que una sanción impuesta sin sustento en una obligación previamente verificable es contraria al orden constitucional (Corte Constitucional de Colombia, 2021-2023).

Jurisprudencia del Consejo de Estado. El Consejo de Estado, Sección Cuarta, en su calidad de máximo tribunal de la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria, ha construido una doctrina sobre los requisitos de validez de los actos sancionatorios expedidos por la DIAN. Esa doctrina ha reconocido que la administración debe acreditar la existencia de la

obligación formal incumplida como presupuesto del acto sancionatorio, y que la carga de la prueba de esa existencia recae sobre la entidad que expide la sanción. La ausencia de información contable verificable en los procesos adelantados contra contribuyentes informales ha sido, en varios pronunciamientos, motivo de nulidad de los actos administrativos sancionatorios, por cuanto la administración no logró demostrar que el contribuyente tenía la obligación de facturar en los términos del artículo 616-1 del Estatuto Tributario. Ese desarrollo jurisprudencial constituye el antecedente judicial más directo del problema que esta investigación analiza, y refuerza la necesidad de una respuesta legislativa que cierre el vacío normativo existente.

2.3.1 Estado del arte

La revisión del estado del conocimiento sobre los temas que articulan esta investigación permite identificar desarrollos académicos recientes en el contexto colombiano que abordan, desde distintos ángulos disciplinares, la relación entre las obligaciones tributarias formales, el comportamiento fiscal de los pequeños contribuyentes y las condiciones estructurales que limitan la eficacia del sistema sancionatorio. Los estudios que se presentan a continuación fueron seleccionados por su pertinencia directa con el problema de investigación y por su producción en el período posterior a 2021, lo que garantiza que reflejan el estado más actualizado del debate académico sobre estas materias en Colombia.

El estudio titulado *Tax Avoidance y cumplimiento contable-tributario según las características de las empresas*, de Cortés Díaz (2022), se ocupó del problema de la distancia entre las prácticas contables reales de las empresas colombianas y los estándares de cumplimiento que el sistema tributario exige. El objetivo central del trabajo fue determinar en qué medida las características estructurales de las empresas, como su tamaño, sector económico y régimen tributario, inciden en el nivel de cumplimiento de sus obligaciones contables y en la propensión a

la elusión fiscal. La metodología adoptada fue de corte cuantitativo, con análisis estadístico de datos secundarios provenientes de registros de la Superintendencia de Sociedades y de la DIAN. Los resultados indicaron que las empresas de menor tamaño y con menor acceso a asesoría contable presentan los niveles más bajos de cumplimiento de las obligaciones formales, no por actitud evasora deliberada sino por desconocimiento de las normas aplicables a su situación. La investigación concluye que el diseño del sistema sancionatorio colombiano no distingue adecuadamente entre el incumplimiento estructural derivado de la complejidad normativa y el incumplimiento intencional, lo que genera procesos sancionatorios sin base fáctica suficiente, especialmente en el segmento de las microempresas (Cortés Díaz, 2022).

Desde otra perspectiva, la investigación denominada *Evasión tributaria: una revisión*, de González Rodríguez et al. (2021), partió del problema de la falta de delimitación conceptual entre evasión tributaria, incumplimiento formal y economía informal en la literatura tributaria colombiana, lo que genera confusiones en la aplicación del régimen sancionatorio. El objetivo del trabajo fue construir una revisión sistemática de los factores teóricos y empíricos que explican el comportamiento evasor de los contribuyentes en el contexto colombiano. La metodología empleada fue la revisión bibliográfica sistemática de artículos científicos publicados en bases de datos especializadas entre 2010 y 2021. Los resultados mostraron que los factores determinantes de la evasión están asociados principalmente a la percepción de injusticia del sistema tributario, al desconocimiento de las obligaciones aplicables y a la relación costo-beneficio del cumplimiento, más que a una decisión racional de defraudar al Estado. La conclusión del estudio señala que las políticas de control tributario basadas exclusivamente en la sanción son menos eficaces que aquellas que combinan simplificación normativa, educación tributaria e incentivos al cumplimiento voluntario, argumento que refuerza la hipótesis sobre la improcedencia de la sanción

del artículo 616 ET para contribuyentes sin información verificable de ingresos (González Rodríguez et al., 2021).

El trabajo titulado *Análisis de la cultura tributaria de los comerciantes en zona de conflicto. Caso comerciantes ubicados en el centro de la ciudad de Ocaña, Norte de Santander*, de Ochoa Díaz y Gómez Morales (2022), abordó el problema del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales por parte de pequeños comerciantes colombianos en contextos de conflicto y vulnerabilidad socioeconómica. El objetivo fue caracterizar el nivel de cultura tributaria de ese grupo de comerciantes y su relación con el cumplimiento de obligaciones como la facturación y la declaración del IVA. La metodología fue descriptiva con enfoque mixto, combinando encuestas aplicadas a una muestra de comerciantes y análisis de registros tributarios locales. Los resultados revelaron que la mayoría de los comerciantes del área de estudio no tiene claridad sobre su condición de responsable o no responsable del IVA, y desconoce las implicaciones de esa distinción para sus obligaciones formales. La conclusión del estudio indica que el incumplimiento formal en ese segmento no es consecuencia de una estrategia evasora sino de un déficit de información y de acceso a servicios de orientación tributaria, lo que cuestiona la pertinencia de la sanción coercitiva como instrumento de control en ese contexto (Ochoa Díaz y Gómez Morales, 2022).

Relacionada con lo anterior, la investigación titulada *Beneficios fiscales para pequeños productores de leche bajo los regímenes de tributación en Colombia*, de Vargas Restrepo y Giraldo Hernández (2021), se planteó el problema de la inadecuación de los regímenes tributarios colombianos para capturar la diversidad de situaciones económicas de los pequeños contribuyentes del sector rural. El objetivo fue analizar los efectos de los regímenes tributarios, incluido el Régimen Simple y la condición de no responsable del IVA, sobre la carga formal y financiera de

los pequeños productores agropecuarios en Colombia. La metodología fue cualitativa, con análisis normativo de la legislación vigente y estudio de casos de productores del sector lácteo en distintas regiones del país. Los resultados mostraron que muchos pequeños productores son clasificados de manera incorrecta como responsables del IVA, lo que los expone a sanciones formales por obligaciones que, en estricto derecho, no les corresponden por no superar los topes de ingresos exigidos. La conclusión señala que la ausencia de mecanismos claros de determinación de la condición tributaria de los pequeños contribuyentes genera inseguridad jurídica tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, situación directamente relacionada con el problema de la aplicación del artículo 616 ET a sujetos no obligados a facturar (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021).

El estudio *Análisis de la Calidad de la Información Contable bajo adopción de NIIF en Colombia*, de Vargas Restrepo (2022), abordó el problema de la brecha en la calidad de la información financiera entre las empresas obligadas a adoptar Normas Internacionales de Información Financiera y aquellas que, por su tamaño y régimen tributario, no están sujetas a esa obligación. El objetivo fue determinar cómo esa brecha afecta la capacidad de la administración tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes que no llevan contabilidad bajo estándares formales. La metodología fue cuantitativa, con análisis comparativo de indicadores de calidad de la información contable en empresas de distintos tamaños y regímenes. Los resultados demostraron que las microempresas y los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad formal presentan una calidad de información significativamente inferior a la de los contribuyentes del sector formal, lo que genera un vacío informativo que no puede ser llenado por presunciones administrativas. La conclusión del trabajo apunta a que ese vacío informativo es un obstáculo estructural para la aplicación de sanciones tributarias en ese

segmento, pues la administración carece de los elementos probatorios necesarios para sostener los actos sancionatorios con la certeza que el principio de legalidad exige (Vargas Restrepo, 2022).

La investigación titulada *Investigación contable en Colombia durante la segunda década del siglo XXI: transición hacia discusiones extrarregionales*, de Castrillón (2022), planteó el problema del rezago de la investigación contable colombiana frente a los desarrollos internacionales en materia de obligaciones de información financiera de las personas naturales y los pequeños negocios. El objetivo del trabajo fue mapear el estado de la investigación contable colombiana entre 2010 y 2021, identificando los temas con mayor y menor desarrollo académico. La metodología fue bibliométrica, con análisis de publicaciones en revistas colombianas indexadas en el período señalado. Los resultados mostraron que el problema de las obligaciones contables de los no obligados a llevar contabilidad formal es uno de los temas con menor desarrollo académico en Colombia, a pesar de su alta relevancia práctica para el sistema tributario. La conclusión señala que ese vacío de investigación tiene consecuencias directas sobre la calidad de las políticas de control tributario, pues sin una base teórica sólida sobre las obligaciones contables de ese grupo, la administración tributaria opera sin criterios técnicos claros para fundamentar sus decisiones sancionatorias (Castrillón, 2022).

3. Método

El diseño metodológico propuesto articula el análisis jurídico del régimen sancionatorio con la observación empírica de las prácticas de fiscalización y de registro de información en contribuyentes no responsables del Impuesto sobre las Ventas. El propósito central es describir y explicar las condiciones bajo las cuales la sanción prevista en el artículo 616 del Estatuto Tributario se aplica o se intenta aplicar a sujetos que no tienen obligación de facturar, y cómo esa aplicación se relaciona con la existencia o ausencia de información contable verificable. El enfoque adoptado es cualitativo, con componente descriptivo y analítico, de tipo socio jurídico, en el cual la norma se estudia como parte de un entramado de prácticas administrativas y de comportamientos tributarios. Los enfoques cualitativos se caracterizan por buscar una comprensión profunda de los fenómenos en su contexto, privilegiando la interpretación fundamentada sobre la generalización estadística (Hernández Sampieri et al., 2014, p. 7).

3.1 Participantes

Tomando en consideración que esta investigación es de enfoque cualitativo y de carácter documental, la noción de participantes se asume en términos de unidades de análisis representadas en fuentes escritas y no como personas contactadas de manera directa. La unidad de análisis principal está constituida por contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas que desarrollan actividades económicas de pequeña escala y que no están obligados a llevar contabilidad formal, identificados a través de actos administrativos sancionatorios, requerimientos, resoluciones de la administración tributaria y decisiones judiciales en las que figuran como sujetos procesales. Ese universo corresponde a personas naturales dedicadas a actividades de comercio minorista y prestación de servicios de baja intensidad de capital, ubicadas en contextos urbanos

donde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ejerce funciones de fiscalización mediante actuaciones formales que dejan rastro documental.

De manera complementaria, el estudio incorpora como segundo grupo de participantes a funcionarios de la administración tributaria vinculados a áreas de fiscalización, gestión de sanciones y factura electrónica, también conceptualizados como unidades de análisis reconstruidas a partir de oficios, pliegos de cargos, actos administrativos motivados, conceptos institucionales y, cuando existen, declaraciones rendidas dentro de procesos contencioso administrativos. Ese conjunto de documentos permite aproximarse a los criterios utilizados para calificar la obligación de facturar, a las fuentes de información empleadas para inferir los ingresos de los contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas y a las justificaciones normativas invocadas para sustentar la imposición de la sanción prevista en el artículo 616 del Estatuto Tributario. La consideración simultánea de ambos grupos, a través de sus huellas documentales, posibilita contrastar la lectura normativa de la obligación de facturar con la forma en que esa obligación se aplica en la práctica administrativa y judicial.

La delimitación del *corpus* documental no obedece a criterios estadísticos de representatividad, sino al principio de saturación teórica propio de los enfoques cualitativos. La selección de expedientes, actos administrativos, conceptos y sentencias se realiza mediante muestreo intencional, con el criterio de incluir casos en los que la administración tributaria haya aplicado o intentado aplicar la sanción por no facturar a contribuyentes identificados como no responsables del impuesto sobre las ventas y sin contabilidad formal. La incorporación de nuevos documentos se mantiene mientras aportan categorías analíticas adicionales sobre la determinación de la obligación de facturar, el tratamiento del vacío probatorio y la argumentación utilizada para justificar la sanción; cuando los materiales revisados dejan de añadir elementos conceptuales

distintos, se considera alcanzada la saturación teórica y se cierra el proceso de inclusión. En estudios cualitativos, esta forma de delimitación del *corpus* se justifica porque el interés se centra en la profundidad y pertinencia analítica de los casos examinados, más que en el número total de documentos revisados (Hernández Sampieri et al., 2014, p. 384).

3.1 Herramientas

El desarrollo de la investigación se apoya en herramientas orientadas al análisis cualitativo de fuentes documentales, normativas, administrativas y judiciales. El insumo central lo conforma una matriz de análisis normativo en la que se sistematizan las disposiciones del Estatuto Tributario, las leyes de reforma tributaria, los decretos reglamentarios, las resoluciones de la administración tributaria y los apartados relevantes de la Constitución Política relacionados con la obligación de facturar, la condición de responsable y no responsable del impuesto sobre las ventas y el régimen sancionatorio aplicable. Para cada norma se registran elementos como el ámbito de aplicación subjetivo, el tipo de obligación que establece, las remisiones a otras disposiciones y las modificaciones introducidas por reformas posteriores, con el fin de reconstruir la trayectoria y la coherencia interna del marco legal.

De manera articulada se construye una matriz jurisprudencial que recoge decisiones de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, así como sentencias de tribunales administrativos en las que se discute la procedencia de sanciones vinculadas a la obligación de facturar o a otras obligaciones formales de contribuyentes de pequeña escala. En esa matriz se identifican, para cada decisión, el problema jurídico planteado, los hechos relevantes, la interpretación de las normas del Estatuto Tributario y los criterios utilizados para resolver asuntos relativos a legalidad, tipicidad, proporcionalidad y carga probatoria. Esa información permite observar patrones en la forma como los jueces han entendido la relación entre obligación de facturar y responsabilidad en el impuesto

sobre las ventas, y cómo han valorado la ausencia de información contable en los procesos de nulidad de actos sancionatorios.

Como tercer insumo se organiza una matriz de casos administrativos que agrupa actos de la administración tributaria, tales como requerimientos, pliegos de cargos, resoluciones sancionatorias y conceptos institucionales, en los que se intenta aplicar la sanción por no facturar a contribuyentes identificados como no responsables del impuesto sobre las ventas. En cada caso se registran datos relativos al tipo de contribuyente, la actividad económica declarada, la forma en que la administración infiere los ingresos presuntos, las justificaciones invocadas para afirmar la existencia de la obligación de facturar y la manera en que se aborda el problema de la ausencia de libros contables o soportes formales. Esta matriz funciona como puente entre el plano normativo y el plano empírico, en la medida en que muestra cómo se aplican en la práctica los criterios legales y jurisprudenciales.

Para el tratamiento y análisis de la información se emplean herramientas de organización y codificación cualitativa. Se utilizan hojas de cálculo para consolidar las matrices normativas, jurisprudenciales y de casos, facilitando la clasificación por temas, períodos y tipos de sujetos involucrados. Además, se recurre a un software de análisis cualitativo que permite asignar códigos a fragmentos de texto de normas, sentencias y actos administrativos, según categorías como obligación de facturar, condición de no responsable, vacío probatorio, criterio de proporcionalidad y resultado del proceso sancionatorio. La posibilidad de agrupar y comparar segmentos codificados en diferentes documentos favorece la identificación de regularidades y tensiones en el tratamiento de la sanción por no facturar en el universo de contribuyentes sin contabilidad formal, lo cual resulta coherente con la lógica de estudios cualitativos previos sobre cultura y cumplimiento tributario en pequeños contribuyentes.

3.3 Procedimientos

El procedimiento se organiza como un estudio cualitativo de carácter documental en el que se desarrollan fases de identificación de fuentes, construcción de matrices de análisis, codificación temática y triangulación entre información normativa, jurisprudencial y administrativa. En una primera fase se localizan, revisan y seleccionan las normas del Estatuto Tributario, las leyes de reforma tributaria, los decretos reglamentarios, las resoluciones de la administración tributaria y las disposiciones constitucionales que regulan la obligación de facturar y la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, junto con decisiones de la Corte Constitucional, del Consejo de Estado y de tribunales administrativos en las que se discute la procedencia de sanciones por incumplimiento de obligaciones formales. Esa información se organiza en matrices normativas y jurisprudenciales que registran, para cada disposición o sentencia, el contenido relevante, el sujeto al que se dirige, el tipo de obligación, los criterios de interpretación y los elementos relacionados con legalidad, tipicidad, proporcionalidad y carga probatoria.

En una segunda fase se recopilan expedientes administrativos, conceptos institucionales y otros documentos emitidos por la administración tributaria en los que se aplica o se intenta aplicar la sanción por no facturar a contribuyentes catalogados como no responsables del impuesto sobre las ventas y sin contabilidad formal. Los documentos seleccionados se incorporan a una matriz de casos, en la que se describen las características del contribuyente, la actividad económica, la forma en que la administración infiere la existencia de la obligación de facturar, el tratamiento del vacío probatorio y el desenlace del proceso. Sobre la base de estas matrices se procede a un proceso de codificación cualitativa que asigna categorías analíticas a fragmentos de texto de normas, sentencias y actos administrativos, y luego se realiza la triangulación entre los hallazgos de cada fuente para dar respuesta a los objetivos específicos, siguiendo la lógica de estudios previos sobre

cultura tributaria y cumplimiento de obligaciones formales en pequeños contribuyentes en el contexto colombiano.

Tabla 1. *Procedimiento metodológico por objetivos específicos y fases del estudio*

Objetivo específico	Fase	Actividades principales
Identificar el marco normativo que regula la obligación de facturar y las condiciones que determinan la calidad de responsable del IVA en el ordenamiento tributario colombiano vigente.	Fase 1: Revisión y delimitación normativa	Búsqueda y recopilación de normas constitucionales, legales, reglamentarias y administrativas relacionadas con la obligación de facturar y la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas; elaboración de una matriz normativa con registro de artículos relevantes, sujetos obligados, remisiones y modificaciones; análisis comparado de las versiones históricas del artículo 616 y del artículo 616-1 del Estatuto Tributario y de las reformas que afectan la condición de responsable y no responsable; síntesis de los criterios normativos que delimitan el universo de contribuyentes obligados a facturar.
Describir los principios constitucionales del derecho sancionatorio tributario en relación con la aplicación de la sanción del artículo 616 del Estatuto Tributario a contribuyentes que carecen de obligaciones contables formales.	Fase 2: Análisis jurisprudencial y doctrinal	Selección de sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que desarrollan los principios de legalidad, tipicidad, debido proceso, capacidad contributiva y proporcionalidad en materia sancionatoria tributaria; construcción de una matriz jurisprudencial que registre el problema jurídico, los hechos relevantes y los criterios aplicados en cada decisión; codificación de fragmentos de las sentencias según categorías como alcance de la sanción, límites del poder punitivo y exigencias probatorias; articulación de esos criterios con la regulación específica del artículo 616 del Estatuto Tributario para describir su compatibilidad o tensión con los principios constitucionales cuando se pretende aplicar a contribuyentes sin obligaciones contables formales. Identificación y selección de expedientes administrativos, resoluciones sancionatorias, pliegos de cargos y conceptos institucionales en los que la administración tributaria impone o propone imponer la sanción por no facturar a contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas; elaboración de una matriz de casos que recoja información sobre el tipo de contribuyente, la actividad económica, el soporte probatorio utilizado, la respuesta del contribuyente y el resultado del proceso; análisis cualitativo de los efectos internos de esos procesos sobre la carga de trabajo, tiempos de respuesta y recursos administrativos de la entidad, a partir de los datos disponibles en los documentos; contraste de esos hallazgos con la jurisprudencia contencioso administrativa para valorar en qué medida los procesos sancionatorios contra contribuyentes sin información contable verificable se traducen en nulidades, reprocesos y desgaste institucional.
Determinar el impacto institucional que generan los procesos sancionatorios adelantados por la DIAN contra contribuyentes no responsables del IVA sin información contable verificable.	Fase 3: Análisis de casos administrativos y síntesis	

4. Resultados

4.1 Identificación del marco normativo de la obligación de facturar y del IVA en Colombia

La delimitación de la obligación de facturar y de la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas ocupa un lugar central en la estructura del sistema tributario colombiano, porque de esa delimitación depende la asignación de deberes formales y la procedencia de las sanciones asociadas a su incumplimiento. El punto de partida se sitúa en la Constitución Política, que fija el debido proceso sancionatorio, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos y los principios que orientan el sistema tributario, entre los que se encuentran la equidad, la eficiencia y la progresividad. Esos mandatos obligan a que toda obligación formal tenga fundamento legal definido, que sus destinatarios estén descritos sin ambigüedad y que las sanciones por su inobservancia mantengan correspondencia con la posición económica del contribuyente y con la infracción que se le atribuye, orientación que la doctrina sobre justicia tributaria ha desarrollado al analizar el papel de los tributos en la realización del Estado social de derecho y la función de la proporcionalidad como criterio de control del poder fiscal (Castillo Cadena y Sánchez Torres, 2017).

El desarrollo legal de estos mandatos se concentra en el Estatuto Tributario, donde se organiza el impuesto sobre las ventas mediante la definición de hechos gravados, sujetos pasivos y regímenes. La regulación del impuesto adopta la lógica del impuesto al valor agregado, en la cual la categoría decisiva es la de responsable, entendida como la persona que, por decisión de la ley, asume la tarea de recaudar el impuesto en la etapa de la cadena económica en la que interviene. La literatura especializada en derecho comparado ha señalado que esa condición resulta del cruce entre la realización de operaciones gravadas, los montos de ingresos y la pertenencia a

determinados sectores de actividad, de forma que la ley distingue a quienes deben liquidar, declarar y trasladar el impuesto de aquellos que permanecen fuera de ese circuito (Bravo Arteaga, 2014). Esa distinción tiene implicaciones directas sobre la obligación de facturar, ya que permite derivar deberes formales diferenciados según el lugar que ocupa cada actor en la estructura del impuesto.

El vínculo entre la calidad de responsable y la obligación de facturar se construye, precisamente, a partir de esa clasificación. Las disposiciones que regulan la emisión de factura de venta describen quién debe generarla, qué información debe contener y en qué operaciones resulta exigible, y parten de la premisa de que el obligado ya se encuentra identificado como responsable del impuesto sobre las ventas o cumple funciones específicas, como la retención en la fuente. La doctrina sobre hechos gravados en el impuesto al valor agregado ha mostrado que en los distintos ordenamientos de la región la factura se concibe como un instrumento funcional a ese diseño, porque opera como soporte de la operación y como pieza del mecanismo de control fiscal, sin extender su exigibilidad a todo agente económico sin distinción de régimen (Bravo Arteaga, 2014).

Las reformas tributarias de los últimos años han reconfigurado el mapa de contribuyentes y han modificado el contorno de la responsabilidad frente al impuesto sobre las ventas. La Ley 1819 de 2016 transformó el esquema anterior al suprimir el antiguo régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y reemplazarlo por una distinción más nítida entre responsables y no responsables, basada en umbrales de ingresos y en la caracterización de la actividad económica. Esa reestructuración desplazó a ciertos agentes hacia la categoría de responsables, con la consecuente asunción de obligaciones formales como la facturación, y mantuvo a otros dentro del grupo de no responsables, con cargas normativas diferentes. En el análisis de los regímenes aplicables a pequeños productores se ha mostrado que esa modificación influye en las decisiones sobre permanencia en la informalidad o adhesión a regímenes como el Simple, donde la aceptación

de la obligación de facturar aparece vinculada a la posibilidad de simplificar el cumplimiento y acceder a ciertos beneficios tributarios (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021).

La Ley 2010 de 2019 consolidó la centralidad de la factura al establecer la factura electrónica como mecanismo principal de control. La administración tributaria obtuvo facultades para definir calendarios de implementación, especificar grupos obligados y regular aspectos técnicos, bajo la suposición de que la calidad de responsable ya se encontraba definida en las reglas del impuesto. Los estudios sobre cultura tributaria han interpretado esa política como una estrategia para aumentar la capacidad institucional de verificar operaciones, cruzar información y detectar inconsistencias entre ingresos declarados y actividad observada, con impacto en el comportamiento de los contribuyentes vinculados al sector formal (Buitrago García, 2021). Esa reglamentación no crea, sin embargo, una obligación de facturar nueva para quienes permanecen como no responsables, sino que despliega en clave tecnológica un deber que ya existía para quienes el Estatuto ha clasificado como responsables del impuesto sobre las ventas.

La regulación posterior mantiene la dependencia de la obligación de facturar frente a la condición de responsable. La Ley 2155 de 2021 introdujo ajustes orientados a facilitar la incorporación al Régimen Simple de Tributación de contribuyentes de menor escala, pero conservó la referencia a parámetros de ingresos y tipo de actividad para fijar la responsabilidad en el impuesto. La Ley 2277 de 2022 actualizó montos y criterios, con efectos sobre la línea que separa a responsables y no responsables, sin modificar el principio conforme al cual la obligación de facturar se proyecta sobre el grupo que se encuentra del lado de los responsables. En el ámbito de los pequeños productores del sector agrícola, por ejemplo, la decisión de ingresar a un régimen que implica facturación continua se analiza a partir del impacto sobre el flujo de caja y la gestión administrativa, lo que confirma que la carga formal asociada a la factura se recibe como un

elemento central en la valoración de la conveniencia de cada régimen (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021).

La doctrina tributaria interna ha examinado, desde la perspectiva de la planificación tributaria, la forma en que las obligaciones formales afectan la organización de las unidades económicas de menor tamaño. Los análisis sobre planeación legítima del contribuyente sugieren que los deberes formales, entre ellos la facturación y la conservación de soportes, deben relacionarse con el régimen aplicable y con la dimensión de la actividad, porque cargas formales desproporcionadas en segmentos de baja capacidad administrativa pueden afectar la viabilidad del negocio y tensionar la relación con la administración (Álvarez García y Ochoa Díaz, 2019). En consecuencia, la atribución de la obligación de facturar a personas que la ley mantiene en la categoría de no responsables del impuesto introduce fricciones con la lógica de diferenciación de regímenes que las reformas han intentado consolidar.

El componente sancionatorio exige una consideración adicional. El Estatuto Tributario prevé una sanción para quien no emite factura estando obligado a hacerlo, la cual se inscribe en un esquema sancionatorio más amplio. La reflexión sobre derecho sancionador en Colombia ha advertido que la acumulación de sanciones, sin una revisión de sus presupuestos y de su función, produce un escenario en el que el castigo tiende a desplazar el carácter preventivo del sistema, efecto que se vuelve visible cuando la administración dirige actuaciones contra sujetos en cuyos casos no se ha verificado con claridad la existencia de la obligación (Forero Hernández, 2020). La discusión penal tributaria sobre defraudación y fraude de ley refuerza esta preocupación al insistir en que la tipicidad requiere un encaje estricto entre la descripción legal de la infracción y la conducta atribuida, sin extensiones analógicas que trasladen consecuencias pensadas para ciertos contribuyentes a otros que la ley no definió como destinatarios (Rondón Morales, 2013). Bajo esta

óptica, la imposición de la sanción por no facturar presupone la demostración de que el contribuyente ya tenía la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas.

Las investigaciones recientes sobre evasión tributaria y comportamiento fiscal han aportado datos que permiten contextualizar estas exigencias normativas. Una revisión de trabajos producidos en el ámbito colombiano señala que las conductas de incumplimiento se relacionan con la percepción del sistema tributario, con el grado de comprensión de las normas y con las cargas administrativas que recaen sobre los agentes, factores que se observan con intensidad en segmentos de microempresas y negocios informales (González Rodríguez et al., 2021). Estudios sobre evasión y desarrollo socioeconómico han indicado que la ausencia de comprobantes no siempre obedece a estrategias deliberadas, sino a limitaciones de información y capacidades en grupos con baja formalización (Vera Lasso, 2021). Esos hallazgos sugieren que la obligación de facturar, cuando se analiza en relación con personas sin contabilidad estructurada ni asesoría permanente, no puede dissociarse de las condiciones que la ley ha fijado para definir la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas.

Los principios constitucionales tributarios examinados en la doctrina comparada y en la jurisprudencia sobre legalidad, capacidad contributiva y proporcionalidad completan este panorama. El estudio de decisiones en materia tributaria ha mostrado que las sanciones solo resultan compatibles con esos principios cuando respetan los contornos estrictos del tipo infractor, consideran la situación económica del sujeto y mantienen una relación razonable entre la infracción y la consecuencia jurídica (Núñez, 2019). Trasladado al contexto colombiano, ese enfoque implica que la administración debe acreditar en cada caso que el contribuyente ha adquirido, según la ley, la condición de responsable del impuesto sobre las ventas, antes de derivar de esa condición la obligación de emitir factura y de imponer sanciones por su incumplimiento.

Los estudios empíricos sobre pequeños contribuyentes en el país aportan elementos para valorar cómo opera esa exigencia en la práctica. Investigaciones en sectores productivos específicos han mostrado que un número significativo de pequeños agentes carece de claridad sobre la frontera entre ser responsable y no responsable del impuesto, así como sobre las implicaciones de esa frontera en términos de facturación y demás obligaciones formales (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021). Análisis sobre cultura tributaria en comerciantes han identificado una distancia relevante entre las exigencias asociadas a la facturación electrónica y las condiciones efectivas de operación de negocios de baja escala, lo que aumenta el riesgo de que se inicien procesos sancionatorios sin que la condición de responsable haya sido establecida con la solidez que exigen los principios constitucionales y la doctrina sancionatoria (Buitrago García, 2021).

Tabla 2. *Matriz de análisis normativo*

Norma / Fuente	Tipo	Ámbito de aplicación (subjeto)	Tipo de obligación	Relación con responsabilidad IVA	Régimen sancionatorio asociado	Remisiones normativas	Modificaciones relevantes	Observación
Constitución Política (arts. 29, 95-9, 338, 363)	Constitucional	Todos los contribuyentes y administración tributaria	Deber de contribuir, legalidad, debido proceso, equidad y proporcionalidad	Marco base que condiciona la determinación de responsables y obligaciones formales	Control de proporcionalidad y tipicidad de sanciones	Remite al legislador para definir tributos	Desarrollo en Estatuto Tributario y jurisprudencia constitucional	Establece que no puede haber sanción sin obligación legal previa claramente definida
Estatuto Tributario (arts. 420, 437, 437-1)	Legal	Sujetos que realizan hechos gravados con IVA	Determinación de sujetos pasivos y responsables del impuesto	Define quién es responsable del IVA (criterio estructural)	Base para imputación de obligaciones formales y sanciones	Se articula con normas de facturación (arts. 615 y ss.)	Modificado por Ley 1819 de 2016 y posteriores reformas	La calidad de responsable es condición previa para exigir facturación
Estatuto Tributario (art. 615)	Legal	Comerciantes y responsables del IVA	Obligación de expedir factura de venta	Se deriva de la condición de responsable o de obligaciones específicas	Sanción por no facturar (art. 652 ET)	Remite a reglamentación DIAN y normas técnicas	Ajustes por facturación electrónica (Ley 2010 de 2019)	La obligación no es universal, depende del régimen del contribuyente
Estatuto Tributario (art. 616-1)	Legal	Sujetos obligados a facturar	Requisitos de la factura de venta	Instrumento de control del IVA	Sanciones por incumplimiento formal	Reglamentación DIAN (factura electrónica)	Fortalecido por Ley 2010 de 2019	Consolida la factura como soporte fiscal y medio de control
Estatuto Tributario (art. 652)	Legal	Obligados a facturar	Sanción por no expedir factura	Aplica solo si existe obligación previa	Multas y cierre del establecimiento	Relación con arts. 615 y 616-1 ET	Ajustes jurisprudenciales sobre proporcionalidad	Exige prueba previa de la calidad de responsable
Ley 1819 de 2016	Reforma tributaria	Personas naturales y jurídicas	Redefinición de responsables vs no responsables	Sustituye régimen simplificado por esquema actual	Incide indirectamente en sanciones al redefinir sujetos	Modifica Estatuto Tributario	Cambio estructural del IVA	Reconfigura el universo de obligados a facturar
Ley 2010 de 2019	Reforma tributaria	Contribuyentes obligados a facturar	Implementación de factura electrónica	No altera quién es responsable, sino el medio	Refuerza control y fiscalización	Reglamentación DIAN	Introduce sistema electrónico obligatorio	La tecnología amplía control, no crea obligación nueva

Ley 2155 de 2021	Reforma tributaria	Pequeños contribuyentes	Ajustes al régimen SIMPLE	Vincula facturación con formalización	Incidencia indirecta en sanciones	Remite a Estatuto Tributario	Ajustes en umbrales	Refuerza incentivos a formalización
Ley 2277 de 2022	Reforma tributaria	Contribuyentes en general	Actualización de umbrales y condiciones	Ajusta frontera entre responsables y no responsables	Impacto indirecto en sanciones	Modifica Estatuto Tributario	Reforma reciente del sistema	Mantiene estructura conceptual del IVA
Decretos reglamentarios DIAN (facturación electrónica)	Reglamentario	Sujetos obligados a facturar electrónicamente	Implementación técnica y operativa	Supone existencia previa de obligación	Sanciones por incumplimiento técnico	Basados en ET y leyes tributarias	Actualizaciones periódicas	No crean obligación sustancial, solo operativa
Resoluciones DIAN	Administrativa	Contribuyentes definidos por calendario	Especificaciones técnicas de facturación	Desarrollan obligación formal	Sanciones administrativas	Remiten a ET y decretos	Cambios frecuentes por tecnología	Instrumentos de ejecución del control fiscal
Doctrina tributaria (Bravo Arteaga, 2014)	Doctrinal	Sistema IVA en general	Interpretación de sujeto pasivo	Relación entre actividad económica y responsabilidad	No aplica directamente	Referencia comparada	Sin modificaciones normativas	Refuerza carácter estructural del IVA
Doctrina sancionatoria (Forero Hernández, 2020)	Doctrinal	Derecho sancionador tributario	Análisis de proporcionalidad	Exige correspondencia entre obligación y sanción	Crítica a acumulación sancionatoria	Vinculada a ET	No normativa	Destaca riesgos de sancionar sin verificar obligación
Jurisprudencia constitucional (línea proporcionalidad tributaria)	Jurisprudencial	Contribuyentes sancionados	Control de constitucionalidad	Verifica legalidad de obligaciones y sanciones	Limita sanciones desproporcionadas	Relación con Constitución	Evolutiva	Exige tipicidad estricta en sanciones
Estudios empíricos (González Rodríguez et al., 2021)	Empírico	Microempresas e informales	Comportamiento fiscal	Relación entre informalidad y no facturación	Contextualiza aplicación de sanciones	No normativa	Sin modificaciones	Evidencia dificultades estructurales de cumplimiento

Nota: La presente matriz integra disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y criterios doctrinales con el propósito de sistematizar el marco normativo aplicable a la obligación de facturar y a la determinación de la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas en Colombia. La información se organiza a partir de variables analíticas como el ámbito subjetivo de aplicación, el tipo de obligación, las remisiones normativas y las modificaciones introducidas por reformas tributarias, permitiendo reconstruir la coherencia interna del sistema.

La articulación de estos elementos permite afirmar que el ordenamiento colombiano configura la obligación de facturar como una obligación formal derivada de la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, determinada por la ley con base en criterios de ingresos y actividad. Las reformas recientes han reforzado el uso de la factura, han incorporado tecnologías y han promovido regímenes que buscan facilitar el cumplimiento, pero han mantenido la distinción entre responsables y no responsables como criterio rector. La doctrina y las investigaciones empíricas revisadas convergen en que la procedencia de la sanción por no facturar se encuentra condicionada a la verificación rigurosa de esa calidad en el contribuyente afectado, lo que adquiere especial relevancia cuando se analiza la situación de personas naturales sin obligaciones contables formales ni inserción plena en los canales de información tributaria habituales.

4.2 Descripción de los principios del derecho sancionatorio tributario aplicables al artículo 616 del Estatuto Tributario

El examen de los principios del derecho sancionatorio tributario aplicables al artículo 616 del Estatuto Tributario parte de la constatación de que toda sanción en materia de impuestos se ubica en el cruce entre la potestad de recaudo del Estado y las garantías que la Constitución reconoce a las personas frente al ejercicio del poder público (Castillo Cadena y Sánchez Torres, 2017). El precepto que contempla la sanción por no expedir factura solo alcanza validez jurídica si su aplicación concreta respeta esos principios, en especial legalidad, tipicidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, debido proceso y límites derivados de la función preventiva de la sanción. La interpretación y uso de este artículo no puede reducirse a la lectura aislada de su tenor literal, sino que requiere un análisis sistemático a la luz de la Constitución y de la jurisprudencia que ha desarrollado el contenido de esos principios en el ámbito tributario (Núñez, 2019).

El principio de legalidad sancionatoria constituye el primer filtro. Este principio exige que la conducta sancionada, el sujeto al que se dirige la sanción y la consecuencia jurídica prevista estén definidos en norma de rango legal de forma previa, cierta y accesible. En el contexto del impuesto sobre las ventas, la obligación de facturar proviene de disposiciones específicas del Estatuto Tributario que describen quiénes deben expedir factura, en qué operaciones y con qué requisitos, a partir de la calidad de responsables del impuesto (Núñez, 2019). La legalidad impone que la sanción del artículo 616 solo opere cuando la persona a quien se dirige se ubica dentro del universo que esas normas describen, bloqueando aplicaciones extensivas a contribuyentes que el propio ordenamiento ha clasificado como no responsables del impuesto sobre las ventas, en particular cuando no existen elementos mínimos sobre el cumplimiento de los requisitos objetivos que determinan el tránsito a la categoría de responsable (Cárdenas Ruiz, 2022).

La tipicidad funciona como complemento de la legalidad, pero introduce un matiz distinto. Mientras la legalidad se refiere a la existencia de una base normativa, la tipicidad exige una correspondencia precisa entre la conducta real del contribuyente y la descripción que el tipo sancionador contiene. En el caso del artículo 616, la conducta típica consiste en no expedir factura estando obligado a hacerlo, fórmula que implica dos extremos que deben concurrir: la omisión de la factura y la condición de obligado (Rondón Morales, 2013). La tipicidad exige que la administración demuestre ambos elementos, de modo que la sola ausencia de comprobantes no resulta suficiente para estructurar la infracción si no se muestra que, según las normas de responsabilidad del impuesto sobre las ventas, el contribuyente debía facturar sus operaciones. La extensión de tipos sancionadores a supuestos no contemplados expone a la administración a decisiones carentes de sustento jurídico y a la anulación de sus actos, precisamente por romper la exigencia de coincidencia entre tipo y conducta (Forero Hernández, 2020).

El principio de proporcionalidad introduce el examen sobre la relación entre la conducta sancionada, la situación económica del contribuyente y la intensidad de la sanción. En materia tributaria, ese principio se proyecta tanto sobre la definición legal de las sanciones como sobre su aplicación individual. La justicia tributaria se analiza en parte a través de la capacidad del sistema para distribuir cargas de forma razonable, lo que incluye evitar que las sanciones se conviertan en instrumentos que agraven de manera desmedida la situación de quienes se encuentran en condiciones económicas más frágiles (Castillo Cadena y Sánchez Torres, 2017). Cuando el artículo 616 se aplica a contribuyentes de pequeña escala sin información contable verificable, la proporcionalidad exige valorar si la sanción corresponde al impacto real de la infracción en el esquema de recaudo y si respeta la capacidad contributiva de la persona sancionada. La jurisprudencia contencioso administrativa ha declarado la nulidad de sanciones que, aunque fundadas en una omisión formal, resultan desajustadas frente a los ingresos del contribuyente y a la falta de prueba sobre el alcance económico de la conducta atribuida (Cortés Díaz, 2022).

La capacidad contributiva se vincula de manera estrecha con la proporcionalidad, pero agrega un enfoque estructural. Este principio requiere que la carga tributaria y sus mecanismos de control guarden relación con la aptitud económica de cada sujeto para contribuir al financiamiento del Estado. En el terreno de las sanciones, la capacidad contributiva no se limita a la cuantía del tributo omitido, sino que obliga a considerar la posición del contribuyente dentro del sistema, su escala de operación y sus posibilidades reales de cumplir las obligaciones formales que se le exigen (González Rodríguez et al., 2021). Cuando la administración utiliza el artículo 616 para sancionar a personas naturales sin contabilidad formal, esa capacidad obliga a valorar si la sanción respeta los límites que la Constitución impone al ejercicio de la potestad fiscal, o produce efectos que

rompen la correspondencia entre el incumplimiento y la situación económica del afectado (Vera Lasso, 2021).

El debido proceso sancionatorio atraviesa todos los anteriores principios y se manifiesta en varias dimensiones. El derecho a conocer las conductas sancionables, a contradecir las imputaciones, a aportar y controvertir pruebas y a obtener decisiones motivadas conforma un estándar mínimo que la administración debe respetar cuando diseña y aplica sanciones tributarias (Forero Hernández, 2020). En el caso del artículo 616, el debido proceso exige que los actos sancionatorios expliciten las razones por las cuales se considera que el contribuyente tenía obligación de facturar, que indiquen las normas específicas que definen su calidad de responsable del impuesto sobre las ventas y que expongan de manera verificable los elementos sobre los que se apoya la inferencia de ingresos. La expansión de catálogos de sanciones sin una revisión paralela de las garantías procesales genera escenarios en los que la sanción pierde su función preventiva y se percibe como una carga carente de racionalidad interna, lo que obliga a la administración a justificar con rigor tanto la existencia de la obligación formal previa como la necesidad de la sanción en cada caso (Buitrago García, 2021).

La carga probatoria constituye una manifestación específica del debido proceso y de la legalidad. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha reiterado que corresponde a la administración demostrar los hechos que sustentan la sanción en materia tributaria, lo que en el campo de las obligaciones formales incluye acreditar que el contribuyente se encontraba dentro del universo de obligados a cumplir el deber omitido. El control fiscal legítimo descansa en una delimitación clara de las obligaciones y en la capacidad de la administración para justificar sus decisiones sobre pruebas verificables, no en presunciones generales difícilmente refutables (Álvarez García y Ochoa Díaz, 2019). La aplicación del artículo 616 a contribuyentes sin

información contable formal enfrenta un reto probatorio significativo, ya que la autoridad debe mostrar, por medios objetivos, que la persona superaba los umbrales de ingresos o cumplía las características que la ley fija para la condición de responsable del impuesto sobre las ventas (Vargas Restrepo y Giraldo Hernández, 2021).

La función preventiva del derecho sancionatorio tributario introduce otra dimensión relevante para el análisis del artículo 616. Desde esta perspectiva, la sanción no se concibe solo como reacción a una infracción, sino como instrumento dirigido a disuadir conductas que ponen en riesgo la estabilidad del sistema. Sin embargo, cuando la sanción se aplica de forma extensiva a situaciones donde la obligación de facturar resulta dudosa o indeterminada, el efecto preventivo se debilita y se genera un clima de desconfianza que puede afectar la disposición al cumplimiento voluntario (González Rodríguez et al., 2021). La percepción de desproporción y arbitrariedad en las medidas de control fomenta actitudes de resistencia y estrategias de evitación en lugar de fortalecer la cooperación fiscal, lo que convierte la sanción en un factor que deteriora la relación entre pequeños contribuyentes y administración tributaria en lugar de contribuir a la consolidación de una cultura tributaria basada en reglas claras (García Novoa, 2020).

El principio de *non bis in idem*, aunque se manifiesta con mayor intensidad en el ámbito penal, también tiene proyección en el derecho sancionatorio tributario. La doctrina que estudia el fraude fiscal como antecedente de otros delitos ha advertido sobre el peligro de acumular varias respuestas sancionatorias sobre un mismo núcleo fáctico, lo que puede conducir a situaciones en las que un contribuyente afronta paralelamente sanciones tributarias, administrativas y penales por hechos estrechamente vinculados (Fundación para el Fraude Fiscal, EAFIT, 2016). En el caso de la obligación de facturar, ese principio exige revisar si la omisión del comprobante ya ha sido tomada en cuenta en otras sanciones o ajustes, de manera que la aplicación del artículo 616 no

introduzca una respuesta punitiva adicional que rompa el equilibrio entre infracción y consecuencia jurídica. Este aspecto adquiere relevancia en escenarios de informalidad económica, donde los esfuerzos de formalización pueden verse bloqueados si la persona afronta una pluralidad de sanciones acumuladas derivadas de un mismo periodo de incumplimiento formal (Rondón Morales, 2013).

Los principios de igualdad y de confianza legítima se conectan también con la aplicación del artículo 616, aunque su desarrollo se haya dado de manera más dispersa en la jurisprudencia y en la doctrina. La igualdad exige que contribuyentes en situaciones similares reciban un trato equivalente, lo que obliga a examinar si la administración mantiene criterios uniformes al decidir cuándo aplica la sanción por no facturar a responsables de gran escala y a pequeños contribuyentes sin contabilidad formal (Castañeda Rodríguez, 2020). La confianza legítima se refiere a la expectativa razonable de que la administración actuará conforme a patrones estables y previsibles, aspecto que resulta afectado cuando ciertas prácticas informales han sido toleradas durante periodos prolongados y posteriormente se sancionan sin una transición normativa clara. Estudios sobre cultura tributaria en contextos de comercio y pequeña actividad económica han señalado que estos factores influyen de manera directa en la disposición de los agentes a avanzar hacia la formalidad y en la valoración de la legitimidad de las actuaciones administrativas (Ochoa Díaz y Gómez Morales, 2022).

Figura 2. *Principios del Derecho Sancionatorio Tributario*



Nota: El diagrama sintetiza los principios estructurales del derecho sancionatorio tributario aplicables a la sanción por no facturar prevista en el artículo 616 del Estatuto Tributario, organizándolos en una lógica jerárquica que permite visualizar su interdependencia.

La combinación de estos principios produce un marco restrictivo pero coherente para la aplicación del artículo 616 a contribuyentes de pequeña escala. La legalidad y la tipicidad demandan que la sanción se limite a quienes la ley ha definido como responsables del impuesto sobre las ventas y a conductas que coincidan con la omisión descrita por el tipo sancionador (Bravo Arteaga, 2014). La proporcionalidad y la capacidad contributiva obligan a valorar el impacto de la sanción en la situación económica del contribuyente y en la finalidad de asegurar el cumplimiento del sistema, evitando respuestas que generen cargas desmedidas o que carezcan de justificación funcional. El debido proceso y la carga probatoria requieren que la administración fundamente su decisión en pruebas suficientes sobre la existencia de la obligación formal previa y sobre la magnitud de la infracción. Dentro de ese marco, la aplicación del artículo 616 a contribuyentes no

responsables del impuesto sobre las ventas y sin obligaciones contables formales plantea tensiones que el propio sistema jurídico obliga a revisar, tanto en la interpretación de las normas vigentes como en la formulación de eventuales ajustes legislativos y administrativos (Castillo Cadena y Sánchez Torres, 2017).

Tabla 3. *Matriz jurisprudencial - Principios del derecho sancionatorio tributario y artículo 616 ET*

Órgano / Fecha	Decisión	Problema jurídico	Hechos relevantes	Normas interpretadas	Principios constitucionales	Solución adoptada	Ratio decidendi
Corte Constitucional / 2019	Sentencia C-160 de 2019	¿Las sanciones tributarias deben cumplir estándares estrictos de legalidad y tipicidad?	Demanda contra normas sancionatorias del ET por supuesta ambigüedad	Arts. 615, 616 y régimen sancionatorio ET	Legalidad, tipicidad	Exequibilidad condicionada	La sanción solo es válida si la conducta, el sujeto y la consecuencia están definidos de manera clara, previa y estricta
Corte Constitucional / 2018	Sentencia C-010 de 2018	¿Es constitucional sancionar conductas formales sin atender la capacidad económica? ¿El debido proceso se aplica plenamente en actuaciones sancionatorias tributarias?	Cuestionamiento sobre sanciones desproporcionadas a pequeños contribuyentes	Régimen sancionatorio tributario	Proporcionalidad, capacidad contributiva	Exequible con condicionamientos	Las sanciones deben guardar relación con la capacidad económica del contribuyente y el impacto de la conducta
Corte Constitucional / 2015	Sentencia C-492 de 2015	¿El debido proceso se aplica plenamente en actuaciones sancionatorias tributarias?	Revisión de garantías procesales en procedimientos de la DIAN	Estatuto Tributario – procedimiento sancionatorio	Debido proceso	Exequible con interpretación garantista	La administración debe motivar, probar y permitir contradicción en todo proceso sancionatorio
Consejo de Estado, Sección Cuarta / 2022	Rad. 25000-23-37-000-2018-00432-01	¿Es válida la sanción por no facturar sin prueba de la obligación previa?	Sanción a persona natural sin contabilidad formal	Arts. 615, 616 y 652 ET	Legalidad, tipicidad, carga probatoria	Nulidad del acto sancionatorio	No basta la ausencia de factura; debe acreditarse la calidad de responsable del IVA
Consejo de Estado, Sección Cuarta / 2020	Rad. 11001-03-27-000-2017-00045-00	¿Puede imponerse sanción sin prueba suficiente de ingresos?	DIAN sanciona con base en inferencias sin soporte contable	Régimen IVA y sanciones ET	Debido proceso, prueba	Nulidad del acto	La administración tiene la carga de probar los hechos que

							sustentan la sanción
Consejo de Estado, Sección Cuarta / 2019	Rad. 76001-23-33-000-2015-00321-01	¿Es proporcional sancionar a pequeños contribuyentes por omisiones formales?	Comerciante informal sancionado por no facturar	Arts. 615 y 652 ET	Proporcionalidad, capacidad contributiva	Nulidad parcial	Las sanciones deben ajustarse a la dimensión económica del contribuyente
Tribunal Administrativo de Antioquia / 2021	Sentencia de nulidad y restablecimiento	¿Procede sanción por no facturar en ausencia de contabilidad formal?	Persona natural con actividad económica informal	Arts. 615, 616 ET	Legalidad, tipicidad	Nulidad del acto	La obligación de facturar depende de la calidad de responsable del IVA
Tribunal Administrativo de Cundinamarca / 2020	Sentencia de nulidad	¿Puede inferirse la obligación de facturar sin prueba de ingresos?	DIAN presume ingresos sin soporte contable	Estatuto Tributario IVA	Debido proceso, carga probatoria	Nulidad del acto	La presunción no sustituye la prueba de la obligación tributaria
Tribunal Administrativo del Valle del Cauca / 2019	Sentencia de nulidad	¿Es válido sancionar a contribuyentes de baja escala sin análisis de capacidad económica?	Microempresario sancionado por omisión formal	Arts. 615, 652 ET	Proporcionalidad	Nulidad del acto	La sanción debe ser razonable frente a la realidad económica del contribuyente

Nota: La matriz jurisprudencial sistematiza decisiones de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y tribunales administrativos con el fin de identificar los criterios utilizados para evaluar la validez de sanciones por no facturar, especialmente en casos de contribuyentes sin contabilidad formal.

4.3 Determinación del impacto institucional de las sanciones de la DIAN en no responsables del IVA sin contabilidad

La determinación del impacto institucional de las sanciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dirigidas a contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas sin contabilidad parte de la constatación de que el diseño formal del procedimiento de fiscalización se enfrenta a un tejido económico compuesto en gran proporción por microempresas y personas naturales que no llevan libros ni conservan todos los comprobantes de sus operaciones. Diversos estudios como los de Castañeda Rodríguez (2020) y Buitrago García (2021) muestran que la percepción del sistema tributario en los contribuyentes pequeños se articula alrededor de la complejidad normativa, la frecuencia de cambios legales y la presencia de un régimen sancionatorio visto como poco comprensible, lo que influye en la manera en que estos actores se aproximan a la administración tributaria y condiciona su disposición al cumplimiento formal. Esta estructura de contexto marca las decisiones de la entidad cuando decide iniciar procesos sancionatorios con base en presunciones de ingresos y en información externa, en ausencia de libros contables y soportes internos que puedan verificarse con facilidad, y explica por qué las sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario y de otras disposiciones sobre deberes formales terminan aplicándose en expedientes donde la prueba directa de los hechos es limitada.

La literatura reciente sobre deficiencias contables en microempresas colombianas señala que una fracción relevante de estas unidades no aplica normas contables formales, utiliza registros manuales dispersos o, en algunos casos, no registra de manera sistemática ingresos y gastos. Diversos estudios como los de Álvarez García y Ochoa Díaz (2019) y de Vargas Restrepo y Giraldo Hernández (2021) indican que, en contextos de pequeña escala, la contabilidad se concibe más como requisito frente a entidades financieras o proveedores que como herramienta de gestión

y de cumplimiento tributario, con lo cual se refuerza un escenario en el que el contribuyente carece de medios probatorios suficientes para sustentar su posición frente a la administración. En este contexto, la aplicación de sanciones típicas del régimen formal, como las multas pecuniarias por no expedir factura, por no llevar libros o por no suministrar información, o la sanción de cierre temporal del establecimiento de comercio en casos de reincidencia, se produce en expedientes en los que el contribuyente no puede demostrar con documentos su versión de los hechos. Esta situación tiene un doble impacto institucional: por un lado, dificulta la labor de fiscalización de la Dirección, que debe reconstruir la base gravable a partir de cruces de información y signos externos; por otro lado, coloca al contribuyente en una situación de debilidad al momento de controvertir las imputaciones, puesto que su defensa se desarrolla sin respaldo documental sólido.

En el plano cuantitativo y operativo, investigaciones sobre auditoría tributaria en sedes seccionales evidencian un uso intensivo de recursos humanos y de tiempo en la tramitación de expedientes donde los contribuyentes no aportan libros ni comprobantes suficientes. Diversos estudios como los de la sede Arauca de la Dirección, orientados al análisis de expedientes de contribuyentes investigados, muestran que el estudio de cada caso exige revisión detallada de declaraciones, realización de cruces de información con terceros, solicitudes adicionales de datos y elaboración de actos motivados en varias etapas, lo que impone una carga de trabajo considerable sobre los equipos de fiscalización. A esto se suma la necesidad de apoyo de núcleos de apoyo contable y fiscal vinculados a universidades, como los analizados por Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal de la Universidad Cooperativa de Colombia (2019), que colaboran con la entidad para revisar documentación y ayudar en la preparación de actuaciones, indicador de que la capacidad instalada de la Dirección no siempre alcanza para atender el volumen de procesos abiertos. El resultado institucional es un incremento del desgaste administrativo en expedientes con bajo

potencial recaudatorio individual, pero que absorben una proporción significativa del tiempo de los funcionarios y de los recursos logísticos, en especial cuando el fundamento de la sanción descansa en la presunción de que el contribuyente, pese a figurar como no responsable del impuesto sobre las ventas, debió expedir factura en determinadas operaciones.

En la dimensión de resultados de los procedimientos, la literatura jurídica señala que un número importante de sanciones impuestas en contextos de escasa información contable termina sometido a revisión judicial y, en varios casos, anulado por insuficiencia probatoria o por vulneración del debido proceso. Diversos estudios como los de La Defensa Técnica en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Dirección (2010) y el trabajo sobre el estándar de conocimiento para la imposición de sanciones en la fiscalización tributaria en Colombia (2025) sostienen que los tribunales contencioso administrativos han insistido en la necesidad de que la administración demuestre tanto la existencia de la obligación de facturar como la magnitud real de la infracción, lo que se vuelve especialmente complejo cuando el contribuyente no lleva contabilidad formal. Un ejemplo típico es el de sanciones por no llevar libros de contabilidad o por no exhibirlos, en las que los jueces han recordado que las multas previstas en el Estatuto para estas conductas solo son procedentes si se acredita que el contribuyente estaba obligado a llevar libros de acuerdo con su régimen y con su nivel de ingresos, exigencia que muchas actuaciones administrativas omiten o tratan de cubrir con presunciones generales. En otros procesos, los tribunales han anulado sanciones por no expedir factura cuando la administración no identificó con precisión las operaciones específicas supuestamente no facturadas ni el valor de cada una, o no justificó la proporcionalidad de la sanción frente a la capacidad económica del sancionado.

El impacto institucional de las sanciones se observa también en la forma como los contribuyentes perciben el riesgo de relacionarse con la administración y las consecuencias

potenciales de hacerlo. Diversos estudios como los de Buitrago García (2021) y del trabajo sobre devolución de saldos a favor en asalariados de Colombia (2022) indican que una proporción muy limitada de personas naturales y pequeñas unidades económicas utiliza canales formales para reclamar derechos tributarios, en parte por temor a ser investigadas y por la percepción de que cualquier interacción con la Dirección puede derivar en un proceso de fiscalización y eventual sanción.

Tabla 4. *Matriz de casos administrativos*

Tipo de acto administrativo	Tipo de contribuyente	Actividad económica	Forma de inferencia de ingresos	Justificación de la obligación de facturar	Tratamiento de ausencia de contabilidad	Resultado del proceso	Observación analítica	Fuente
Requerimiento ordinario	Persona natural no responsable	Comercio minorista informal	Cruces con terceros, proveedores y clientes	Se presume habitualidad en ventas	Se considera irrelevante la ausencia de libros	Inicio de proceso sancionatorio	La inferencia sustituye prueba directa de responsabilidad en IVA	Resolución DIAN 000162 de 2023; Preguntas frecuentes DIAN sobre información exógena tributaria; Resolución DIAN 000042 de 2020 Pliego de cargos DIAN No. 202601003000002
Pliego de cargos	Microempresario o sin RUT actualizado	Venta de bienes de consumo	Estimación de ingresos por movimientos bancarios	Se asume superación de topes legales	Se imputa incumplimiento o por no llevar contabilidad	Imposición de sanción propuesta	Se invierte la carga probatoria hacia el contribuyente	6 del 6 de febrero de 2026; Comunicado de Prensa DIAN No. 076 de 2023; Resolución DIAN 000042 de 2020 Concepto DIAN 011511 int. 1037 de 2024;
Resolución sancionatoria	Persona natural sin contabilidad	Servicios informales	Información exógena y reportes de terceros	Se interpreta que debía facturar por volumen de operaciones	Se usa la falta de soportes como indicio en contra	Sanción por no facturar	Uso de indicios sin verificación plena de responsabilidad	Resolución DIAN 000162 de 2023; Oficio DIAN 904702 de 2021
Requerimiento especial	Comerciante de pequeña escala	Venta de alimentos	Presunción de ingresos con base en consumo de insumos	Se asocia actividad económica con obligación formal	Se argumenta que debía llevar registros mínimos	Propuesta de sanción y ajustes	Relación débil entre actividad y obligación legal	Resolución DIAN 000042 de 2020; Resolución DIAN 000162 de 2023; Concepto DIAN 39132 de 2014
Resolución de cierre	Establecimiento informal	Comercio al detal	Observación directa en	Se presume obligación por	Se ignora ausencia de	Cierre temporal del	Predominio del criterio	Comunicado de Prensa DIAN No. 074 de 2023;

			visitas de fiscalización	evidencia de ventas	contabilidad estructurada	establecimiento	operativo sobre el jurídico	Comunicado de Prensa DIAN No. 001 de 2024; Comunicado de Prensa DIAN No. 038 de 2024; Oficio DIAN 904702 de 2021
Concepto DIAN	Contribuyentes en general	Varias actividades	Interpretación normativa general	Se sostiene obligación de facturar en ciertos casos amplios	No aborda directamente ausencia de contabilidad	Orientación institucional	Amplía interpretación sin análisis casuístico	Concepto DIAN 011511 int. 1037 de 2024; Concepto DIAN 39132 de 2014; Resolución DIAN 000042 de 2020
Pliego de cargos	Persona natural sin asesoría contable	Actividad independiente	Cruces con plataformas digitales	Se presume ingreso recurrente	Se exige prueba que el contribuyente no puede aportar	Sanción en trámite	Asimetría entre capacidad probatoria y exigencias	Pliego de cargos DIAN No. 202601003000002 6 del 6 de febrero de 2026; Resolución DIAN 000162 de 2023; Comunicado de Prensa DIAN No. 076 de 2023
Resolución sancionatoria	Microempresa familiar	Comercio básico	Inferencia por compras registradas	Se deduce margen de utilidad y ventas	Se sanciona ausencia de registros como agravante	Sanción confirmada	Uso de reconstrucción indirecta de ingresos	Resolución DIAN 000162 de 2023; Concepto DIAN 011511 int. 1037 de 2024; Consejo de Estado, expediente 11001-03-27-000-2019-00008-00
Requerimiento ordinario	Persona natural informal	Servicios personales	Información de terceros y reportes bancarios	Se presume actividad gravada	Se desconoce falta de contabilidad formal	Inicio de fiscalización	Amplia discrecionalidad administrativa	Preguntas frecuentes DIAN sobre información exógena tributaria; Resolución DIAN

Resolución sancionatoria	Contribuyente no responsable	Actividad mixta informal	Estimaciones basadas en patrones sectoriales	Se equipara actividad económica con obligación de facturar	Se penaliza ausencia de soportes	Sanción impuesta	Confusión entre indicios económicos y obligación jurídica	000162 de 2023; Resolución DIAN 000042 de 2020 Concepto DIAN 011511 int. 1037 de 2024; Concepto DIAN 39132 de 2014; Consejo de Estado, expediente 11001-03-27-000-2019-00008-00
--------------------------	------------------------------	--------------------------	--	--	----------------------------------	------------------	---	---

Nota: La matriz sistematiza actuaciones administrativas de la DIAN en las que se aplica la sanción por no facturar a contribuyentes sin contabilidad formal, permitiendo identificar patrones en el uso de presunciones, el tratamiento del vacío probatorio y las tensiones entre la práctica administrativa y los criterios legales y jurisprudenciales sobre la obligación de facturar.

En ese escenario, ejemplos como la imposición de sanciones por no suministrar información, aun cuando el contribuyente no cuenta con registros ordenados, o la imposición de sanciones por inexactitud en declaraciones basadas en estimaciones, se convierten en referencias que alimentan la decisión de evitar al máximo el contacto con la entidad. Esa percepción se refuerza cuando circulan relatos sobre sanciones impuestas a personas ubicadas en segmentos de baja escala, que no se consideraban responsables del impuesto sobre las ventas y que no contaban con asesoría técnica para enfrentar los procedimientos. De este modo, el régimen sancionatorio aplicado en contextos de informalidad contable no solo genera efectos directos sobre quienes reciben la sanción, sino que influye en las decisiones de otros contribuyentes que optan por mantener distancia de la administración y evitar la formalización de ciertas actividades económicas.

La cultura tributaria en Colombia, analizada por diversos estudios como los de Castañeda Rodríguez (2020) y Canales Aliaga et al. (2023), muestra que la legitimidad del sistema depende en gran medida de la percepción de equidad en la distribución de cargas y en el uso del poder sancionatorio. Cuando pequeños contribuyentes observan que procesos extensos se dirigen contra personas naturales sin contabilidad, mientras perciben una respuesta relativamente débil frente a esquemas complejos de elusión en empresas de mayor tamaño, la confianza en la administración disminuye y se alimenta la idea de que el control recae con mayor intensidad sobre los eslabones más débiles de la cadena económica. En esa línea se pueden ubicar ejemplos como los casos de comercio de chatarra analizados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la jurisprudencia conocida como caso chatarreros, donde la expedición de facturas en debida forma no se tuvo como prueba suficiente de la realidad de las operaciones, lo que llevó al desconocimiento de impuestos descontables y a ajustes importantes en el impuesto sobre las ventas. Aunque estos casos no se

refieren a no responsables sin contabilidad, ilustran cómo el énfasis en la forma puede derivar en decisiones que contribuyentes pequeños perciben como desproporcionadas frente a su capacidad de comprender y cumplir la normativa. Esa percepción afecta la disposición a regularizar situaciones fiscales, a acogerse a regímenes como el Simple o a abandonar la condición de no responsable del impuesto sobre las ventas, pues el contribuyente asocia el ingreso a la formalidad con un aumento del riesgo sancionatorio sin que identifique con claridad los beneficios asociados.

Los estudios sobre economía informal y reformas tributarias en países en desarrollo sugieren que, en contextos de alta informalidad, las estrategias centradas en sanciones individuales tienen un impacto limitado sobre la recaudación agregada y generan costos institucionales considerables. Diversos estudios como los de Moreno Guerrero et al. (2023) y de trabajos sobre informalidad multifactorial en Colombia muestran que la economía sumergida reduce la efectividad de las reformas y que la administración enfrenta dificultades estructurales para identificar y controlar a todos los agentes informales, en especial cuando estos no llevan contabilidad y operan con baja trazabilidad financiera. En ese escenario, el esfuerzo de desplegar procedimientos sancionatorios extensos contra no responsables del impuesto sobre las ventas sin libros contables puede traducirse en ganancias marginales de recaudo frente a un consumo elevado de recursos técnicos y humanos de la Dirección, lo que plantea interrogantes sobre la racionalidad institucional de priorizar este tipo de actuaciones frente a otras estrategias de control y acompañamiento. El contraste con decisiones como la Sentencia C-441 de 2021 de la Corte Constitucional, que declaró inconstitucional parte del régimen sancionatorio aduanero por violar el principio de reserva legal, muestra que el propio ordenamiento reconoce límites a la expansión de potestades sancionatorias sin un sustento legislativo claro y sin procedimientos que respeten las garantías del debido proceso.

La planificación tributaria legítima aporta otra dimensión al análisis del impacto institucional. Diversos estudios como los de Álvarez García y Ochoa Díaz (2019) y el trabajo “Mecanismos contables para reducir cargas tributarias: Estudio del caso colombiano” (2025) señalan que los contribuyentes, incluso de pequeña escala, buscan organizar sus operaciones dentro de la ley para minimizar costos fiscales, pero encuentran dificultades para interpretar las obligaciones formales en un entorno de elevada complejidad normativa. En este contexto, ejemplos de sanciones por no suministrar información o por inexactitud aplicadas a personas naturales que presentan declaraciones con base en registros incompletos sin la asistencia de un contador se convierten en señales que desincentivan el acercamiento voluntario a la administración. Cuando la entidad despliega procesos sancionatorios sobre no responsables sin contabilidad, incluso en situaciones de ambigüedad normativa sobre el momento exacto en que se adquiere la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, se genera un mensaje contradictorio que puede desalentar esfuerzos incipientes de formalización y de adopción de mejores prácticas contables. De esta manera, la sanción no solo corrige una infracción puntual, sino que repercute sobre la forma en que los agentes económicos valoran la conveniencia de acercarse a la administración tributaria y de adoptar sistemas de registro más robustos, lo cual incide en la evolución futura del cumplimiento tributario en estos segmentos.

Las reformas tributarias recientes han incorporado beneficios y mecanismos de normalización que muestran un reconocimiento institucional de los límites del enfoque sancionatorio en este tipo de contextos. Diversos estudios como los de la Revista de Derecho Fiscal del Externado (2023) sobre la aplicabilidad de los beneficios de las Leyes 2010 de 2019, 2155 de 2021 y 2277 de 2022 destacan que se prevén reducciones significativas de sanciones e intereses para contribuyentes que regularizan voluntariamente su situación y se acogen a facilidades de

pago. Entre los ejemplos que se analizan se incluyen programas de terminación por mutuo acuerdo de procesos sancionatorios y alivios sobre sanciones por no declarar, que si bien no se dirigen de forma exclusiva a no responsables sin contabilidad, sí impactan expedientes de este tipo al permitir cierres anticipados de actuaciones con rebajas importantes de las sanciones inicialmente impuestas. Estos mecanismos buscan descongestionar la cartera en discusión y reducir el número de procesos en curso, lo que sugiere que el propio legislador reconoce el peso institucional de un régimen sancionatorio que, si se aplica de manera rígida a no responsables sin contabilidad, puede saturar las capacidades de fiscalización y cobro de la Dirección sin elevar de manera proporcional el recaudo efectivo. Al mismo tiempo, estos beneficios plantean retos para la entidad, que debe equilibrar la necesidad de mantener señales de cumplimiento con la conveniencia de facilitar salidas negociadas que disminuyan el desgaste procedimental en expedientes con debilidad probatoria.

La experiencia acumulada en los programas de apoyo contable y fiscal desarrollados en convenio con universidades sugiere que la estrategia de acompañamiento técnico puede producir efectos distintos a los de la sanción estricta en contextos de informalidad contable. Diversos estudios como los de los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal impulsados por la Dirección y la Universidad Cooperativa de Colombia (2019) muestran que, cuando pequeños contribuyentes reciben orientación sobre obligaciones, procedimientos y beneficios, aumenta la probabilidad de que regularicen su situación y adopten registros básicos de ingresos y gastos, lo que reduce la necesidad de recurrir a procesos sancionatorios complejos. Esta línea de trabajo indica que el impacto institucional de las sanciones en no responsables sin contabilidad puede reorientarse si la entidad combina la fiscalización con estrategias de educación y asistencia, en lugar de sostener

esquemas centrados casi exclusivamente en la imposición de sanciones formales en escenarios de prueba débil.

La interacción de estos elementos permite describir el impacto institucional de las sanciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sobre no responsables del impuesto sobre las ventas sin contabilidad como un fenómeno caracterizado por procedimientos extensos, alta demanda de recursos administrativos, niveles significativos de litigio y efectos discutibles sobre la corrección de las conductas y la legitimidad del sistema tributario. Diversos estudios como los de Castañeda Rodríguez (2020) y Buitrago García (2021) subrayan que, en ausencia de cambios estructurales en la relación entre administración y pequeños contribuyentes, la insistencia en procesos sancionatorios sobre sujetos sin registros contables suficientes tiende a reforzar la percepción de lejanía y desconfianza hacia la entidad, a la vez que no altera de manera notable los patrones de informalidad y de baja cultura tributaria. Este desarrollo teórico sugiere que la discusión sobre la procedencia de las sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario en contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas sin contabilidad debe incorporar no solo el examen de legalidad y tipicidad, sino también la evaluación del costo institucional que implica mantener un esquema de fiscalización centrado en sanciones en un entorno de alta informalidad y recursos limitados.

5. Discusión

La tensión entre el diseño formal del artículo 616 del Estatuto Tributario y la categoría de no responsables del impuesto sobre las ventas sin contabilidad permite identificar una consecuencia teórica de alcance mayor: cuando el régimen sancionatorio opera sin atender la distinción entre responsables y no responsables, pierde coherencia interna y contradice los principios constitucionales de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y capacidad contributiva que la doctrina colombiana ha reconocido como límites del poder punitivo del Estado en materia fiscal (Núñez, 2019). Esta contradicción no es un fenómeno aislado del derecho tributario colombiano, sino una manifestación de un problema estructural que afecta a los sistemas de fiscalización que no diferencian los perfiles de sus contribuyentes al momento de desplegar sus herramientas sancionatorias.

Los hallazgos del estudio señalan que el proceso de imposición de sanciones a no responsables sin libros contables se sostiene de manera habitual sobre presunciones de ingresos y sobre cruces de información externa, no sobre reconstrucciones contables verificables. Álvarez García y Ochoa Díaz (2019) y Vargas Restrepo y Giraldo Hernández (2021) han documentado que la ausencia de registros formales en microempresas colombianas obedece a condicionamientos estructurales propios del segmento, no a una decisión deliberada de ocultamiento de información, lo que introduce un factor relevante al momento de valorar la conducta sancionable. En ese orden, la imputación de responsabilidad por no facturar a un contribuyente que no estaba obligado a serlo en el período respectivo, o cuya condición de responsable era discutible, compromete el principio de tipicidad, tal como lo advierte Forero Hernández (2020) al analizar la pérdida de la vocación preventiva del derecho sancionatorio en Colombia cuando este se aplica sin el rigor probatorio que la conducta exige.

Desde la perspectiva de la percepción y la cultura tributaria, los resultados de este trabajo confluyen con los aportes de González Rodríguez et al. (2021) y de Canales Aliaga et al. (2023), quienes señalan que la disposición al cumplimiento de los pequeños contribuyentes está condicionada por la percepción de equidad del sistema y por la claridad con que se comunican las reglas. Castañeda Rodríguez (2020) y Buitrago García (2021) refuerzan esa línea al mostrar que, en Colombia, las personas naturales y microempresas que perciben el régimen sancionatorio como arbitrario o desproporcionado tienden a alejarse de los canales formales de la administración, lo que retroalimenta la informalidad y reduce la recaudación futura. El impacto de las sanciones sobre la cultura tributaria no se limita, por tanto, a quien las recibe, sino que se propaga entre otros contribuyentes que leen en esa experiencia una señal sobre el costo de relacionarse con la entidad.

En el plano institucional, los datos sobre el desgaste de los funcionarios en procesos sancionatorios sin respaldo contable suficiente contrastan con los resultados recaudatorios. Moreno Guerrero et al. (2023) muestran que en países con alta informalidad las reformas tributarias centradas en sanciones individuales tienen un impacto acotado sobre la evasión agregada, mientras que Tangarife López (2020) y Ochoa Díaz y Gómez Morales (2022) documentan que el segmento microempresarial informal colombiano presenta dinámicas de operación que dificultan el control basado en documentos formales. De ese contraste se desprende que el costo institucional del esquema sancionatorio en no responsables sin contabilidad supera, en muchos casos, los beneficios recaudatorios que se derivan de su aplicación.

La validez de las conclusiones del estudio descansa en la convergencia entre las observaciones sobre el funcionamiento real del procedimiento y las advertencias teóricas de la doctrina sobre los límites del derecho sancionatorio tributario. Rondón Morales (2013) y Cárdenas Ruiz (2022) han señalado que la expansión del poder punitivo sin soporte legislativo claro y sin

procedimientos que respeten las garantías del debido proceso vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes, argumento que se sostiene con particular fuerza cuando la sanción recae sobre personas que no llevaban contabilidad porque la norma no los obligaba a ello y cuya condición frente al impuesto sobre las ventas no estaba determinada con certeza por la administración. Paredes Villarreal (2024) añade una dimensión adicional al señalar que la paradoja de la formalización opera con especial intensidad cuando el Estado no ofrece ventajas claras al contribuyente que decide regularizar su situación, sino que lo expone de manera inmediata a un régimen de obligaciones y sanciones que no estaba en condiciones de cumplir desde el inicio. Esa paradoja no debilita la pretensión sancionatoria en términos de legalidad formal, pero sí pone en cuestión su racionalidad desde la perspectiva de los fines del derecho tributario y de la función que debe cumplir la administración fiscal en un Estado social de derecho.

6. Conclusiones

La investigación sobre la procedencia de las sanciones del artículo 616 del Estatuto Tributario en contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas permitió establecer que la aplicación de esa disposición sancionatoria a personas naturales y microempresas sin contabilidad formal enfrenta obstáculos normativos, probatorios e institucionales que comprometen su legitimidad y su eficacia recaudatoria. Este resultado responde al propósito central del trabajo y se articula directamente con los tres objetivos específicos que orientaron el proceso investigativo, los cuales abordaron, de manera secuencial, el marco normativo de la obligación de facturar, los principios constitucionales del derecho sancionatorio tributario y el impacto institucional de los procesos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales adelanta contra contribuyentes sin información contable verificable.

El primer objetivo específico buscaba identificar el marco normativo que regula la obligación de facturar y las condiciones que determinan la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas en el ordenamiento tributario colombiano vigente. El análisis de las Leyes 2010 de 2019, 2155 de 2021 y 2277 de 2022, del Estatuto Tributario y de la Resolución 000042 de 2020 de la Dirección permitió constatar que la obligación de facturar se encuentra condicionada por la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, y que esa calidad depende del cumplimiento de umbrales de ingresos y actividades que no siempre son verificables sin información contable previa. Bravo Arteaga (2014) y Vargas Restrepo y Giraldo Hernández (2021) muestran que la distinción entre responsables y no responsables del impuesto sobre las ventas tiene consecuencias jurídicas directas sobre el alcance de las obligaciones formales, de modo que imponer la sanción por no facturar a quien no ha adquirido formalmente la calidad de responsable supone una extensión del ámbito de aplicación de la norma que no cuenta con respaldo legal suficiente. La

Corte Constitucional, en las Sentencias C-015 de 2021 y C-489 de 2022, reiteró que las obligaciones tributarias formales solo son exigibles dentro de los límites que la propia ley establece, lo que refuerza la conclusión de que el artículo 616 del Estatuto Tributario no puede aplicarse de manera automática a contribuyentes cuya condición frente al impuesto sobre las ventas no ha sido determinada con certeza por la administración. A lo anterior se suma el hecho de que la normativa sobre el sistema de facturación electrónica, aunque ha ampliado progresivamente el universo de obligados, no ha resuelto la tensión entre la obligación formal y la situación real de los contribuyentes que operan en segmentos de baja escala sin acceso a herramientas tecnológicas ni a asesoría contable, lo que deja un margen de ambigüedad que no puede resolverse por la vía sancionatoria (Aguirre Orjuela, 2022).

El segundo objetivo específico se orientaba a describir los principios constitucionales del derecho sancionatorio tributario en relación con la aplicación de la sanción del artículo 616 a contribuyentes que carecen de obligaciones contables formales. El estudio confirma que los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y capacidad contributiva operan como límites materiales frente al ejercicio del poder punitivo del Estado, y que esos límites adquieren especial intensidad cuando la sanción recae sobre contribuyentes que no estaban en condiciones jurídicas de cumplir la obligación cuya infracción se les imputa (Núñez, 2019). Forero Hernández (2020) y Rondón Morales (2013) advierten que la expansión del régimen sancionatorio sin el rigor probatorio que cada conducta exige vacía la función preventiva del derecho sancionatorio tributario y lo convierte en un instrumento que no corrige comportamientos sino que genera litigiosidad. Cárdenas Ruiz (2022) agrega que la inseguridad jurídica derivada de aplicar sanciones a conductas no claramente tipificadas compromete la validez constitucional de las actuaciones administrativas, argumento trasladable al caso de los no responsables del impuesto sobre las ventas

sin contabilidad, quienes no cuentan con libros ni comprobantes que puedan respaldar ni desvirtuar la imputación. En ese mismo sentido, la literatura sobre defraudación tributaria y fraude fiscal indica que el umbral de exigibilidad de una sanción debe fijarse sobre la certeza de que el sujeto pasivo conocía la obligación, tenía capacidad de cumplirla y omitió hacerlo de manera consciente, condiciones que difícilmente se acreditan en expedientes donde la administración no ha demostrado previamente que el contribuyente superó los toques que lo convertían en responsable del impuesto sobre las ventas (Fundación para el Fraude Fiscal, EAFIT, 2016).

El tercer objetivo específico proponía determinar el impacto institucional que generan los procesos sancionatorios adelantados por la Dirección contra contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas sin información contable verificable. Los hallazgos muestran que esos procesos implican una carga operacional alta sobre los equipos de fiscalización, que deben reconstruir la base gravable con información externa y presunciones, en expedientes donde la posibilidad de prueba directa es limitada (Ochoa Díaz y Gómez Morales, 2022). Moreno Guerrero et al. (2023) demuestran que, en contextos de alta informalidad, las estrategias centradas en sanciones individuales producen un impacto acotado sobre la recaudación agregada frente al costo institucional que generan, lo que pone en cuestión la racionalidad de sostener ese esquema de manera generalizada en un segmento donde la tasa de informalidad laboral supera el 55% según los datos del Departamento Administrativo Nacional de Estadística para el período 2022-2023 (Aguilera-Díaz, 2023). Castañeda Rodríguez (2020) y Buitrago García (2021) señalan que la percepción de un régimen sancionatorio desproporcionado reduce la disposición al cumplimiento voluntario y profundiza la distancia entre los pequeños contribuyentes y la administración, lo que retroalimenta los patrones de informalidad en lugar de corregirlos. Por su parte, Bergeron et al. (2019) demostraron en un experimento controlado con contribuyentes colombianos que los

mecanismos de orientación y acompañamiento producen mejoras en el cumplimiento tributario más sostenibles que las estrategias exclusivamente coercitivas, resultado que plantea una ruta alternativa para la administración en el tratamiento de este segmento de contribuyentes.

La relación de los tres objetivos conduce a una conclusión que integra las dimensiones normativa, constitucional e institucional del problema: la sanción del artículo 616 del Estatuto Tributario aplicada a contribuyentes no responsables del impuesto sobre las ventas sin contabilidad no solo carece de procedencia jurídica, como lo señaló la doctrina de la DIAN en el Concepto 46572 de 1999 (reiterado en el Oficio 15165 de 2018) (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2000, 2018), sino que produce efectos contrarios a los que el derecho tributario persigue. Paredes Villarreal (2024) y González Rodríguez et al. (2021) señalan que el contribuyente que no formaliza su actividad contable no siempre lo hace por decisión deliberada de incumplir, sino porque el sistema no ha establecido con claridad qué se le exige ni en qué condiciones, ausencia que el derecho sancionatorio no puede suplir mediante la imposición de multas en contextos de prueba débil. La paradoja que identifica Paredes Villarreal (2024) en los procesos de formalización opera también en el plano sancionatorio: el contribuyente que intenta regularizar su situación frente al impuesto sobre las ventas se expone a un régimen de obligaciones y sanciones que no estaba en condiciones previas de cumplir, sin que la administración ofrezca un proceso de acompañamiento que cierre esa brecha antes de desplegar su potestad punitiva.

El aporte del trabajo al contexto nacional radica en ofrecer un marco analítico que permite a la administración tributaria, a los operadores jurídicos y a los asesores en gerencia tributaria evaluar con mayor rigor la procedencia de estas sanciones antes de adelantar procesos que consumen recursos institucionales sin producir los resultados de cumplimiento que justifican su existencia. En el plano académico, el estudio llena un vacío en la literatura colombiana sobre

gerencia tributaria, que ha abordado las sanciones formales principalmente desde la perspectiva del responsable del impuesto sobre las ventas y ha prestado menor atención al segmento de los no responsables sin contabilidad (Ochoa Díaz y Gómez Morales, 2022). La ruta que propone la investigación señala que la revisión del artículo 616 del Estatuto Tributario frente a este perfil de contribuyentes no es un debate técnico menor, sino una discusión sobre los fundamentos del Estado social de derecho en materia fiscal y sobre la responsabilidad institucional de una administración que debe recaudar con eficiencia sin desconocer las garantías constitucionales de quienes se someten a su autoridad.

Referencias

- Aguilera-Díaz, M. M. (2023). La informalidad laboral en Colombia. Banco de la República de Colombia/DANE.
- Aguirre Orjuela, A. F. (2022). La colaboración de las plataformas digitales en la aplicación y en la recaudación de los tributos. *Themis, Revista de Derecho*, 80, 1–18.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/download/24872/23658>
- Álvarez García, H., & Ochoa Díaz, H. (2019). La planificación tributaria: herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. *Dictamen Libre*, 24, 1–15.
<https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre/article/download/2896/2310>
- Banco de la República de Colombia. (2024). Report of the Board of Directors to the Congress of Colombia, July 2024.
<https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/11058/Report-Board-Directors-Congress-Colombia-July2024>
- Benavides Paz, H. (2024). Impacto económico y la relación con el Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE). *Estudios y Perspectivas*, 4(1), 1–20.
<https://estudiosyperspectivas.org/index.php/EstudiosyPerspectivas/article/download/170/265>
- Bergeron, A., Souza, P., Tourek, G., & Weigel, J. (2019). Can behavioral “nudges” improve compliance? The case of Colombia social protection contributions. *Games*, 10(4), 1–18.
<https://www.mdpi.com/2073-4336/10/4/43/pdf>
- Bravo Arteaga, J. R. (2014). Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado. *Derecho PUCP*, 73, 1–22.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/9776/10187>

- Buitrago García, D. C. (2021). Cultura tributaria: lineamientos para la compensación de saldos a favor de los contribuyentes. *Revista REDIPE*, 10(5), 1–18.
<https://revista.redipe.org/index.php/1/article/download/1337/1252>
- Canales Aliaga, R., Mamani Quispe, B., Soto Cacñahuaray, G., & Maquera Quispe, H. (2023). Cultura tributaria y evasión fiscal en micro y pequeñas empresas comerciales. *Ciencia Latina, Revista Científica Multidisciplinar*, 7(4), 1–22.
<https://zenodo.org/records/8304845/files/art31.pdf>
- Cárdenas Ruiz, M. (2022). Inconstitucionalidad tributaria del Decreto Ejecutivo No. 298 reducción del impuesto a la salida de divisas. *Conciencia Digital*, 5(3), 1–19.
<https://cienciadigital.org/revistacienciadigital2/index.php/ConcienciaDigital/article/download/2281/5573>
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2020). Aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica. *Económicas CUC*, 41(2), 1–24.
<https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/download/2824/2941>
- Castillo Cadena, F., & Sánchez Torres, C. A. (2017). Tax justice as constitutional principle in the Social State of Law. *Revista de Derecho, Universidad del Norte*, 48, 1–30.
<https://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/derecho/article/view/8374/10141>
- Castrillón, V. D. (2022). Investigación contable en Colombia durante la segunda década del siglo XXI: transición hacia discusiones extrarregionales. *Cuadernos de Contabilidad*, 24(1), 1–28. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/download/37202/29169>
- Congreso de la República de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el

fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario. Diario Oficial No. 51.179.

Congreso de la República de Colombia. (2021). Ley 2155 de 2021. Por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 51.764.

Congreso de la República de Colombia. (2022). Ley 2277 de 2022. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. Diario Oficial No. 52.247.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2019). Sentencia, Rad. 76001-23-33-000-2015-00321-01.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2020). Sentencia, Rad. 11001-03-27-000-2017-00045-00.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2022). Sentencia, Rad. 25000-23-37-000-2018-00432-01.

Constitución Política de Colombia [Const.]. (1991). Arts. 29, 95 numeral 9, 338 y 363.

Constitución Política de Colombia [Const.]. (1991). Art. 338. 7 de julio de 1991 (Colombia).

Cortés Díaz, J. M. (2022). Tax avoidance y cumplimiento contable-tributario según las características de las empresas. Cuadernos de Contabilidad, 23, 1–25.
<https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/download/34139/29735>

Corte Constitucional de Colombia. (2015). Sentencia C-492 de 2015.

Corte Constitucional de Colombia. (2018). Sentencia C-010 de 2018.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/c-010-18.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2021). Sentencia C-015 de 2021. M. P. Diana Fajardo Rivera.

Corte Constitucional de Colombia. (2021). Sentencia C-441 de 2021. M. P. Cristina Pardo Schlesinger.

Corte Constitucional de Colombia. (2022). Sentencia C-489 de 2022. M. P. José Fernando Reyes Cuartas.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (1999). Concepto 46572 de 1999.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0046572_1999.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2018, 13 de junio). Oficio 015165 de 2018.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_15165_2018.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2020). Resolución 000042 de 2020. Por la cual se desarrolla el sistema de facturación electrónica, documentos equivalentes y soportes de contabilidad.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2021). Oficio 908203 de 2021.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_908203_2021.htm

Forero Hernández, C. F. (2020). Derecho disciplinario en Colombia, desde la imposición de sanciones: ¿la pérdida de su vocación preventiva? *Ágora USB*, 20(1), 1–18.

<http://www.revistas.usb.edu.co/index.php/Agora/article/download/4204/3567>

Fundación para el Fraude Fiscal, EAFIT. (2016). Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero. *Nuevo Foro Penal*, 12(87), 1–25.

<http://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/download/4357/3641>

García Novoa, C. (2020). Economía de plataforma y fiscalidad: estrategias para un cumplimiento tributario sostenible. *Ius et Praxis*, 26(3), 1–30.

<http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v26n3/0718-0012-iusetp-26-03-1.pdf>

Gómez Sabaíni, J. C., & Moran, D. (2022). Opening the black box of tax reforms in Latin America.

Global Journal of Human and Social Sciences, 22(3), 1–18.

<https://socialscienceresearch.org/index.php/GJHSS/article/download/103621/37047>

- González Rodríguez, A., Leyton Páez, C., & Leal Cardozo, A. (2021). Evasión tributaria: una revisión. *Activos*, 17(33), 187–214.
<https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/activos/article/download/5399/5179>
- Hurtado Saa, T. (2023). Informality as a multifactor approach: mototaxi drivers in Cartagena. *Regional Studies, Regional Science*, 10(1), 1–20.
<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/21681376.2023.2241545>
- Maldonado García, M. A. (2023). Régimen RIMPE, reconocimiento del negocio popular en los sectores comerciales. *Ciencia Latina, Revista Científica Multidisciplinar*, 7(3), 1–22.
<https://ciencialatina.org/index.php/cienciala/article/download/6572/10041>
- Martínez Pino, G. L. (2022). Importancia del estado de flujos de efectivo para la gestión financiera sostenible. *Cuadernos de Contabilidad*, 23, 1–20.
<https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/download/35460/26737>
- Moreno Guerrero, J. A., Uribe Bohórquez, M. V., & Yáñez Contreras, M. A. (2023). Effect of the shadow economy on tax reform in developing countries. *Economies*, 11(3), 1–18.
<https://www.mdpi.com/2227-7099/11/3/96/pdf>
- Navas Quirós, D. E. (2021). Operaciones simuladas: EFOS y EDOS (Art. 69-B del Código Fiscal de la Federación). *Vincula Téctica EFAN*, 7(1), 1–15.
<https://vinculategica.uanl.mx/index.php/v/article/download/24/24>
- Núñez, J. (2019). Principios constitucionales tributarios en sentencias del Tribunal Constitucional. *Ius et Praxis*, 17(2), 1–24. <http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v17n2/art20.pdf>
- Ochoa Díaz, H., & Gómez Morales, A. M. (2022). Análisis de la cultura tributaria de los comerciantes en zona de conflicto. Caso comerciantes ubicados en el centro de la ciudad

- de Ocaña, Norte de Santander. Cuadernos de Contabilidad, 23, 1–22.
<https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/download/35451/26733>
- Paredes, M. (2022). Las empresas fantasmas y su incidencia en la economía fiscal. Ciencia Latina, Revista Científica Multidisciplinar, 6(6), 1–18.
<https://ciencialatina.org/index.php/cienciala/article/download/3932/5974>
- Paredes Villarreal, D. (2024). Formalizar: ¿para qué? Aula, 1(1), 1–15.
<https://revistas.unphu.edu.do/index.php/aula/article/download/284/590>
- Pinto, M., Ríos, G., & Silva, O. (2020). Cultura tributaria en la era digital. Vincula Tégica EFAN, 6(2), 1–18. <https://vinculategica.uanl.mx/index.php/v/article/download/577/452>
- Plataforma Digital UCT. (2026). Transformación digital de la gestión tributaria y su relación con la transparencia fiscal en microempresas locales. Pulso Científico, 3(1), 1–16.
<http://pulsocientifico.com/index.php/1/article/view/180>
- Presidencia de la República de Colombia. (1989). Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario.
- Rodríguez Rojas, A. (2023). La revisoría fiscal en Colombia: herramienta de fiscalización y control interno en las organizaciones. Innova Research Journal, 8(3.1), 1–20.
<https://www.revistainnovaitfip.com/index.php/innovajournal/article/download/193/357>
- Rondón Morales, E. (2013). Consideración sobre las fronteras de la defraudación típica. El problema del fraude de ley en el delito de defraudación tributaria. Nuevo Foro Penal, 9(81), 1–22.
<http://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/download/2255/2185>

- Tangarife López, A. C. (2020). Análisis del comportamiento en el sector microempresarial informal en Colombia. *Revista Desarrollo Gerencial*, 10(1), 1–20.
<http://revistas.unisimon.edu.co/index.php/desarrollogerencial/article/view/2735>
- Taxing informal sector through modified taxation: Implementation challenges and overcoming strategies. (2023). *Cogent Business & Management*, 10(2), 1–24.
<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/23311975.2023.2274172>
- Tribunal Administrativo de Antioquia. (2021). Sentencia de nulidad y restablecimiento del derecho.
- Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (2020). Sentencia de nulidad.
- Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. (2019). Sentencia de nulidad.
- Vargas Restrepo, C. M. (2022). Análisis de la calidad de la información contable bajo adopción de NIIF en Colombia. *Económicas CUC*, 40(1), 1–22.
<https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/download/2297/2065>
- Vargas Restrepo, C. M., & Giraldo Hernández, G. M. (2021). Beneficios fiscales para pequeños productores de leche bajo los regímenes de tributación en Colombia. *Contabilidad y Negocios*, 16(32), 1–20.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/download/24926/23686>
- Vera Lasso, M. (2021). La figura de la evasión tributaria y sus implicancias en el desarrollo socioeconómico del Estado. *Ciencia Latina, Revista Científica Multidisciplinar*, 5(4), 1–18. <https://ciencialatina.org/index.php/cienciala/article/download/678/911>