



BOLETÍN TRIBUTARIO - 069/25

DOCTRINA DIAN

I. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

1.1 APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1 DEL DECRETO LEGISLATIVO 0175 DE 2025: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS "IVA" EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR OPERADOS EXCLUSIVAMENTE POR INTERNET EN EL TERRITORIO NACIONAL O DESDE EL EXTERIOR - ESTADO DE CONMOCIÓN INTERIOR - [Concepto 427 del 27 de marzo de 2025](#)

La DIAN emitió el referido concepto destacando:

"¿Cómo se debe reflejar el IVA en los documentos soporte de las operaciones de juego? Lo anterior, teniendo en cuenta que la Sociedad no está obligada a emitir facturas electrónicas, ni documentos equivalentes electrónicos.

3. La obligación de expedir factura electrónica de venta o documento equivalente recae sobre quienes realizan operaciones de venta o prestación de servicios, salvo que estén expresamente exceptuados, conforme a lo señalado en el artículo 1.6.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016. En este sentido, los operadores de juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet deben cumplir con el deber de facturar ya sea mediante la expedición de una factura electrónica de venta o documento equivalente.

4. Al respecto, este Despacho se pronunció en el Concepto 003320 int 252 de 2025, señalando la manera en que estos operadores deben cumplir con la obligación de facturar. En dicha oportunidad, se concluyó lo siguiente:

"Las operaciones de juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet en el territorio nacional o desde el exterior, que no deben reportarse a otras entidades estatales, se deben facturar mediante la expedición de la factura electrónica de venta o mediante el documento equivalente electrónico. En aquellos casos en los que no exista la obligación de reporte, podrán expedir factura electrónica de venta o el documento equivalente



señalado en los numerales 6, 7 y 12 del artículo 1.6.1.4.6. del Decreto 1625 de 2016.”

5. Por lo tanto, el IVA en estas operaciones deberá discriminarse en la factura electrónica de venta o en el documento equivalente, según corresponda por parte de los operadores de juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

Como operador de juegos de suerte y azar, y teniendo en cuenta que el reporte de información se realiza a Coljuegos, ¿qué mecanismos de articulación están previstos entre Coljuegos y la DIAN para asegurar que el cumplimiento de esta nueva obligación tributaria se ajuste a la realidad operativa del sector?

6. En el marco de sus funciones, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y la Empresa Industrial y Comercial del Estado Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar (COLJUEGOS EICE) desarrollan sus actividades de administración, control y supervisión conforme a sus respectivas competencias legales.

7. En este sentido, la DIAN, en virtud de lo dispuesto en los artículos 1 y 3 del Decreto 1742 de 2020, es la entidad encargada de la administración, fiscalización, control y recaudo del impuesto sobre las ventas (IVA) en los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet en el territorio nacional o desde el exterior. Su labor comprende la determinación y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos responsables del tributo.

8. Por su parte, COLJUEGOS EICE, en ejercicio de las facultades conferidas en el parágrafo 3 del artículo 38 de la Ley 643 de 2001 y en el parágrafo 5 del artículo 1 del Decreto 0175 de 2025, tiene la función de inspección, vigilancia y control sobre la operación de los juegos de suerte y azar, incluyendo la potestad de ordenar el bloqueo de plataformas y canales que faciliten la explotación de juegos no autorizados.

9. Desde sus ámbitos de competencia, ambas entidades trabajan en el cumplimiento de sus respectivas funciones con el fin de garantizar la adecuada implementación de la normatividad vigente en materia tributaria y de regulación del sector de juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

10. En este contexto, la DIAN, además de ejercer sus funciones de administración, fiscalización y control, desarrolla los aspectos operativos y sustanciales necesarios para la correcta aplicación del impuesto, asegurando



el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los responsables del gravamen.

¿Qué ajustes deberá realizar un operador de juegos de suerte y azar para implementar de manera correcta las disposiciones del Decreto?

11. Las integraciones y ajustes tecnológicos que deben implementar los operadores de juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet para dar cumplimiento al artículo 1 del Decreto Legislativo 0175 de 2025 corresponden a aquellos que de acuerdo con las parametrizaciones de sus plataformas garanticen el cumplimiento de lo que establece la referida disposición.

12. Por último, se informa que las preguntas 1, 5 y 6 han sido remitidas a la Subdirección de Factura Electrónica y Soluciones Tecnológicas, así como a la Subdirección de Recaudo de esta entidad, por ser las áreas competentes para responder dichos interrogantes.

13. En los anteriores términos se resuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

1.2 SERVICIO DE TRANSPORTE: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS "IVA" - Concepto 430 del 27 de marzo de 2025

Resaltó la DIAN:

"PROBLEMA JURÍDICO

2. En la venta de concreto, ¿el servicio de transporte contratado por el vendedor para la entrega del producto al cliente hace parte de la base gravable del Impuesto sobre las Ventas? ¿Este tratamiento aplica incluso si el servicio de transporte es prestado por un tercero o por un vinculado económico del vendedor?"

TESIS JURÍDICA

3. El servicio de transporte contratado por el vendedor para la entrega de concreto hace parte de la base gravable del IVA cuando es una actividad accesoria a la venta, conforme al artículo 447 del ET. Esto aplica incluso si se factura por separado, se presta por terceros, se subcontrata, los vehículos no son del vendedor o el servicio es prestado por un vinculado económico. Para



que el transporte no haga parte de la base gravable, debe acreditarse que es un servicio independiente con un fin económico distinto de la operación de venta, y que no esté relacionado con la entrega del bien dentro de la venta”.

1.3 SOCIEDADES EXISTENTES EN LA ZONA ECONÓMICA Y SOCIAL ESPECIAL (ZESE): FECHA DE INICIO Y VIGENCIA - Concepto 436 del 27 de marzo de 2025

Subrayó la DIAN:

*“2. Mediante el radicado de la referencia se pregunta sobre el inicio de la vigencia del beneficio para las **empresas preexistentes de los sectores incluidos, así como para las empresas preexistentes de los sectores de turismo, salud y construcción**, que aplicaron posterior al año gravable 2020.*

3. En los antecedentes de la petición se plantea que la fecha máxima de la aplicación a este beneficio fue hasta el día 24 de mayo de 2022, plazo aplicable tanto para las nuevas sociedades como para las preexistentes. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en las diferentes capacitaciones tanto grupales, sesiones “uno a uno”, gremiales, explicó que los 10 años iniciaban a partir de la fecha de inscripción, aplicación y actualización del RUT al régimen ZESE, entre otros aspectos.

*4. Con respecto a la fecha de inicio de la vigencia de la Ley 1955 de 2019, sobre el régimen especial en materia tributaria ZESE del beneficio para las **empresas preexistentes de los sectores incluidos, así como para las empresas preexistentes de los sectores de turismo, salud y construcción**, que aplicaron posterior al año gravable 2020, el pronunciamiento oficial[3] vigente sobre su consulta es:*

“Acorde con el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, el régimen especial en materia tributaria ZESE aplica, entre otras, a las sociedades comerciales existentes que durante los 3 años siguientes a la vigencia de esta Ley “se acojan a este régimen especial y demuestren un aumento del 15% del empleo directo generado (...) y cuya actividad económica principal consista en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud”, en términos generales. (Subrayado fuera del texto)

A su vez, el artículo 1.2.1.23.2.4. del Decreto 1625 de 2016 contempla:

“Sociedades existentes en la Zona Económica y Social Especial (ZESE) contribuyentes del régimen especial en materia tributaria. Las sociedades constituidas antes del veinticinco (25) de mayo de 2019, podrán aplicar el



régimen especial en materia tributaria - ZESE a partir del año gravable que comienza después de la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019, esto es año gravable 2020, siempre y cuando se cumplan las previsiones del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 (...). (Subrayado fuera de texto).

5. Así mismo, es importante destacar que, el decreto 1606 de 2020 no modificó fecha alguna para la entrada en vigor de las empresas nuevas o preexistentes cuya actividad económica principal consista en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud para pertenecer al régimen especial de las ZESE, y en cuanto a la doctrina DIAN mencionada esta se encuentra acorde con los términos y actividades económicas señalados en la Ley”.

1.4 CORRECCIÓN INCONSISTENCIAS O ERRORES EN DECLARACIONES TRIBUTARIAS: IMPUTACIONES DE VALORES A PERIODOS SIGUIENTES - [Concepto 434 del 27 de marzo de 2025](#)

Enfatizó la DIAN:

“2. Mediante el radicado de la referencia se pregunta si con base en lo previsto en el concepto 000909- Int. 65 del 06/02/2024, si los errores de imputación de autorretención pueden ser subsanados a través de solicitar a la DIAN su imputación vía el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, solicitar en el caso de retenciones en la fuente su imputación en la declaración de renta del período, lo mismo que solicitar la exclusión de la sanción erradamente declarada. Lo anterior aduciendo la prevalencia del fondo sobre la forma.

3. En efecto el tema fue desarrollado en la sentencia de unificación Radicación No. 25000-23-37-000-2014-00507-01 ([23854](#)) de septiembre 8 de 2022, del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, en donde se falló:

"1. Unificar la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el plazo para corregir declaraciones tributarias a efectos de enmendar errores de imputación de saldos a favor en los términos del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, para adoptar las siguientes reglas:

1. La solicitud para corregir errores en la imputación de saldos a favor o de anticipos de impuestos de un periodo de declaración al siguiente, realizada con sustento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, no está sometida al límite del término de firmeza de las declaraciones tributarias ni a los



términos de oportunidad para las correcciones de los artículos [588](#) y [589](#) del ET.

2. El procedimiento especial de corrección previsto en el artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005 habilita realizar modificaciones a la declaración tributaria para aumentar o para disminuir las sumas imputadas de un período declarado al siguiente”.

4. Posteriormente, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en sentencia de Unificación del 8 de agosto de 2024 (Exp. [28231](#)), C.P. WILSON RAMOS extendió los efectos de la sentencia de unificación y manifestó:

“2- A juicio de la Sala, la sentencia de unificación objeto de la solicitud precisó el correcto alcance interpretativo del artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005, en relación con la posibilidad de corregir los valores declarados como fuentes de pago de la deuda tributaria en los respectivos renglones que se disponen en el formato de las declaraciones tributarias. De ahí que para la gestión de esas formas de pago se contemple un sistema de cuenta corriente que permita desde el propio formulario de la declaración imputar al cumplimiento de la deuda del período los montos retenidos o autorretenidos por el tributo, el impuesto anticipado y los saldos a favor, entre las opciones previstas según el correspondiente tributo.

De conformidad con lo anterior, puntualizó la Sala que tal mecanismo de corrección se distingue en sus finalidades y ritualidad de los procedimientos de autocorrección previstos en los artículos [588](#) y [589](#) del ET (Estatuto Tributario), porque estos se encaminan a modificar los factores de determinación del tributo, «mientras el dispuesto en el artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005 se restringe a rectificar “inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios” de las declaraciones tributarias relativas a los datos de identificación o a la imputación de cifras que no afecten ni las bases gravables ni los tributos declarados». Así, el mecanismo del mencionado artículo [43](#) comprende modificaciones tanto para incrementar, como para disminuir los montos imputados; y, en este evento, con los respectivos reintegros e intereses que sean del caso.

Visto lo anterior, resulta improcedente que la autoridad conduzca a la solicitante al ejercicio del procedimiento de corrección del mencionado artículo [589](#) del ET, en un supuesto de hecho en el que se pretende enmendar la omisión en la inclusión de los valores retenidos a título del impuesto declarado. Si bien la decisión unificada versó sobre la posibilidad de corrección de yerros en la imputación de saldos a favor liquidados en otras declaraciones tributarias, ocurre que la decisión prohió tal prerrogativa de



corregir sin sanción a cargo y sin limitación en el tiempo, con carácter general, para supuestos de hecho relacionados con las fuentes de pago de la deuda que prevé la normativa que rige cada tributo y que se reflejan en el formulario de la declaración como mecanismo para satisfacer el impuesto a cargo que el declarante cuantifica.”

5. Las mencionadas sentencias de unificación generaron la obligatoriedad de su cumplimiento a la DIAN como operador jurídico y fue así como se emitieron los conceptos [003285](#) - int 366 del 17/03/2023 2023, [000909](#)- Int. 65 del 06/02/2024 y Concepto de reconsideración [022841](#) int 2288 del 18/12/2024 para darle alcance a varios aspectos entre los cuales se encuentran los temas por usted consultados.

6. De tal manera que, el concepto [022841](#) int. 2288 del 18/12/2024, como interpretación ampliada a solicitud de una reconsideración Oficial¹ concluyó en su análisis jurídico:

"5....El artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005 permite la corrección sin sanción de errores de imputación, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

6. En concordancia con lo anterior, la Circular DIAN No. [118](#) del 7 de octubre de 2005 precisa los errores e inconsistencias susceptibles de corregirse, sin sanción por parte de la Administración, con fundamento en el artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005.

././ 15. Así, de la sentencia de unificación y su extensión, para el caso de la Alternativa #2 objeto de análisis se concluye lo siguiente:

a. Las retenciones y autorretenciones son valores declarados como fuentes de pago de la deuda tributaria. Para gestionar esas fuentes de pago, se prevé un sistema de cuenta corriente que permite, desde el formulario, imputar al cumplimiento de la deuda tributaria los montos retenidos, autorretenidos, anticipados y los saldos a favor.

b. Las retenciones, autorretenciones, anticipos y saldos a favor anticipan el ingreso tributario a que tiene derecho el sujeto activo mientras finaliza el periodo de causación de la obligación tributaria.

c. La imputación de las retenciones, autorretenciones, anticipos y saldos a favor en el formulario de la declaración tributaria es un reconocimiento de



su anticipación, ya sea para acreditar el pago total o parcial de la deuda tributaria.

16. Ahora bien, la condición para la aplicación del artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005 es que la inconsistencia que se corrige no afecte el valor por declarar. Sobre el particular, la Sentencia de Unificación citada sostuvo:

"Al respecto, resulta pertinente destacar que efectuar una imputación de cifras o corregir las imputaciones realizadas por error, no implica modificar el saldo a favor inicialmente liquidado, ni tampoco altera la declaración tributaria en la que se autoliquidó. Y, en todo caso, independiente de la imputación o no del saldo a favor, la autoridad cuenta con potestades de revisión para verificar la exactitud del saldo a favor imputado o para exigir el reintegro de los saldos a favor imputados de manera improcedente, junto con los intereses moratorios que correspondan, de acuerdo con el artículo [670](#) del ET."

7. En consecuencia, si las inconsistencias a corregir enunciadas en su inquietud cumplen las previsiones ante dichas, podrá aplicarse el artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005, aspecto que como se concluye sería objeto de revisión por parte de la DIAN para ver su consistencia, coherencia de la realidad de los saldos, la primacía de lo real sobre la forma y su exactitud. Así que corresponde a cada contribuyente, agente retenedor, autorretenedor y responsable verificar su aplicabilidad, según corresponda".

SÍGUENOS EN "[X](#)" (@OrozcoAsociados)

FAO

14 de abril de 2025