

CONCEPTO 007762 int 912 DE 2025

(junio 13)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 20 de junio de 2025>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Tributario
Banco de Datos	Otras Disposiciones

Extracto

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

Consideraciones preliminares

2. El 25 de marzo de 2025, el peticionario elevó ante la Subdirección de Asuntos Penales (en adelante “SAP”) de esta Entidad una consulta relativa a la formulación de denuncias por la presunta comisión del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

3. El 8 de mayo de 2025, la SAP atendió las preguntas de su competencia, las cuales remitió a la Subdirección de Normativa y Doctrina (en adelante “SND”) para su consolidación y respuesta final.

4. A través del oficio DIAN No. 005727 (int. 676) del 8 de mayo de 2025, la SND atendió la consulta dentro del término de treinta (30) días hábiles, previsto por el numeral 2 del artículo ¹⁴ de la Ley 1437 de 2011, sustituido por el artículo ¹ de la Ley 1755 de 2015.

5. Posteriormente, mediante correo electrónico de 12 de mayo de 2025, el peticionario amplió su consulta con el fin de solicitar aclaración sobre algunos puntos y requerir mayor ilustración respecto de las respuestas brindadas en el oficio DIAN No. 005727 (int. 676) del 8 de mayo de 2025.

Ampliación de las respuestas del oficio DIAN No. 005727 de 2025

6. En atención a la solicitud del peticionario, a continuación, se resuelven las cuatro inquietudes formuladas, en el mismo orden en que fueron planteadas. Respecto de las preguntas primera y segunda, se presenta la correspondiente interpretación jurídica realizada por parte de esta Subdirección; mientras que, respecto de las preguntas tercera y cuarta, se remiten las consideraciones emitidas por la SAP^[3]:

7. **Pregunta No. 1:** “RESPECTO DE LA PREGUNTA 2: En ninguna parte de la respuesta se me indica con precisión si en la Declaración de IVA existe una casilla donde se coloca el valor

del IVA efectivamente recaudado”

8. Tal como se precisó en el oficio DIAN No. 005727 (int. 676) del 8 de mayo de 2025, de conformidad con el artículo [483](#) del Estatuto Tributario (E.T.), la determinación del impuesto sobre las ventas - IVA se realiza teniendo en cuenta la siguiente depuración:

"... a) En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados;

b) En la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

El artículo [483](#) del Estatuto Tributario señala la manera como debe determinarse el impuesto sobre las ventas a cargo de los responsables del régimen común. Estos determinan el impuesto sobre las ventas, en el caso de venta y prestación de servicios gravados, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados y, en la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente y autoriza a estos para hacer valer los impuestos descontables legalmente autorizados”[\[4\]](#).

9. La anterior disposición se refleja en la prescripción del “Formulario 300 Declaración de IVA” que consta de dos partes que permiten llegar a este resultado. De una parte, en la sección de ingresos es posible identificar operaciones que dan lugar al impuesto generado. Es decir, con base en esta información se determinará el impuesto generado que será declarado en la sección de la liquidación privada. De otra parte, en la sección compras es posible identificar la base gravable de las operaciones que dan lugar al impuesto pagado que será declarado en la sección de la liquidación privada como impuesto descontable. Nótese que estas bases gravables reflejan lo previsto en el numeral 3 del artículo [602](#) del Estatuto Tributario.

10. Ahora bien, el “Formulario 300 - Declaración de IVA” no contiene una casilla específica denominada “valor del IVA efectivamente recaudado” por el contribuyente, ya que el sistema tributario colombiano, conforme al artículo [483](#) del E.T., opera sobre un mecanismo de determinación de este impuesto indirecto por causación inmediata.

11. En este sentido, el impuesto a cargo del responsable jurídico (agente retenedor) se determina por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas (cobrado a sus clientes) y los impuestos descontables legalmente procedentes (pagado a sus proveedores). Así, el Formulario refleja esta lógica al incluir casillas para ventas gravadas, IVA generado, saldos a favor, retenciones, sanciones, entre otros, y su renglón 88[\[5\]](#) muestra el saldo final a pagar (tal como se expuso en el oficio DIAN No. 005727 (int. 676) del 8 de mayo de 2025, objeto de mayor ilustración).

12. Así, la ausencia de una casilla específica para “valor del IVA efectivamente recaudado” en el Formulario 300 no es óbice para que el formulario efectivamente refleje la metodología de cálculo prevista en la norma, donde se detalla que el total del IVA a pagar a la DIAN es el valor que resulte de descontar el IVA pagado respecto del IVA generado.

13. **Pregunta No. 2:** “RESPECTO DE LA PREGUNTA 3: No se responde la pregunta. En ninguna parte de la respuesta se trata el concepto de recaudo que es sobre lo que se pregunta. En ese orden de ideas e insistiendo que se me responda correctamente preciso que cuando se habla en materia fiscal de recaudo se menciona percibir efectivamente el dinero que a título de

impuesto recibe el Estado directamente a través de la DIAN o indirectamente a través del contribuyente que se le ha encomendado por Ley dicha función.”

14. En materia fiscal, el término “recaudo” se refiere estrictamente a la percepción efectiva de recursos tributarios por parte del Estado, ya sea directamente o mediante agentes retenedores o recaudadores, quienes tienen la obligación legal de cobrar y transferir esos recursos al fisco.

15. Ahora bien, en el contexto del IVA, el régimen colombiano está estructurado sobre el principio de causación inmediata. Por eso, el artículo [483](#) del E.T. establece que quienes prestan servicios gravados son responsables del impuesto, hayan o no recaudado efectivamente el valor correspondiente al IVA pagado por parte del adquirente (sujeto pasivo económico).

16. En este orden de ideas, se precisa que -tratándose del IVA- el sujeto pasivo tiene dos connotaciones: i) Sujeto pasivo económico y ii) Sujeto pasivo jurídico o de derecho, definidos por este Despacho en el Concepto Unificado de IVA ([00001](#) de 2003), así:

“Sujeto Pasivo Económico: Es la persona que adquiere bienes y/o servicios gravados, quien soporta o asume el impuesto. El sujeto pasivo económico no es parte de la obligación tributaria sustancial, pero desde el punto de vista económico y de política fiscal es la persona a quien se traslada el impuesto y es en últimas quien lo asume.

Sujeto Pasivo de Derecho: Es el responsable del recaudo del impuesto, actúa como recaudador y debe cumplir las obligaciones que le impone el Estado. (Ej. Presentar la declaración y pagar el impuesto), so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (Sanción por extemporaneidad, sanción moratoria, etc.) y de tipo penal”.

17. En consecuencia, el sujeto pasivo jurídico o de derecho, debe declarar y pagar el IVA a la DIAN, causado en sus operaciones gravadas, independientemente de si lo ha recaudado o no del sujeto pasivo económico. Así lo ha explicado la doctrina vigente, al expresar:

"(...) Además, se puede señalar que el impuesto sobre las ventas es un gravamen al consumo, bajo la modalidad de valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico del bien. Para que el impuesto causado sea efectivamente recibido por el Estado, se requiere que en la operación intervenga uno de los sujetos a los cuales la ley le ha conferido la calidad de "responsable" del tributo.

Los responsables del impuesto, deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente les han sido atribuidas, entre ellas está la de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas; en caso de incumplimiento de sus obligaciones deberán responder a título propio ante el Fisco Nacional”[\[6\]](#).

18. Esta estructura se basa en la presunción de que el agente retenedor, como responsable del impuesto, debe recaudarlo del sujeto pasivo económico; sin que haya lugar a apropiárselo, ya que actúa como intermediario entre el Estado y el sujeto pasivo económico[\[7\]](#).

19. Pregunta No. 3: “RESPECTO DE LA PREGUNTA 1: La respuesta está incompleta porque si bien relaciona los soportes que acompañan la denuncia penal respecto del delito referido en el artículo [402](#) del Código Penal, no detalla de qué manera cada uno de ellos sirve para probar que el contribuyente denunciado no consignó las sumas efectivamente recaudadas por dicho concepto.”

20. Teniendo en cuenta que la pregunta formulada originalmente fue: [...] ¿Al momento de instaurar las denuncias penales respecto del delito referido en el artículo [402](#) del Código Penal, cuál prueba aporta la DIAN a la Fiscalía General de La Nación de que el contribuyente denunciado no consignó las sumas efectivamente recaudadas por dicho concepto? (Subraya fuera del texto)

21. Es decir, que la inquietud respecto "... de qué manera cada uno de ellos sirve para probar que el contribuyente denunciado no consignó las sumas efectivamente recaudadas por dicho concepto" constituye una nueva consulta. Esto se debe a que la misma trasciende la mera duda acerca del conjunto de elementos de convicción aportados por el/la apoderado/a de la U.A.E. - DIAN con su denuncia para indagar acerca del modo en el cual cada uno de éstos demuestra la presunta omisión de consignar las sumas recaudadas por el agente retenedor o recaudador a cuentas de la U.A.E. - DIAN específicamente.

22. Sea lo primero recordar, como indicó la SND,^[8] que la doctrina emitida será de carácter general y no se referirá a asuntos particulares.

23. Hecha esa precisión, debe reiterarse que: [...] la Corte Constitucional determinó, a través de la sentencia C-1177 de 2005, M.P. Jaime Córdoba Triviño, que la denuncia apenas tiene un carácter informativo "... en cuanto se limita a poner en conocimiento de la autoridad encargada de investigar, la perpetración de una conducta presumiblemente delictuosa, con indicación de las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se realizó y de los presuntos autores o partícipes, si fueren conocidos por el denunciante. No constituye fundamento de la imputación, ni del grado de participación, o de ejecución del hecho, careciendo, en sí misma, de valor probatorio."^[9] (Subraya fuera del texto)

24. En consecuencia, es claro que la U.A.E. - DIAN acompaña sus denuncias de un soporte documental que le permita cumplir la "... carga informativa que permita inferir razonablemente que el hecho denunciado efectivamente existió."^[10] Sin embargo "[...] No se trata de trasladar al denunciante la carga probatoria sobre la materialidad del hecho, la cual evidentemente reposa en la agencia investigadora, sino de comprometerlo con un deber elemental de rodear de credibilidad su declaración de conocimiento y de aportar información, no pruebas, que permitan construir una hipótesis de investigación."^[11] (Subraya fuera del texto)

25. Adicionalmente, en el régimen procesal penal vigente, las solicitudes probatorias no se formulan con la presentación de la denuncia, sino que deben elevarse ante el juez de conocimiento durante la audiencia preparatoria.^[12] Sólo en esa etapa deberán demostrarse la conducencia, pertinencia y admisibilidad de las pruebas.^[13] Asimismo, las pruebas únicamente son aquellas que se practiquen ante el juez de conocimiento durante la audiencia de juicio oral.^[14] En consecuencia, se considera que la solicitud del peticionario pretende trasladar una discusión de naturaleza eminentemente judicial al ámbito de lo administrativo.

26. Al respecto, debe señalarse que, en criterio de la Corte Constitucional, el derecho de petición no puede desnaturalizarse, convirtiéndose en una vía paralela para acceder a información que ya cuenta con procedimientos y regulaciones específicas dentro de los procesos judiciales. En cambio, la información procesal en materia penal debe ser obtenida a través de los mecanismos ordinarios previstos en la ley, garantizando el debido proceso y el derecho de defensa de las partes involucradas.^[15]

27. Concretamente, la Corte Constitucional determinó que: [...] para distinguir si las solicitudes

presentadas en un proceso judicial en curso constituyen una petición independiente o sí, por el contrario, hace alusión a una actuación procesal, es necesario establecer su esencia de tal manera que, se debe identificar si la respuesta implica una decisión judicial sobre algún asunto relacionado con la litis o con el procedimiento, casos en los cuales la contestación equivaldría a un acto expedido en función jurisdiccional y así, el juez, por más que lo invoque el petente, no está obligado a responder bajo las previsiones normativas del derecho de petición sino que, en acatamiento al debido proceso, deberá dar prevalencia a los términos, procedimiento y contenidos de las actuaciones que correspondan a la situación, a las cuales deben sujetarse tanto el juez como las partes.^[16] (Subraya fuera del texto)

28. Siguiendo esta lógica, la SAP considera que las inquietudes del peticionario acerca del modo en que los documentos aportados con una denuncia penal sirven "... para probar que el contribuyente denunciado no consignó las sumas efectivamente recaudadas por dicho concepto" hacen referencia a un asunto que debe ser tramitado ante el juez penal competente y según las ritualidades previstas en el Código de Procedimiento Penal. En consecuencia, no resulta viable exigirle a la U.A.E. - DIAN que se pronuncie sobre ese asunto en una consulta de carácter general^[17] y fuera del marco institucional del proceso penal.

29. **Pregunta No. 4:** “RESPECTO DE LA PREGUNTA 5: La pregunta 5 es diferente si se tiene en cuenta que lo que se encuentra entre comillas en esta es: “Tratándose de obligaciones de IVA, de manera respetuosa solicito la práctica relacionada con la inspección a la contabilidad para efectos de determinar el recaudo efectivo” Nótese por tanto que la DIAN no responde porque le hace a la Fiscalía de manera particular y concreta dicha advertencia en relación con la denuncia por el presunto delito contenido en el artículo [402](#) del C. penal”.

30. Finalmente, como se indicó en la respuesta anterior, la U.A.E. - DIAN tan sólo pone en conocimiento de la Fiscalía General de la Nación (en adelante "FGN") la presunta comisión de hechos que revisten las características de una conducta punible y cumple una carga informativa mínima que dote de credibilidad su narración fáctica. Asimismo, en calidad de víctima, la U.A.E. - DIAN tiene derecho "A ser [oída] y a que se [le] facilite el aporte de pruebas."^[18]

31. Empero, compete exclusivamente a la FGN adelantar las labores de obtención, aseguramiento y descubrimiento oportunos de elementos materiales probatorios, evidencia física e información legalmente obtenida que sean útiles a su teoría del caso. Dado que las decisiones sobre la legalidad de la obtención de dichos elementos de convicción,^[19] su conducencia, pertinencia, admisibilidad, legalidad y orden de presentación,^[20] así como su práctica en el juicio oral^[21] sólo pueden ser tomadas por autoridades judiciales en el marco de un proceso penal, resulta inviable exigirle a la U.A.E. - DIAN que se pronuncie anticipadamente al respecto.

32. Por lo anterior, debe concluirse que cualquier debate respecto de los elementos de convicción aportados por la U.A.E. - DIAN con su denuncia u obtenidos por la FGN en ejercicio de sus funciones investigativas tendrá que adelantarse ante las autoridades judiciales y en las oportunidades procesales pertinentes.

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

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. De conformidad con el numeral 4 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. De conformidad con el numeral 1 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7-1](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.
3. Oficio 100208195 - 7855 del 11 de junio de 2025 de la Subdirección de Asuntos Penales - DIAN.
4. Oficio DIAN 005727 (int. 676) del 8 de mayo de 2025.
5. Cfr. 88. Total saldo a pagar: es el resultado de la siguiente operación: de las sumas de las casillas 82 (Saldo a pagar por el periodo fiscal) y 87 (Sanciones) reste los valores registrados en las casillas 84 (Saldo a favor del periodo fiscal anterior) y 85 (Retenciones por IVA que le practicaron). Si el resultado es menor a cero (0), escriba cero (0).
6. Concepto Unificado de IVA ([00001](#) de 2003)

7. Concepto Unificado de IVA ([00001](#) de 2003): "[1.5](#). CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. (...) -

Es indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen."

8. U.A.E. - DIAN, Subdirección de Normativa y Doctrina, Oficio No. 100208192 - 676 de 8 de mayo de 2025, Fl. 1.
9. U.A.E. - DIAN, Subdirección de Normativa y Doctrina (n 8) Fl. 3.
10. Ley 906 de 2004, "por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal", Diario Oficial No. 45.658 de 1 de septiembre de 2004, artículo 67; Corte Constitucional, Sentencia C-1177 de 2005, M.P. Jaime Córdoba Triviño.
11. Sentencia C-1177 de 2005 (n 10).
12. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículo 356.
13. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículo 357; Corte Constitucional, Sentencia C-454 de 2006, M.P. Jaime Córdoba Triviño.
14. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículos 372, 374 y 382.
15. Ver: Corte Constitucional, sentencias: T-1124 de 2005, M.P. Alfredo Beltrán Sierra; T-215A de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo; T-425 de 2011, M.P. Juan Carlos Henao Pérez; T-920 de 2012, M.P. Nilson Pinilla Pinilla y T-311 de 2013, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
16. Sentencia T-311 de 2013 (n 15).
17. Ver: Corte Constitucional, sentencias: T-1073 de 2003, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, y T-230 de 2020, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

- 18. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículo 11, literal d).
- 19. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículos 237 y 246.
- 20. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículos 357 al 362.
- 21. Código de Procedimiento Penal (n 10) artículos 372, 374 y 382.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

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

ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 4 de julio de 2025



DIAN