

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto Sobre las Ventas - IVA

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 008922 int 1324 DE 2025 JULIO 10

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

Bienes excluidos

Importación de gasolina y ACPM.

▼ Fuentes Formales

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. ARTÍCULOS 150, NUMERAL 12, 154 Y 338
 ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULOS 420, 424, 459, 465, 468
 LEY 1819 DE 2016 ARTÍCULO 175
 LEY 1607 DE 2012 ARTÍCULOS 38, 167 Y 172
 CÓDIGO CIVIL ARTÍCULOS 71 Y 72

▼ Extracto

1. Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de conceptos emitidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, según lo estipulado en el numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

A. Solicitud de reconsideración.

2. Mediante el radicado de la referencia, se solicita la reconsideración del Concepto No. 010763 – int. 2305 del 20 de diciembre de 2024, mediante el cual se interpretó lo dispuesto en los artículos 420, 424 (modificado por el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016), 459, 465 y 468 del Estatuto Tributario (ET), en concordancia con el parágrafo 1 del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012, en relación con la causación del impuesto sobre las ventas - IVA en la importación de combustibles derivados del petróleo, así como su base gravable y tarifa aplicable.

3. En dicho pronunciamiento doctrinal se concluyó, entre otros aspectos, lo siguiente:

«[...] a. La gasolina y el ACPM tal y como están definidos en el parágrafo 1 del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 están gravados con el IVA. La referencia a la exclusión que se hace en el artículo 465 del ET se entiende derogada tácitamente por lo previsto en la Ley 1819 de 2016.

[...]

b. Cuando se importa combustibles derivados del petróleo:

1. La base gravable corresponde a la establecida en el artículo 459 del E.T.

2. La tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable es la tarifa general del 19%, de conformidad con el artículo 468 del E.T.»

4. El peticionario considera que en el Concepto No. 010763 no se efectuó un análisis exhaustivo de la evolución normativa del IVA aplicable a la venta e importación de gasolina y ACPM, omisión que, a su juicio, condujo a una interpretación incorrecta al concluir que «la exclusión que se hace en el artículo 465 del ET se entiende derogada tácitamente por lo previsto en la Ley 1819 de 2016».

5. Sostiene que los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 se circunscriben a la venta de dichos combustibles, más no a su importación, la cual -en su criterio- permanece excluida conforme al artículo 465 del ET. Además, señala que, con la expedición de las Leyes 1819 de 2016 y 1955 de 2019, la gasolina y el ACPM quedaron gravados únicamente en su venta, sin que ello implique una modificación expresa o tácita de la exclusión aplicable a su importación.

6. En respaldo de su posición, el peticionario sostiene que, conforme a su análisis de la evolución normativa, la modificación introducida al artículo 465 del ET por el artículo 172 de la Ley 1607 de 2012 tuvo como finalidad excluir expresamente la importación de gasolina y ACPM como hecho generador del IVA, precisando que dicha exclusión se refiere concretamente a la base gravable aplicable en la importación de estos combustibles.

B. Análisis de la solicitud.

7. El numeral 12 **del** artículo 150 **de** la Constitución Política, en armonía con los artículos 154 y 338 *ibidem*, consagra la facultad exclusiva **del** Congreso **de** la República para establecer tributos. Según la Corte Constitucional, esta facultad reviste un carácter amplio y discrecional, en tanto habilita al legislador para configurar los elementos estructurales **del** tributo conforme a los fines **de** su propia política fiscal¹.

8. En ejercicio **de** dicha competencia, el Congreso puede establecer tratamientos exceptivos que restringen o limitan el ámbito **de** aplicación **del** tributo, entre ellos, las **denominadas** exclusiones tributarias. A diferencia **de** las exenciones, que operan respecto **de** sujetos pasivos ya vinculados al tributo, las exclusiones impiden, **desde** un inicio, la configuración misma **de** la sujeción pasiva, al **delimitar** negativamente el hecho generador.

9. La Corte Constitucional ha precisado esta distinción expresando que : «La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos **de** exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto **de** estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo **del** gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales **del** mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción **de** carácter constitucional para el legislador»² (énfasis propio).

10. En igual sentido, el Consejo **de** Estado ha **destacado** que: «No ser sujeto pasivo **de** la obligación tributaria es diferente a estar exento **del** gravamen. No ser sujeto pasivo es no estar comprendido en la hipótesis general **de** la ley, potencialmente, y, por ende, tampoco puede llegar a serlo efectivamente. Por más que **desarrolle** actividades consideradas materia imponible, no puede exigírsele el pago, pues no se genera el crédito fiscal»³

11. Así, la exclusión tributaria, o regla **de** no sujeción, opera como una manifestación directa **de** la competencia legislativa para configurar el hecho generador. Este último, **de** conformidad con la doctrina **de** la Corte Constitucional, constituye «la situación **de** hecho indicadora **de** una capacidad contributiva, y que la ley establece **de** manera abstracta como susceptible **de** generar la obligación tributaria, **de** suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal»⁴.

12. Por tanto, al establecer exclusiones, el legislador elimina supuestos fácticos que, aunque en principio están comprendidos **dentro de** la materia imponible, son expresamente sustraídos **del** ámbito **de** aplicación **del** tributo, impidiendo así la configuración **del** hecho generador y, con ello, el surgimiento **de** la obligación tributaria.

13. Esta regla cobra particular relevancia en el IVA, ya que el artículo 420 **del** ET, al enumerar los hechos que generan el impuesto, dispone que este se aplica a «la importación **de** bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente», lo que corresponde a la regla general **de** gravabilidad en IVA para la importación **de** bienes, pero con unas exclusiones sujetas a disposición legal expresa.

14. En ese marco, el artículo 424 *ibidem* enumera los bienes que «se hallan excluidos **del** impuesto y, por consiguiente, su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas». Esta norma fue modificada por el artículo 38 **de** la Ley 1607 **de** 2012⁵, que incluyó como bienes excluidos a la gasolina y al ACPM, **definidos** conforme al artículo 167 **de** la misma ley. En **desarrollo de** dicha exclusión, el legislador armonizó el artículo 465 **del** E.T.⁶, el cual estableció que el mecanismo **de** fijación **de** precios para efectos **del** IVA no sería aplicable a dichos combustibles, **debido** a su condición **de** bienes excluidos.

15. Lo anterior, fue explicado por el oficio objeto **de** disenso en los siguientes términos:

«5. En esta misma línea, el artículo 172 **de** la Ley 1607 **de** 2012 modificó el artículo 465 **del** ET que se refiere a la base gravable **del** IVA en los productos refinados **derivados del** petróleo y **del** gas natural. Así, la base gravable corresponde al precio que para el efecto señale el Ministerio **de** Minas y Energía. El artículo también precisó que se exceptuaban **de** dicha regla **de** base la gasolina y el ACPM pues lo cierto es que, **de** acuerdo con los numerales 5 y 6 **del** artículo 424 **del** ET vigente para ese momento, estos dos productos estaban excluidos **del** impuesto. Es **decir**, el último inciso **del** artículo 465 **del** ET solo reiteraba el hecho **de** que se trataba **de** productos excluidos **del** IVA.»

16. Posteriormente, con la expedición **de** la Ley 1819 **de** 2016⁷, el legislador eliminó expresamente la exclusión prevista en el artículo 424 **del** ET respecto **de** la gasolina y el ACPM, configurando así su plena sujeción al IVA, tanto en la venta como en la importación. En consecuencia, el artículo 465 **del** ET, actualmente, no consagra una exclusión autónoma **del** tributo; sino que se limita a mencionar una condición normativa, esto es, la exclusión anterior, hoy **derogada**.

17. Ahora bien, incluso si se admitiera que la exclusión prevista en el artículo 424 **del** ET aún subsiste -lo cual no es el caso-, lo cierto es que el artículo 465 *ibidem* no puede extenderse al hecho generador **de** importación, como a continuación se explica.

18. El artículo 465 fue diseñado como una norma **de** determinación **del** impuesto en la operación interna **de** venta, en la medida en que su contenido se refiere expresamente a la fijación **de** precios **de** productos refinados **derivados del** petróleo y **del** gas natural, para efectos **de** calcular el IVA con base en los precios oficiales señalados por el Ministerio **de** Minas y Energía. Dicha disposición se limita a regular el mecanismo **de** determinación **del** precio oficial para efectos **de** la venta interna, sin que pueda extenderse al ámbito **del** hecho generador «importación» en el IVA, que exige una norma autónoma como lo es el artículo 424 ET.

19. Así lo ha reconocido expresamente la Corte Constitucional al estudiar la constitucionalidad **del** artículo 465 **del** ET, explicando:

“Aunque dicha competencia si implica la **determinación del precio de venta de** dichos productos -y, por tanto, podría considerarse como un tema relativo al control **de** precios-, la competencia ahora prevista tiene una finalidad precisa: la liquidación **del** impuesto sobre las ventas que a estos productos corresponde. En este sentido, y en tanto la disposición integra el Estatuto Tributario, los precisos efectos que se **derivan de** esta facultad se

limitan a la posibilidad **de establecer cuál debe ser el impuesto que, con base en el volumen de ventas, debe pagar el sujeto pasivo de la obligación**, en los precisos términos **del** inciso cuarto **del** artículo 167 **de** 2012. En otras palabras, **de** acuerdo con el propio texto **del** artículo 172 la finalidad **de** la competencia prevista es servir como referente para **determinar de acuerdo con el volumen de ventas, cuál es el impuesto a las ventas que corresponde pagar a los responsables de dicho impuesto, quienes, en los términos del artículo 167 antes referido, serán los importadores o distribuidores de estos productos.**⁸ (énfasis propio).

20. **De** esta manera, el artículo 465 no solo carece **de** fuerza normativa para excluir **del** impuesto a la gasolina y al ACPM **del** IVA, sino que su ámbito material tampoco comprende el hecho generador «importación», razón por la cual no puede ser invocado como fundamento para excluir **del** gravamen a estas operaciones, ni siquiera **de** forma indirecta o interpretativa.

21. Aceptar la tesis **del** peticionario -según la cual, una norma **de** determinación **de** la base gravable para la venta operaría también como una exclusión para la importación- conduciría a una contradicción normativa insalvable: se estaría afirmando que, aun cuando se configuran todos los presupuestos legales **del** hecho generador **de** la importación y se ha llegado a la fase **de** determinación **del** tributo, no se causa el impuesto por virtud **de** una disposición que **ni regula dicho hecho generador ni contiene un mandato de exclusión vigente**.

22. Tal interpretación **desvirtúa** la lógica estructural **del** tributo, ya que toda exclusión **debe** operar ex ante, es **decir, antes de la configuración del hecho generador**, y no puede inferirse a partir **de** normas accesorias que regulan otros aspectos **del** tributo como la cuantificación o liquidación **del** impuesto.

23. En consecuencia, no resulta jurídicamente admisible para este **despacho** interpretar que el artículo 465 **del** ET -cuya función se limita a servir como referencia para establecer el precio oficial en ventas nacionales- pueda excluir **del** IVA una operación, como lo es la importación, menos aun cuando dicha exclusión fue **derogada** por la Ley 1819 **de** 2016. En esta línea, el concepto objeto **de** análisis concluyó que: «[...] La referencia a la exclusión que se hace en el artículo 465 **del** ET se entiende **derogada** tácitamente por lo previsto en la Ley 1819 **de** 2016».

24. La conclusión **del** concepto encuentra sustento en los artículos 71 y 72⁹ **del** Código Civil. El primero dispone que la **derogatoria de** una ley puede ser expresa o tácita, y total o parcial. La **derogatoria** expresa se presenta cuando la nueva ley lo manifiesta así **de** forma directa; en cambio, la **derogatoria** tácita ocurre cuando la nueva disposición contiene normas que no pueden conciliarse con las anteriores, esto es, cuando se configuran incompatibilidades normativas sustanciales. Tal es el caso, cuando el legislador elimina expresamente la exclusión que servía **de** fundamento a la disposición accesoria¹⁰.

25. Bajo este marco, **debe** entenderse que el inciso final **del** artículo 465 **del** ET, al reiterar una exclusión previamente prevista en el artículo 424, perdió su fuerza normativa con la eliminación **de** esa exclusión por parte **de** la Ley 1819 **de** 2016. **A ello se suma que la disposición en cuestión no regula el hecho generador de la importación, lo cual impide su aplicación a este supuesto.**

26. Por tanto, al no existir en la actualidad norma alguna que excluya **del** hecho generador «importación» a la gasolina y al ACPM, **debe** concluirse que tales operaciones se encuentran plenamente gravadas con IVA, conforme a la regla general prevista en el artículo 420 **del** ET. Asimismo, ante la ausencia **de** un régimen especial vigente que regule la base gravable **de** la importación **de** estos productos, corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 459 **del** ET, norma clara, vigente y específica para estos efectos.

C. Conclusión y decisión.

27. Con fundamento en el análisis normativo y jurisprudencial expuesto, este **despacho concluye** que:

(i) La gasolina y el ACPM se encuentran actualmente gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA- en el hecho generador importación, en virtud **de** lo dispuesto por la Ley 1819 **de** 2016. La tarifa aplicable es la general **del** 19%, conforme al artículo 468 **del** ET y la base gravable **debe** determinarse según lo previsto en el artículo 459 *ibidem*.

(ii) El artículo 465 **del** ET tiene un ámbito **de** aplicación que se circunscribe al hecho generador «venta», y su función consiste exclusivamente en servir como referente **de** precios para efectos **de** determinación **del** impuesto. En consecuencia, no puede interpretarse como fuente **de** exclusión tributaria, ni extenderse al hecho generador **de** importación.

(iii) La mención a la exclusión contenida en el artículo 465 **del** ET **debe** entenderse **derogada** tácitamente, a partir **de** la reforma **del** artículo 424 **del** ET introducida por la Ley 1819 **de** 2016, que eliminó expresamente a la gasolina y al ACPM **del** listado **de** bienes excluidos.

28. En consecuencia, se **confirma** el Concepto No. 010763 int. 2305 **del** 20 **de** diciembre **de** 2024, en todos sus términos.

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

¹ Cfr. C. Const. Sent., C-222, may. 18/1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

² Cfr. C. Const. Sent., C-992, sep. 19/2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil. Así mismo, Sent., C-260, may. 6/2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

³ Cfr. C.E. Sala **de** Consulta y Servicio Civil. Concepto 1899 **de** julio 3/2008. C.P. William Zambrano Cetina.

⁴ Cfr. C. Const. Sent., C-333, may. 17/2017. M.P. Iván Humberto Escrucería Mayolo.

⁵ «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones»

⁶ Su antecedente directo son los **Decretos** legislativos 1988 **de** 1974 y 2104 **de** 1974, que en su artículo 5 establecía la competencia **del** Ministerio **de** Minas y Energías la competencia para fijar los precios **de** productos refinados **derivados del** petróleo para efectos **de** liquidar el impuesto sobre las ventas. Este artículo fue compilado en el Artículo 465 **del** ET y el mismo fue modificado por el artículo 172 **de** la Ley 1607 **de** 2012.

⁷ «Por medio **de** la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones»

⁸ Cfr. C. Const. Sent., C-465, jul. 9/2014. M.P. Alberto Rojas Ríos.

⁹ «La **derogación** tácita **deja** vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones **de** la nueva ley».

¹⁰ Cfr. C. E. Sala **de** Consulta y Servicio Civil. Concepto 2143 **de** jun. 18/2014. C.P. Augusto Hernández Becerra. «La **derogatoria** tácita es, ante todo, un fenómeno **de** carácter eminentemente interpretativo o, si se prefiere, **dependiente de** la interpretación que se dé a las normas hipotéticamente incompatibles»