

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

CONCEPTO 013416 Int 1399 DE 2026 AGOSTO 4

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)**Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM**

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

▼ Descriptores

Tema: Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM – INGA.

Impuesto nacional al carbono

Descriptores: Reintegro.

Reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional.

Sociedades de Comercialización Internacional.

Certificado al Proveedor.

Presunción legal de exportación

▼ Fuentes Formales

Artículo 167 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 218 de la Ley 1819 de 2016. Artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016. Artículos 3, 68, 69 y 70 del Decreto 1165 de 2019. Artículo 368 de la Resolución DIAN 46 de 2019, modificado por el artículo 19 de la Resolución DIAN 185 de 2024. Ley 67 de 1979. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de septiembre de 2023, rad. 25000-23-37-000-2019-00570-01 (26973).

▼ Extracto

1. Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de conceptos emitidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

A. Doctrina objeto de la solicitud de reconsideración.

2. Mediante el radicado de la referencia se solicita la reconsideración de las tesis 1 y 2 del Concepto No. 05833 (int 524) de abril 15 de 2026, en lo relativo a la improcedencia del reintegro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM —INGA— y del impuesto nacional al carbono, cuando el combustible destinado al reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional es exportado por una Sociedad de Comercialización Internacional —SCI—.

3. En el Concepto objeto de estudio la Subdirección de Normativa y Doctrina sostuvo, respecto del INGA y del impuesto nacional al carbono, que no era procedente el reintegro a favor del distribuidor mayorista cuando la exportación del combustible para reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional fuera realizada por una Sociedad de Comercialización Internacional (SCI).

4. En particular, en la Tesis Jurídica No. 1, relativa al INGA, se indicó que no procedía el reintegro porque, al tratarse de un impuesto monofásico, no se cumplía el supuesto normativo que exigiría una relación directa entre quien vende el combustible y su comprador y/o exportador. Asimismo, se afirmó que la intervención de una SCI como exportador rompía la trazabilidad jurídica exigida por el parágrafo 2 del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012.

5. En la Tesis Jurídica No. 2, relativa al impuesto nacional al carbono, se concluyó igualmente que no procedía el reintegro, por considerar que la venta del distribuidor mayorista a la SCI constituía una operación independiente de la venta efectuada por el productor al distribuidor mayorista. Según esa doctrina, al agotarse la causación del impuesto en la primera venta, la exportación posterior realizada por la SCI no podía vincularse al hecho generador del tributo.

6. En la fundamentación del Concepto se sostuvo, además, que el Certificado al Proveedor —CP— no tendría la virtualidad de trasladar al distribuidor mayorista la condición de exportador ni de habilitarlo para certificar una operación jurídicamente realizada por la SCI.

B. Solicitud de reconsideración

7. Los peticionarios solicitan reconsiderar las tesis jurídicas Nos. 1 y 2 del Concepto precitado por considerar que la doctrina allí adoptada desconoce el alcance de los párrafos especiales que regulan el reintegro del INGA y del impuesto nacional al carbono en operaciones de reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional.

8. En síntesis, la solicitud sostiene que:

- 8.1. La interpretación dada utilizó como fundamento central una norma **de** naturaleza aduanera (artículo 70 **del** Decreto 1165 **de** 2019) para negar un **derecho** consagrado en normas tributarias especiales **de** rango legal, desconociendo el principio **de** especialidad normativa y la independencia entre los ámbitos tributario y aduanero.
- 8.2. El reintegro previsto en el párrafo 2 **del** artículo 167 **de** la Ley 1607 **de** 2012 y en el párrafo 5 **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016 opera en función **del** destino **del** combustible, esto es, su utilización para el reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional y no en función **de** la identidad **del** exportador.
- 8.3. La referencia a los distribuidores mayoristas y/o comercializadores en las normas tributarias **determina** quién es el titular **del** **derecho** al reintegro, no quién **debe** realizar materialmente la exportación.

C. El análisis **de** la solicitud.

9. El artículo 167 **de** la Ley 1607 **de** 2012, modificado por el artículo 218 **de** la Ley 1819 **de** 2016, establece que el INGA se causa en una sola etapa respecto **del** hecho generador que ocurra primero. Tratándose **de** ventas efectuadas por productores, el impuesto se causa en la fecha **de** emisión **de** la factura; son responsables **del** impuesto el productor o el importador, independientemente **de** su calidad **de** sujeto pasivo.
10. El párrafo 2 **de** esa misma disposición prevé una regla especial para el reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional. En efecto, dispone que la venta **de** diésel marino y combustibles utilizados para dicho reaprovisionamiento **se considera una exportación** y, por tanto, no será objeto **de** cobro **del** INGA. Para ello, los distribuidores mayoristas **deben** certificar al responsable **del** impuesto, **dentro del** término allí previsto, para que el productor realice el reintegro al distribuidor.
11. A su turno, el artículo 221 **de** la Ley 1819 **de** 2016 establece que el impuesto nacional al carbono recae sobre el contenido **de** carbono equivalente **de** los combustibles fósiles y que, tratándose **de** gas y **derivados del** petróleo, se causa en una sola etapa respecto **del** hecho generador que ocurra primero, particularmente en las ventas efectuadas por los productores o en la importación. También señala que son responsables **del** impuesto los productores y los importadores.
12. El párrafo 5 **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016 reproduce una estructura normativa semejante a la **del** INGA, a saber, la venta **de** diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional **se considera una exportación** y, en consecuencia, no será objeto **de** cobro **del** impuesto nacional al carbono. Para lo anterior, los distribuidores mayoristas **deben** certificar al responsable **del** impuesto, para que el productor realice el reintegro al distribuidor.
13. **De** estas disposiciones se **desprende** que, aunque ambos tributos son monofásicos, el propio legislador consagró una regla especial **de** neutralización **del** impuesto cuando el combustible se **destina** al reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional como una exportación. Por ello, la naturaleza monofásica no puede interpretarse como un obstáculo absoluto al reintegro. Por el contrario, es precisamente porque el impuesto se causa en una única etapa —la venta **del** productor— que el legislador previó un mecanismo **de** reintegro a favor **del** distribuidor cuando se verifica posteriormente que el combustible tuvo **destino de** exportación. Así, la lógica económica **de** estas disposiciones es la **de** no exportar el valor **de** los impuestos.
14. El punto central **de** la solicitud **de** reconsideración consiste en **determinar** si la intervención **de** una SCI rompe la trazabilidad **de** la operación o, por el contrario, la integra jurídicamente al régimen **de** exportación.
15. Sobre este punto, el artículo 3 **del** Decreto 1165 **de** 2019 **define** el Certificado al Proveedor —CP— como el documento en el que consta que las SCI reciben **de** sus proveedores productos colombianos adquiridos a cualquier título en el mercado interno y se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados. La norma agrega que el CP no es transferible, se expide a través **de** los servicios informáticos electrónicos **de** la DIAN y constituye documento soporte **de** la **declaración de** exportación cuando el exportador sea una SCI.
16. Por su parte, el artículo 70 **del** Decreto 1165 **de** 2019, bajo el título “Beneficios para el proveedor nacional”, establece: “se presume que el proveedor efectúa la exportación, **desde** el momento en que la Sociedad **de** Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor”. Como puede verse, el solo hecho **de** considerar exportación esta operación es catalogado por la ley aduanera como un beneficio. Esta regla resulta **determinante**, pues no se trata **de** una ficción irrelevante para efectos tributarios. En efecto, se trata **de** una presunción en virtud **de** la cual, cuando (i) la SCI recibe las mercancías y (ii) la SCI expide el CP, se considera que el productor nacional realizó una exportación. Esta presunción admite prueba en contrario.
17. Así, cuando la SCI cumple con su obligación **de** exportar los bienes, la presunción se torna en un hecho. Tratándose **de** la venta **de** combustibles para el reaprovisionamiento **de** buques, la lógica recién **descrita** permite tener una trazabilidad completa **del** **destino del** combustible adquirido al productor por parte **del** mayorista y su posterior venta para exportación a la SCI.
18. Esta conclusión se refuerza con el párrafo **del** artículo 70 **del** Decreto 1165 **de** 2019, según el cual, si la SCI **devuelve** total o parcialmente las mercancías al proveedor nacional antes **de** la exportación final, **debe** anularse o modificarse el CP y, en esos eventos, el proveedor **debe** pagar los impuestos internos exonerados y reintegrar los beneficios obtenidos.
19. Nótese que la referencia a “impuestos internos exonerados” y a “beneficios obtenidos por la venta a la SCI” **demuestra** que la presunción **del** artículo 70 no se agota en un efecto puramente aduanero, sino que puede tener consecuencias tributarias para el proveedor nacional cuando la operación se estructura con una SCI.
20. Ahora bien, respecto a la naturaleza jurídica **de** las SCI, la Ley 67 **de** 1979 fue expedida para fomentar las exportaciones a través

de Sociedades **de** Comercialización Internacional. Su artículo 1 autoriza al Gobierno a otorgar incentivos especiales a sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización **de** productos colombianos en el exterior, y el artículo 2 exige que el objetivo **de** dichas sociedades esté constituido por la venta **de** productos colombianos en el exterior, sea que los adquieran en el mercado interno o exporten bienes fabricados por productores socios.

21. A su vez, el artículo 3 **de** la Ley 67 **de** 1979 dispone que las operaciones **de** venta **de** mercancías realizadas por fabricantes o productores nacionales a una SCI para que esta los exporte dan **derecho** a que aquellos se beneficien **de** los incentivos fiscales y aduaneros otorgados conforme a dicha ley, en la oportunidad y condiciones que **determine** el Gobierno.

22. El artículo 5 **de** la misma ley señala que la realización **de** las exportaciones será **de** exclusiva responsabilidad **de** la SCI y que, si estas no se efectúan **dentro de** la oportunidad y condiciones señaladas por el Gobierno, dichas sociedades **deberán** pagar al fisco nacional una suma equivalente al valor **de** los incentivos y exenciones **de** que se hayan beneficiado tanto ellas como el productor, más los intereses moratorios fiscales y sin perjuicio **de** las sanciones aplicables.

23. Esta regulación permite armonizar dos ideas: (i) que la SCI es responsable directa **de** realizar la exportación y, (ii) el proveedor nacional que vende a la SCI conserva los efectos fiscales y aduaneros **derivados de** la exportación, precisamente porque el régimen fue diseñado para fomentar exportaciones indirectas mediante SCI. Por ello, la autonomía jurídica **de** la SCI no excluye la procedencia **del** reintegro; por el contrario, es la razón por la cual el ordenamiento creó el CP y la presunción legal **de** exportación en favor **del** proveedor nacional.

24. En la Sentencia **del** 28 **de** septiembre **de** 2023, radicado 25000-23-37-000-2019-00570-01 (26973) la Sección Cuarta **del** Consejo **de** Estado se refirió al carácter **de** exento **de** las ventas **de** bienes corporales muebles a SCI en el contexto **del** IVA. Allí sostuvo que **la efectiva exportación por parte de la SCI** es un presupuesto jurídico sustancial para el tratamiento exento respecto **del** productor nacional y que **debe demostrarse** junto con la venta en Colombia **de** los bienes y la calidad **del** comprador como SCI. Es **decir**, para que una venta a una SCI sea considerada como exenta para efectos **del** IVA no basta con la presentación **del** CP; sino que se **debe** probar la efectiva exportación por parte **de** la SCI.

25. El Consejo **de** Estado recordó que el régimen aplicable consagraba una presunción legal conforme a la cual **el proveedor efectúa la exportación desde el momento en que la SCI recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor**. También reconoció que el CP expedido por la SCI es un documento que da cuenta **de** la venta. A su turno, el CP **es documento soporte de la declaración de exportación** cuando el exportador es una SCI².

26. Esta sentencia es especialmente relevante porque aclara que lo que para que la venta se considere como exenta **del** IVA, no basta con la existencia **del** CP expedido por la SCI, sino que se requiere **de** la **demonstración de** la **efectiva exportación de** la mercancía.

27. Así, esta jurisprudencia a pesar **de** tratarse **de** IVA apoya este pronunciamiento en un punto esencial, **la intervención de la SCI no rompe la trazabilidad de la exportación, pero esta debe probarse como efectivamente realizada**.

28. Ahora bien, la doctrina objeto **de** reconsideración partió **de** una premisa que **debe** ajustarse, sostuvo que la exportación realizada por la SCI constituye una operación distinta y posterior, jurídicamente ajena al distribuidor mayorista, y que por tanto no puede habilitar el reintegro **del** INGA ni **del** impuesto nacional al carbono. No obstante, esa lectura **desconoce** el efecto jurídico propio **del** régimen **de** SCI. Si el artículo 70 **del** Decreto 1165 **de** 2019 presume que el proveedor efectúa la exportación **desde** que la SCI recibe las mercancías y expide el CP, entonces la venta **del** distribuidor mayorista a la SCI con la respectiva expedición **de** un CP no puede ser tratada como una operación interna sin efecto exportador.

29. Por el contrario, cuando se cumplen los presupuestos **del** artículo 70 *ibidem*, el distribuidor mayorista adquiere, por ministerio **de** la ley, la condición **de** proveedor nacional respecto **del** cual opera la presunción legal **de** exportación. En esa medida, el CP acredita la intención **de** exportar **de** la SCI y permite al proveedor nacional **demonstrar** que la mercancía fue recibida por la SCI con **destino** a exportación.

30. Esta lectura armoniza el régimen tributario especial **de** los parágrafos 2 **del** artículo 167 **de** la Ley 1607 **de** 2012 y 5 **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016 con el régimen aduanero **de** las SCI. No se trata **de** crear un requisito adicional ni **de** trasladar indebidamente normas aduaneras al ámbito tributario; se trata **de** reconocer que el propio ordenamiento jurídico prevé una presunción legal **de** exportación en favor **del** proveedor nacional, que resulta idónea para acreditar la **destinación del** combustible al reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional.

31. Por otra parte, respecto a la naturaleza monofásica **del** INGA y **del** impuesto nacional al carbono, a juicio **de** este **Despacho**, ello no puede llevar a vaciar **de** contenido los mecanismos **de** reintegro expresamente previstos por el legislador. En ambos casos, la ley partió precisamente **de** que el impuesto podía haberse cobrado en la primera venta **del** productor al distribuidor mayorista, pero estableció que, si el combustible se utiliza para reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional esa operación se considera como una exportación. En consecuencia, el productor **debe** reintegrar el impuesto al distribuidor, tal como lo afirman los peticionarios.

32. En consecuencia, la naturaleza monofásica explica por qué el reintegro se solicita al productor responsable **del** impuesto y no a un eslabón posterior **de** la cadena. Pero no significa que la **destinación de** exportación posterior sea irrelevante. Si así fuera, los parágrafos 2 **del** artículo 167 **de** la Ley 1607 **de** 2012 y 5 **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016 quedarían sin efecto práctico en todos aquellos eventos en los que el combustible sea inicialmente vendido por el productor a un distribuidor mayorista, que es precisamente el supuesto previsto por las normas.

33. Por último, respecto a la **DEX** y los medios probatorios **del** reintegro, el artículo 368 **de** la Resolución DIAN 46 **de** 2019, modificado por el artículo 19 **de** la Resolución DIAN 185 **de** 2024, dispone que **todo reaprovisionamiento de naves o aeronaves** que lleguen al territorio aduanero nacional requiere el trámite **de** una **declaración de** exportación por parte **del** proveedor **del** combustible.

34. Esta regla es **de** naturaleza aduanera y tiene por finalidad permitir el control **de** la operación **de** exportación por reaprovisionamiento. No modifica el régimen sustancial **de** causación, no cobro o reintegro **del** INGA ni **del** impuesto nacional al carbono. Sin embargo, **constituye un elemento probatorio relevante para acreditar la efectiva exportación del combustible.**

35. En consecuencia, cuando la operación aduanera **de** exportación para reaprovisionamiento es realizada por la SCI, la **DEX** **debe** ser tramitada por esta, en su condición **de** exportador/proveedor **del** combustible en la operación aduanera. Esta circunstancia no impide el reintegro, pues el distribuidor mayorista **debe** acreditar ante el productor la **destinación del** combustible mediante los documentos que soportan la exportación realizada por la SCI. En estos eventos, el distribuidor **debe** acreditar la efectiva exportación al menos, con los siguientes soportes:

- a. Factura **de** venta **del** productor al distribuidor mayorista, en la que conste el impuesto cobrado.
- b. Factura **de** venta **del** distribuidor mayorista a la SCI.
- c. Certificado al Proveedor —CP— expedido por la SCI.
- d. **Declaración de Exportación —DEX—** tramitada por la SCI, en los términos **del** régimen aduanero aplicable.
- e. Documentos adicionales que requiera la Administración que permitan verificar la trazabilidad **del** combustible y su **destinación** al reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional, tales como órdenes **de** suministro, documentos **de** embarque, certificaciones operativas e identificaciones **del** buque.

36. Vale la pena precisar que la exigencia **de** tales documentos no implica adicionar requisitos sustanciales no previstos por la ley, sino precisar los medios probatorios idóneos para que el distribuidor mayorista pueda certificar al productor la **destinación del** combustible, **dentro del** término legal y acreditar la efectiva exportación efectuada.

37. Por último, es necesario tener presente que el artículo 36 **de** la Ley 863 **de** 2003 prevé que los datos consignados en las **declaraciones** aduaneras **de** importación y exportación no están sometidos a reserva alguna. En consecuencia, las **declaraciones de** exportación pueden ser objeto **de** acceso y entrega **de** conformidad con lo previsto en la Ley 1712 **de** 2014.

D. Conclusión y decisión.

38. Con fundamento en los argumentos expuestos, esta Dirección **reconsidera** la doctrina contenida en las Tesis Jurídicas Nos. 1 y 2 **del** Concepto No. 05833 (int 524) **de** abril 15 **de** 2026 y en su lugar se adoptan las siguientes tesis jurídicas:

TESIS JURÍDICA No. 1.

Sí. Es procedente el reintegro **del** impuesto nacional a la gasolina y al ACPM —INGA— por parte **del** productor nacional a favor **del** distribuidor mayorista cuando este vende el combustible a una Sociedad **de** Comercialización Internacional —SCI— que posteriormente lo exporta para reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional, **siempre que se acredite la efectiva exportación del combustible en dicha operación.**

Lo anterior, en la medida en que el párrafo 2 **del** artículo 167 **de** la Ley 1607 **de** 2012 considera esa operación como una exportación y prevé expresamente el reintegro **del** impuesto al distribuidor, y el artículo 70 **del** Decreto 1165 **de** 2019 establece una presunción legal según la cual el proveedor efectúa la exportación **desde** el momento en que la SCI recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor.

TESIS JURÍDICA No. 2

Sí. Es procedente el reintegro **del** impuesto nacional al carbono por parte **del** productor nacional a favor **del** distribuidor mayorista cuando este vende el combustible a una SCI que posteriormente lo exporta para reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional, **siempre que se acredite la efectiva exportación del combustible efectuada.**

Lo anterior, en tanto el párrafo 5 **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016 considera la venta **de** diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional como una exportación y dispone que dicho reaprovisionamiento no será objeto **de** cobro **del** impuesto nacional al carbono, previendo el reintegro por parte **del** productor al distribuidor.

39. Ahora, sobre los medios **de** prueba y la **DEX**, se precisa que para efectos **del** reintegro **del** INGA y **del** impuesto nacional al carbono, el distribuidor mayorista **debe** certificar al productor la **destinación del** combustible al reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional **dentro del** término previsto en la ley. Para ello podrá soportarse, entre otros documentos, en la factura **de** venta **del** productor al distribuidor, la factura **de** venta **del** distribuidor a la SCI, el Certificado al Proveedor expedido por la SCI y la **Declaración de Exportación** tramitada por esta.

40. Cuando la exportación para reaprovisionamiento sea realizada por una SCI, la **DEX** **debe** ser tramitada por dicha sociedad en su calidad **de** exportador/proveedor **del** combustible en la operación aduanera.

41. Por último, se precisa que la Tesis Jurídica No. 3 **del** Concepto No. 05833 (int 524) **de** abril 15 **de** 2026, relativa a la procedencia **de** la devolución **del** IVA a favor **del** distribuidor mayorista en ventas a SCI con destino a exportación, se mantiene en los términos allí expuestos.

42. 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. Numeral 20 **del** artículo 55 **del** Decreto 1742 **de** 2020.

² Ver: **Definición del** Certificado al proveedor, C.P. en el artículo 3 **del** Decreto 1165 **de** 2019.