

100202208 – 2235

Bogotá, D.C., 26 de noviembre de 2025

1. De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para efectuar la reconsideración de los conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

A. Solicitud de reconsideración

2. El peticionario solicita la reconsideración del Concepto No. 007454 interno 1018 del 14 de noviembre de 2024, en el cual se concluyó principalmente que:

«La presentación de la declaración de exportación para las operaciones de reaprovisionamiento de combustible es obligatoria a partir de la entrada en vigor de la Resolución 185 de 2024 independientemente del beneficio previsto para el IVA, en las operaciones que se realicen en el Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

Para efectos de la exclusión contemplada en el numeral 14 del artículo 424 del Estatuto Tributario, los distribuidores deberán certificar al productor o al importador, las ventas que realizaron para el servicio de transporte nacional a efectos de eliminar del cálculo de la exclusión aquellas que se realizaron con destino a trayectos internacionales y siguiendo las disposiciones del artículo 1.3.1.12.15. del Decreto 1625 de 2016.»

B. Motivos de la reconsideración

3. La solicitud de reconsideración se fundamenta en los siguientes argumentos:

- (i) Cuando el distribuidor mayorista transporta el combustible a la Isla de San Andrés, ya ha certificado al productor este hecho para efectos de la devolución del IVA inicialmente facturado por la venta.
- (ii) El distribuidor desconoce si el combustible se destinará a vuelos nacionales o internacionales, pero considera que esto es irrelevante, pues la venta a San Andrés está excluida del IVA por ministerio de la ley.
- (iii) La exigencia de declaración de exportación en la venta de combustible para vuelos internacionales transforma, vía norma reglamentaria aduanera, una operación legalmente excluida en una operación exenta, con las implicaciones

- tributarias que ello acarrea.
- (iv) Antes de la modificación del artículo 368 de la Resolución 046 de 2019, las de ventas combustible a aeronaves con destino internacional no cambiaban su naturaleza jurídica de excluidas, pese a considerarse exportación para efectos aduaneros y sin que se obligara al vendedor a presentar un DEX.

C. Análisis de la solicitud

4. A partir de lo expuesto este Despacho considera:

I. Sobre el tratamiento aduanero del reaprovisionamiento de combustible de naves y aeronaves en tráfico internacional

5. El artículo 166 del Decreto 1165 de 2019 establece que el reaprovisionamiento de combustible para naves o aeronaves en tráfico internacional, que arriben al territorio aduanero nacional y partan con destino final al extranjero, se considera una operación de exportación.

6. A su vez, dicha disposición se encuentra reglamentada en el artículo 368 de la Resolución 046 de 2019, modificado por el artículo 19 de la Resolución 185 de 2024. Esta norma reglamentaria precisa el alcance procedimental de la calificación jurídica prevista en el citado artículo 166, disponiendo de manera expresa que: “Todo reaprovisionamiento de las naves o aeronaves que lleguen al territorio aduanero nacional requiere el trámite de una declaración de exportación por parte del proveedor del combustible, para lo cual se aplicará el siguiente procedimiento: (...)” (énfasis propio).

7. De esta forma, tal como lo señala la doctrina objeto de disenso, la reglamentación unifica el mecanismo de formalización de estas operaciones, eliminando la posibilidad que existía bajo la norma anterior de acreditar el reaprovisionamiento por medios distintos a la declaración de exportación¹. Es importante resaltar que este cambio normativo no crea la calificación de exportación, ya establecida en el Decreto 1165 de 2019, sino que estandariza el trámite y cierra alternativas procedimentales, con el fin de asegurar un control aduanero uniforme y trazable sobre este tipo de operaciones.

II. Sobre el tratamiento del IVA aplicable a la venta de combustibles hacia y en el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina

8. El artículo 22 de la Ley 47 de 1993 establece como regla general que las ventas de bienes producidos o importados en el resto del territorio nacional con destino al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, (en adelante Isla

¹ Antes de la modificación introducida por el artículo 19 de la Resolución 185 de 2024, el artículo 368 de la Resolución 046 de 2019 disponía lo siguiente: “De conformidad con lo previsto en el artículo 166 del Decreto 1165 del 2 de julio de 2019, el reaprovisionamiento de las naves o aeronaves que lleguen al territorio aduanero nacional no requiere el trámite de una declaración de exportación; no obstante, en el evento en que el exportador opte por declarar la operación, podrá aplicar el siguiente procedimiento: (...)”.

de San Andres y Providencia) están **excluidas** del impuesto sobre las ventas, siempre que se acrediten los requisitos legales. Asimismo, señala que se encuentran excluidas las ventas internas que se realicen dentro del mismo territorio, tanto de bienes producidos localmente como de aquellos previamente importados al archipiélago.

9. En materia de combustibles, el artículo 22 de la Ley 47 de 1993 fue objeto de reglamentación especial mediante el artículo 1.3.1.12.17 del Decreto 1625 de 2016. Esta disposición establece las condiciones bajo las cuales procede la exclusión del IVA en las ventas de combustible destinadas al consumo en el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

10. Ahora bien, el numeral 14 del artículo 424 del Estatuto Tributario constituye una norma especial que, en armonía con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 47 de 1993, regula el régimen de exclusión del IVA aplicable a la venta de combustible para aviación destinado a la Isla de San Andres y Providencia².

11. Este beneficio tributario³ fue reglamentado por el artículo 1.3.1.12.15. del Decreto 1625 de 2016, el cual desarrolla las condiciones y requisitos que deben cumplirse de manera concurrente para que proceda la **exclusión** para la venta de combustibles en dicho territorio, a saber:

- (i) **Destinación:** El combustible debe utilizarse en el servicio de transporte aéreo **nacional** de pasajeros o carga, con origen y/o destino en el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.
- (ii) **Certificación:** El distribuidor mayorista o comercializador industrial debe certificar dichas ventas al productor o importador —o a su vinculado económico—, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al mes en que se realizó la operación de venta.
- (iii) **Soportes:** La certificación debe sustentarse en documentos emitidos por las empresas de transporte aéreo nacional que acrediten la destinación indicada en el punto (i).
- (iv) **Devolución:** Con base en dicha certificación, el productor o importador emitirá nota crédito para reconocer la exclusión y reembolsar el valor del IVA facturado en las operaciones debidamente certificadas.

12. Por otra parte, los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario regulan la **exención** del IVA para los bienes exportados.

III. Acerca de las razones de inconformidad de la solicitud de reconsideración

² **ARTICULO 424. BIENES QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO.** “14. El combustible para aviación que se suministre para el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros y de carga con origen y destino a los departamentos de Guainía, Amazonas, Vaupés, San Andrés Islas y Providencia, Arauca y Vichada.”

³ En reiteradas ocasiones la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre la taxatividad de las exenciones y exclusiones en materia tributaria, manifestado a través de la Sentencia C-029 de 2019: “*En general, los beneficios tributarios se caracterizan por ser taxativos, limitados, personales e intransferibles (...)*” (Subrayado fuera de texto).

13. Respecto al primer argumento, la compra y el transporte de combustible con destino a la Isla de San Andrés no generan, por sí mismos, el derecho a la exclusión ni a la devolución del IVA. De acuerdo con los artículos 1.3.1.12.15 y 1.3.1.12.17 del Decreto 1625 de 2016, la certificación constituye un requisito esencial para que proceda la exclusión, y esta solo puede emitirse respecto de ventas efectivamente realizadas que cumplan las condiciones legales, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles del mes siguiente a la operación.

14. En relación con la afirmación según la cual no sería relevante si el combustible se destina a vuelos nacionales o internacionales, es preciso recordar que el numeral 14 del artículo 424 del Estatuto Tributario condiciona la exclusión en IVA al servicio de transporte aéreo nacional con origen y/o destino en el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina. En consecuencia, cuando el combustible se utiliza en vuelos internacionales, la operación se configura como exportación y debe tratarse como exenta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 166 del Decreto 1165 de 2019 y el artículo 368 de la Resolución 046 de 2019.

15. En cuanto a la apreciación de que la exigencia de la declaración de exportación convierte una operación excluida en exenta, es preciso indicar que el tratamiento tributario y el aduanero responden a finalidades y marcos normativos distintos. El primero determina si la operación genera o no el impuesto, según lo previsto en la ley, mientras que el segundo define las formalidades y procedimientos aplicables para efectos de control y registro en el comercio exterior. Así, la obligación de presentar la declaración de exportación en el reaprovisionamiento de aeronaves con destino internacional no altera la naturaleza tributaria de la operación, sino que obedece a su calificación y tratamiento aduanero.

16. Respecto de la afirmación de que antes de la modificación del artículo 368 de la Resolución 046 de 2019 no se exigía la declaración de exportación para la venta de combustible destinado a aeronaves con destino internacional, es cierto que la versión anterior de la norma permitía acreditar el reaprovisionamiento mediante otros documentos distintos al DEX. Sin embargo, la reforma introducida por el artículo 19 de la Resolución 185 de 2024 eliminó esa alternativa y estableció, de manera expresa, la obligación de presentar la declaración de exportación como requisito único y obligatorio.

D. Conclusión y decisión

17. En atención a lo anterior, **se confirma** el Concepto No. 007454 interno 1018 del 14 de noviembre de 2024 y se precisa su alcance así:

18. De conformidad con el artículo 166 del Decreto 1165 de 2019, el reaprovisionamiento de aeronaves en tránsito internacional que arriben al territorio aduanero nacional y continúen con destino final al exterior constituye una exportación. En consecuencia, y según lo previsto en el artículo 368 de la Resolución 046 de 2019 (modificado por la Resolución 185 de 2024), dicha operación debe formalizarse mediante la respectiva declaración de exportación.

19. En materia de IVA, la exclusión prevista para el combustible de aviación en el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina tiene carácter taxativo. De acuerdo con el numeral 14 del artículo 424 del Estatuto Tributario, únicamente procede cuando el suministro se destina al servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros o carga, con origen y/o destino en dicho territorio. Esta condición de destinación constituye el requisito material esencial para la procedencia del beneficio.

20. Por su parte, los artículos 1.3.1.12.15 y 1.3.1.12.17 del Decreto 1625 de 2016 desarrollan los requisitos formales. Entre ellos, la certificación oportuna por parte del distribuidor mayorista o comercializador industrial al productor o importador o a su vinculado económico, sustentada en documentos emitidos por las empresas transportadoras que acrediten la destinación señalada. La observancia de estas condiciones es indispensable para que se reconozca la exclusión de conformidad con lo previsto en los incisos finales de los artículos mencionados.

21. En consecuencia, ambas esferas, aduanera y tributaria, operan de manera complementaria pero independiente, cada una con sus requisitos y finalidades, lo que exige el cumplimiento simultáneo de las disposiciones aplicables para acceder al beneficio tributario y cumplir con las obligaciones de comercio exterior.

22. 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/>.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Firmado digitalmente por GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Fecha: 2025.11.26 16:40:52 -05'00'
GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Director
Dirección de Gestión Jurídica

Proyectó: Zulema Silva Meche – Despacho de la Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (a)