



100202208-1399

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).

Cordial saludo.

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).

¹ Cfr. Numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

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 petitionarios solicitan reconsiderar las tesis jurídicas Nos. 1 y 2 del Concepto precitado por considerar que la doctrina allí adoptada desconoce el alcance de los parágrafos 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 parágrafo 2 del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 y en el parágrafo 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 parágrafo 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 demostración 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.

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

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 demostrar 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 parágrafo 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/>.

Atentamente, **PERALTA FIGUEREDO**
GUSTAVO ALFREDO

Firmado digitalmente por
PERALTA FIGUEREDO GUSTAVO
ALFREDO
Fecha: 2026.08.04 16:00:48 -05'00'

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

Proyectó: Judy Marisol Céspedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)