CONCEPTO 009524 int 983 DE 2026

(junio 3)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 10 de junio de 2026>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Aduanero
Banco de Datos	Aduanas

Extracto

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 cambiaría, en lo de competencia de la Entidad.

A. SOLICITUD DE RECONSIDERACIÓN

2. Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Concepto No. 017935 int. 2106 del 24 de diciembre de 2025, en el cual se concluyó que:

11. En consecuencia, cuando la venta de carbón desde el resto del Territorio Aduanero Nacional se realiza a favor de un Usuario Industrial de zona franca, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 479 del Decreto 1165 de 2019, dicha operación:

(i) Constituye una exportación definitiva, conforme al régimen aduanero, y

(ii) Se encuentra expresamente cobijada por la no causación del impuesto nacional al carbono, en los términos del parágrafo 4 del artículo 48 de la Ley 2277 de 2022.

12. Los artículos 221 y siguientes de la Ley 1819 de 2016, modificados por los artículos 47, 48 y 49 de la Ley 2277 de 2022 no introducen excepciones, condicionamientos adicionales ni diferenciaciones respecto de las exportaciones a zona franca, razón por la cual, en aplicación de los principios de legalidad, tipicidad y certeza tributaria, no resulta procedente restringir el alcance del beneficio más allá de lo expresamente dispuesto por el legislador.

B. MOTIVOS DE LA RECONSIDERACIÓN

3. El peticionario sustenta su solicitud en que el concepto objeto de inconformidad:

i) Desconoció que, tratándose del carbón, el hecho generador y el sujeto pasivo recaen en el consumidor final o en quien lo utiliza para consumo propio dentro del territorio nacional;

ii) equiparó indebidamente el concepto de "territorio nacional" con el de "Territorio Aduanero Nacional";

iii) amplió el alcance de una regla de no causación del impuesto con fundamento en una

disposición contenida en un decreto que, a su juicio, tendría carácter reglamentario; y

iv) desatendió la finalidad ambiental del impuesto nacional al carbono.

C. ANÁLISIS DE LA SOLICITUD

4. A partir de lo expuesto este Despacho considera:

I. Alcance del hecho generador del impuesto nacional al carbono frente al mecanismo de no causación aplicable al carbón exportado

5. El artículo 221 de la Ley 1819 de 2016[1], modificado por el artículo 47 de la Ley 2277 de 2022, dispone que, tratándose del impuesto nacional al carbón, el hecho generador es la venta dentro del territorio nacional, el retiro para el consumo propio, la importación para el consumo propio o la importación para la venta de combustibles fósiles. El impuesto se causa al momento de la venta al consumidor final, del retiro para consumo propio o de la importación para uso propio, y que los sujetos pasivos y responsables son quienes lo adquieran o utilicen para consumo propio dentro del territorio nacional.

6. No obstante, el mismo régimen legal de este impuesto prevé una regla expresa de no causación. En efecto, el parágrafo 4 del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016, modificado por el artículo 48 de la Ley 2277 de 2022 dispone que "los combustibles a los que se refiere este Artículo no causarán el impuesto cuando sean exportados por el productor del combustible fósil y, en el caso del carbón por quien lo exporte."(énfasis propio).

7. Para estos efectos, el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 define exportación en los siguientes términos:

Exportación. Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este decreto, la salida de mercancías a una zona franca y a un depósito franco en los términos previstos en el presente decreto, (énfasis propio).

8. Por tanto, antes de examinar la ocurrencia del hecho generador y demás elementos del impuesto nacional al carbono, resulta necesario verificar si la operación económica se encuentra o no cobijada por un mecanismo de no causación. En ese sentido, cuando el ordenamiento jurídico califica la venta de carbón a un usuario de Zona Franca como exportación, la consecuencia legal es la no causación del impuesto y, en consecuencia, no surge obligación tributaria a cargo del adquirente (usuario industrial de Zona Franca).

9. En el presente caso, el análisis del peticionario parte de considerar gravada la operación de venta, sin verificar el supuesto de no causación expresamente previsto por el legislador en el parágrafo 4 del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016.

II. Alcance jurídico del concepto de "exportación" y su primacía como término técnico frente a consideraciones territoriales

10. La controversia planteada no se resuelve a partir de una consideración exclusivamente geográfica. En efecto, aun cuando las zonas francas hacen parte del territorio nacional, la ley tributaria no utilizó como presupuesto de la no causación la expresión "salida del territorio nacional", sino la expresión técnica "exportación". El debate jurídico, por tanto, no radica en determinar si la Zona Franca está físicamente en el territorio nacional, sino en establecer el

alcance normativo del concepto de exportación empleado por el legislador.

11. El artículo 48 de la Ley 2277 de 2022 no definió el vocablo "exportación" de manera autónoma para efectos de la no causación en el impuesto nacional al carbono ni dispuso que debiera entenderse en un sentido distinto al reconocido por el ordenamiento jurídico aduanero. En consecuencia, al tratarse de un término técnico no redefinido por la ley tributaria, su interpretación debe sujetarse a su significado legal y técnico, conforme a lo previsto en los artículos 28 y 29 del Código Civil[2].

12. De esta manera, no es jurídicamente admisible sustituir el sentido técnico de "exportación" establecido en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 por una noción material, económica o meramente física centrada en la salida a otro país o en el lugar de emisión de CO2. El uso de una palabra técnica por parte del legislador obliga a mantener su significado especializado, salvo que exista disposición legal expresa en contrario, lo cual no ocurre en este caso.

III. Naturaleza jurídica del Decreto 1165 de 2019 como desarrollo de una ley marco aduanera y su incidencia en la determinación del concepto de exportación en el mecanismo de no causación del impuesto nacional al carbono

13. El Decreto 1165 de 2019 fue expedido en "desarrollo de la Ley 1609 de 2013" (ley marco), con fundamento, entre otras disposiciones, en el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política y en la Ley 7 de 1991. Por tanto, no se trata de un decreto reglamentario ordinario expedido al amparo del numeral 11 del artículo 189 Superior, sino de un decreto proferido en desarrollo de una ley marco en materia aduanera[3].

14. Sobre este particular, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-441 de 2021, precisó que el régimen de aduanas se estructura a partir de la técnica de leyes marco, en virtud de la cual el Congreso fija normas generales, objetivos y criterios, mientras que el Gobierno Nacional desarrolla la regulación concreta en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 189 numeral 25 de la Constitución Política. Este diseño responde a la necesidad de una regulación técnica, dinámica y especializada en materia de comercio exterior, lo cual explica que las definiciones sustantivas del régimen aduanero, como el concepto de exportación, sean desarrolladas por el Ejecutivo dentro del marco fijado por la ley.

15. En este contexto, resulta jurídicamente acertado que el contenido y alcance del concepto de "exportación" se determine a partir del régimen aduanero vigente, cuando la ley tributaria emplea dicho término sin definirlo de manera autónoma ni atribuirle un significado distinto. La remisión al derecho aduanero no implica una creación normativa ni una ampliación indebida de los supuestos legales, sino la aplicación de un criterio interpretativo sistemático y técnico frente a un concepto especializado del ordenamiento jurídico.

16. En consecuencia, no es de recibo afirmar, como lo sostiene el peticionario, que la doctrina objeto de reconsideración haya creado vía concepto una regla de no causación que el legislador no previo. La no causación del impuesto nacional al carbono proviene directamente de la ley, la cual dispuso de manera expresa que el tributo no se causa cuando se realice una exportación y este concepto incluye "la salida de mercancías a una Zona Franca (...)".

17. Bajo ese marco, el Concepto No. 017935 de 2021 realizó un análisis armónico y sistemático de las normas tributarias y aduaneras con el fin de precisar el contenido jurídico del término técnico "exportación", empleado por el legislador sin definición expresa en la ley tributaria. Para tal efecto, acudió al régimen aduanero vigente, válidamente estructurado a partir de una ley

marco, en el cual se establecen los supuestos y condiciones bajo los cuales una operación califica jurídicamente como exportación. Este ejercicio interpretativo permitió delimitar el alcance del término conforme al ordenamiento jurídico y orientar su aplicación de acuerdo con las condiciones y requisitos establecidos en la normativa aduanera.

IV. Aplicación estricta y condicionada del concepto de exportación en operaciones a Zona Franca

18. En relación con el planteamiento del peticionario según el cual no toda operación hacia zona franca constituye una exportación definitiva, este Despacho observa que dicha afirmación es correcta desde el punto de vista normativo. Precisamente por esa razón, la doctrina objeto de reconsideración no sostuvo que toda introducción de mercancías a zona franca configure automáticamente una exportación.

19. El Concepto No. 017935 de 2025 condicionó expresamente dicha calificación al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 479 del Decreto 1165 de 2019. Esta disposición define de manera taxativa y restrictiva los supuestos en los cuales una operación hacia zona franca adquiere jurídicamente la condición de exportación definitiva.

20. En consecuencia, no se puede afirmar que la doctrina cuestionada incurrió en una interpretación extensiva o analógica de una excepción tributaria. La no causación del impuesto nacional al carbono solo se predica de aquellas operaciones que, conforme al régimen aduanero vigente, califican jurídicamente como exportación.

21. La distinción planteada por el peticionario entre una supuesta "exportación real" y una "exportación ficta" carece de sustento normativo. El ordenamiento jurídico no establece dicha clasificación y, por el contrario, reconoce efectos jurídicos plenos a las operaciones calificadas como exportación cuando estas cumplen las condiciones legales establecidas, con independencia de que impliquen o no una salida física del territorio aduanero nacional.

V. Sobre la finalidad ambiental del impuesto nacional al carbono.

22. El impuesto nacional al carbono responde a una finalidad ambiental prevista por el legislador, la cual debe desarrollarse dentro de los parámetros normativos expresamente establecidos en la ley. En ese sentido, las reglas de no causación hacen parte integral del diseño legal del tributo.

23. En consecuencia, la interpretación teleológica no puede conducir a restringir el alcance de un supuesto de no causación expresamente previsto, ni a modificar el sentido legal y técnico de los términos empleados por el legislador, en contravía del principio de legalidad tributaria y de las reglas de interpretación consagradas en los artículos 28 y 29 del Código Civil.

D. CONCLUSIÓN Y DECISIÓN

24. En atención a lo anterior, se confirma el Concepto No. 017935 int. 2106 del 24 de diciembre de 2025 según la cual la venta de carbón desde el Territorio Aduanero Nacional a Zona Franca no causa el impuesto nacional al carbono, siempre que la operación cumpla los requisitos establecidos en el artículo 479 del Decreto 1165 de 2019 y, en consecuencia, constituya una exportación definitiva.

25. 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. "El hecho generador del impuesto nacional al carbono es la venta dentro del territorio nacional, el retiro para el consumo propio, la importación para el consumo propio o la importación para la venta de combustibles fósiles.

El impuesto nacional al carbono se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. (...). En el caso del carbón, el impuesto se causa al momento de la venta al consumidor final en la fecha de emisión de la factura; al momento del retiro para consumo propio, en la fecha del retiro; o al momento de la importación para uso propio, en la fecha de su nacionalización.

(...) En el caso del carbón, los sujetos pasivos y responsables del impuesto son quienes lo adquieran o utilicen para consumo propio dentro del territorio nacional. Los responsables son quienes autoliquidarán el impuesto."

2. ARTICULO 28. <SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS>. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

ARTÍCULO 29. <PALABRAS TECNICAS>. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.

3. En la Sentencia C-441 de 2021 la Corte Constitucional explico que las materias reservadas para ser objeto de leyes marco comprenden la modificación, por razones de política comercial, de los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas entendido como el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre la administración aduanera y quienes intervienen en el ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías hacia y desde el territorio aduanero nacional.

Documento contenido en la Compilación Jurídica de la UAE-DIAN
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: 25 de septiembre de 2026