

100208192 - 582

Bogotá D.C., 23 de abril de 2026

**Radicado Virtual No.
1002026S006697**

Tema: Aduanero.
Tributario.

Descriptores: Importación de Zona Franca
Importación modalidad entregas urgentes
Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM
Impuesto nacional al carbono
Hecho generador
Causación

Fuentes formales: Artículo 107 del Estatuto Tributario
Artículos 167 de la Ley 1607 de 2012
Artículos 221, 222, 376 de la Ley 1819 de 2016
Artículos 47 y 48 de la Ley 2277 de 2022
Artículo 3, 12, 265 del Decreto 1165 de 2019
Artículos 280 y 284 de la Resolución 46 de 2019

Cordial Saludo.

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. El peticionario plantea una serie de interrogantes relacionados con el hecho generador, la causación e impuestos descontables del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM (INGA) y del impuesto al carbono en operaciones de importación de productos producidos en zona franca y de productos importados bajo el régimen de entregas urgentes.

1 De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

2 De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica de conformidad con las facultades establecidas en el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020.

PROBLEMA JURÍDICO # 1

4. En la importación al Territorio Aduanero Nacional (TAN) de combustibles producidos en zona franca a partir de materias primas de origen nacional y extranjero, ¿el hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA) y del impuesto nacional al carbono corresponde a la importación para la venta o a la venta en el territorio nacional? Asimismo, ¿en qué momento se causan dichos impuestos?

TESIS JURÍDICA

5. En la importación al Territorio Aduanero Nacional de combustibles producidos en zona franca con materias primas nacionales y extranjeras, el hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (en adelante “INGA”) y del impuesto nacional al carbono es la importación para la venta o para el consumo propio, según corresponda. En consecuencia, tales impuestos se causan en la fecha en que se nacionaliza el bien, según corresponda.

6. La base gravable de ambos tributos solo se determina sobre la proporción del producto atribuible a insumos extranjeros, conforme al certificado de integración exigido para operaciones de importación desde zona franca.

FUNDAMENTACIÓN

7. Los artículos 167 de la Ley 1607 de 2012 y 221 de la Ley 1819 de 2016, modificados por las Leyes 1819 de 2016 y 2277 de 2022, respectivamente, establecen que el INGA y el impuesto nacional al carbono se causan en una sola etapa, correspondiente al primer hecho generador que ocurra entre: (i) la venta del productor, (ii) el retiro para consumo propio o (iii) la importación para el consumo propio o para la venta. Para el caso de importaciones de combustibles, ambas normas disponen expresamente que la causación tiene lugar “en la fecha de nacionalización”.

8. En el supuesto planteado, los combustibles son producidos por un usuario industrial de zona franca a partir de insumos nacionales y extranjeros. La introducción del bien final al Territorio Aduanero Nacional constituye una importación³ que debe respaldarse, entre otros, con la declaración correspondiente y con el certificado de integración⁴, documento que permite identificar la proporción de participación de las materias primas e insumos extranjeros en el producto final.

9. Dado que en el supuesto planteado la importación es el primer hecho que tiene ocurrencia jurídica, dicha importación constituye el hecho generador tanto del INGA como del impuesto nacional al carbono. Ello es así incluso si el importador destina posteriormente el combustible

³ Definición de importación. (cfr. Artículo 3 del Decreto 1165 de 2019)

⁴ Artículo 484 del Decreto 1165 de 2019

a la venta, pues el principio de unicidad de etapa previsto en las normas aplicables determina que la causación se produce con el primer hecho generador.

10. En consecuencia, en la importación al Territorio Aduanero Nacional (TAN) de combustibles producidos en zona franca a partir de materias primas e insumos de origen nacional y extranjero, el hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA) y del impuesto nacional al carbono corresponde a la importación para la venta por ser este el primer hecho generador que se configura y ésta se configura con la nacionalización del combustible.

PROBLEMA JURÍDICO # 2

11. En las importaciones de combustibles bajo la modalidad de entregas urgentes, cuando la venta se realiza con anterioridad a la presentación de la declaración de importación, ¿el hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA) y del impuesto nacional al carbono corresponde a dicha venta previa o a la importación para la venta? Asimismo, ¿en qué momento se causan dichos impuestos?

TESIS JURÍDICA

12. En las importaciones de combustibles realizadas bajo la modalidad de entregas urgentes, cuando la venta en el territorio nacional se perfecciona con anterioridad a la presentación de la declaración de importación, el hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA) y del impuesto nacional al carbono corresponde a la importación para la venta. Por expresa disposición legal ambos impuestos se causan en la fecha de nacionalización del combustible, conforme lo disponen los artículos 167 de la Ley 1607 de 2012 y 221 de la Ley 1819 de 2016.

13. La venta previa celebrada antes de la nacionalización no configura la causación por no ser efectuada por el productor.

FUNDAMENTACIÓN

14. El numeral 2 del artículo 12 del Decreto 1165 de 2019 establece que, tratándose de impuestos que se generan con ocasión de la importación, *“el hecho generador será el definido en la ley”*.

15. El artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 dispone que el hecho generador del INGA es *“la venta, retiro, importación para el consumo propio, importación para la venta de gasolina y ACPM”* y que el impuesto *“se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero”*. La misma norma precisa respecto de la causación:

“(…) El impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM (…)” (Subrayas propias).

16. En el mismo sentido que en el INGA, el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 prevé que 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". La norma también establece que el impuesto "se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero" y que, tratándose de gas y derivados del petróleo, se causa "en las ventas efectuadas por los productores" y, en las importaciones, "en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo".

17. Por lo tanto, la venta previa a la presentación de la declaración de importación no puede tomarse en este caso como hecho generador, aunque sea válida desde el punto de vista comercial. La razón es estrictamente legal, para ambos tributos la norma dispone como hecho generador cualquier venta, pero califica la causación a las ventas efectuadas por los productores.

18. Si en el supuesto analizado quien vende es el importador, dicha venta no encaja en el supuesto legal de causación por venta efectuada por el productor, prevista en los artículos 167 y 221 de la Ley 1607 de 2012 y 1819 de 2016 respectivamente.

19. Ahora, el alcance del concepto de nacionalización debe interpretarse desde la perspectiva aduanera, así, el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 define la nacionalización de mercancías como el "cumplimiento de todos los trámites exigidos por las normas aduaneras" y precisa que comprende desde la presentación de la declaración aduanera hasta la culminación del régimen de importación correspondiente, que mediante el levante garantice la libre disposición de las mercancías. En consecuencia, la nacionalización no se agota en la mera entrega física de la mercancía, sino que requiere la configuración de la libre disposición de las mercancías.

20. A su vez, si bien el artículo 265 del Decreto 1165 de 2019 permite, en la modalidad de entregas urgentes, la entrega directa de la mercancía al importador "sin trámite previo alguno", esa entrega anticipada no equivale a la nacionalización pues no otorga la libre disposición de las mercancías. Nótese que el artículo 280 de la Resolución 46 de 2019 dispone expresamente que la declaración de importación deberá "presentarse, aceptarse y obtener el levante dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha del levante especial"⁵, lo que demuestra que el levante especial y el levante⁶ son actos con alcances y propósitos distintos y que la formalización de la importación ocurre después de la entrega anticipada de la mercancía. En otras palabras, el levante especial es provisional y no configura el alcance del levante como documento que otorga la libre disposición de las mercancías y que da por finalizada la nacionalización del bien.

21. De lo anterior se sigue que el levante especial, en cuanto acto que permite la entrega anticipada de la mercancía dentro del proceso de importación bajo la modalidad de entregas urgentes, no determina por sí mismo el momento de causación previsto en los artículos 167 de la Ley 1607 de 2012 y 221 de la Ley 1819 de 2016. En efecto, si la ley tributaria remite expresamente a la nacionalización para fijar la causación en las importaciones, esta debe entenderse realizada en el momento en que se culminan los trámites aduaneros que permiten la libre disposición de la mercancía, y no en la etapa previa en la que se otorga el levante especial.

⁵ Artículo 284 de la Resolución 046 de 2019: "LEVANTE ESPECIAL. Para los efectos legales de esta modalidad, se entenderá por levante de la mercancía, la autorización para que esta pueda ser entregada al usuario."

⁶ "Levante. Es el acto por el cual la autoridad aduanera permite a los interesados la disposición de la mercancía, previo el cumplimiento de los requisitos legales o el otorgamiento de garantía, cuando a ello haya lugar." (cfr. artículo 3 del Decreto 1165 de 2019)

22. A partir de lo antes expuesto se concluye que, en las importaciones de combustibles bajo la modalidad de entregas urgentes, cuando la venta previa es realizada por el importador antes de la presentación de la declaración de importación, el hecho generador del INGA y del impuesto nacional al carbono corresponde a la importación para la venta y ambos impuestos se causan en la fecha de nacionalización del combustible.

PROBLEMA JURÍDICO # 3

23. ¿Hay lugar al reconocimiento de impuestos descontables en el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA) y en el impuesto nacional al carbono?

TESIS JURÍDICA

24. No hay lugar al reconocimiento de impuestos descontables en el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA) ni en el impuesto nacional al carbono. El INGA no cuenta con una disposición vigente que permita su tratamiento como impuesto descontable, mientras que el impuesto nacional al carbono tiene un tratamiento expreso como deducción en el impuesto sobre la renta.

25. En consecuencia, el INGA podrá ser reconocido como costo o deducción, en la medida en que cumpla con los requisitos legales y reglamentarios que correspondan, mientras que el impuesto nacional al carbono es deducible en el impuesto sobre la renta en los términos expresamente previstos en el parágrafo 2 del artículo 222 del Estatuto Tributario.

FUNDAMENTACIÓN

26. El Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM (INGA), regulado en el artículo 167 de la Ley 1607 de 2012, es un impuesto de carácter monofásico, en tanto se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero, esto es, la venta, el retiro o la importación para el consumo propio o para la venta.

27. En concordancia con lo anterior, el ordenamiento jurídico no contempla disposición vigente que autorice tratar el INGA como impuesto descontable. En efecto, el artículo 176 de la Ley 1607 de 2012 que en su momento permitió llevar un porcentaje del INGA como IVA descontable fue derogado expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, eliminando cualquier habilitación normativa en ese sentido.

28. Por su parte, el impuesto nacional al carbono, regulado en el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, también responde a una estructura monofásica. Dicha disposición establece que el impuesto *“se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero”*.

29. En cuanto a su tratamiento fiscal, el legislador estableció de manera expresa que el impuesto nacional al carbono es deducible en el impuesto sobre la renta. En efecto, el parágrafo 2 del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016, dispone que *“el impuesto nacional al carbono será deducible del impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario”*.

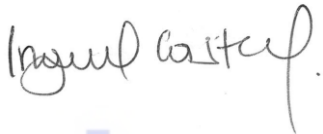
30. De este modo, mientras el impuesto al carbono cuenta con una regla especial de deducibilidad, el INGA se somete a las reglas generales del impuesto sobre la renta. En

consecuencia, el valor efectivamente pagado por concepto de INGA podrá ser reconocido como costo o deducción, según corresponda, siempre que cumpla los requisitos previstos en el Estatuto Tributario para su procedencia y, tratándose de deducciones, los criterios de necesidad, causalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 ibidem.

31. En ambos casos, el tratamiento fiscal corresponde al sujeto que, de acuerdo con la operación, incorpore el impuesto como mayor valor del costo o gasto y cumpla los requisitos legales para su procedencia.

32. 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,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

www.dian.gov.co

Proyectó: Zulema Silva Meche – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Sonia Ximena Rojas Ardila – Subdirección de Normativa y Doctrina

Judy Marisol Cespedes Q. – Subdirección de Normativa y Doctrina