

100208192 - 1888

Bogotá D.C., 18 de noviembre de 2025

**Radicado Virtual No.
1002025S015967**

Tema: Aduanero y Tributario
Descriptores: Impuesto Nacional al Carbono, Importación en cumplimiento de garantía
Fuentes formales: Artículos 3, 4 y 199 del Decreto 1165 de 2019.
Artículos 221 a 223 de la Ley 1819 de 2016

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.

PROBLEMA JURÍDICO

2. ¿Se causa el Impuesto nacional al carbono con la importación del combustible fósil en la modalidad de importación en cumplimiento de garantía del artículo 199 del Decreto 1165 de 2019 para reemplazar a otro que resultó averiado, defectuoso o impropio para el fin para el cual fue importado?

TESIS JURÍDICA

3. Sí, se causa el Impuesto nacional al carbono con la importación del combustible fósil gravado cuando la importación se realiza en cumplimiento de una garantía, en los términos del artículo 199 del Decreto 1165 de 2019.

FUNDAMENTACIÓN

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.

4.El Impuesto nacional al carbono (INC) no es un tributo aduanero, pues sus (i) orígenes legales, (ii) elementos esenciales y (iii) objetivos y fines extrafiscales difieren estructuralmente de aquellos de los tributos aduaneros. Así, el Impuesto al carbono es un gravamen con fines extrafiscales ambientales que recae sobre el contenido de carbono equivalente (CO₂eq) de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo, gas fósil y sólidos que sean usados para combustión y no es una regulación del comercio exterior.³

i. Origen legal del Impuesto nacional al carbono y su diseño estrictamente tributario y no aduanero. Aplicación de los principios de reserva de ley y de legalidad en materia tributaria.

5. En virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria, el Impuesto nacional al carbono se encuentra contenido en los artículos 221 a 223 de la Ley 1819 de 2016. Así, se presenta un breve análisis de los principios de reserva de ley y legalidad en materia tributaria para después referirse a su aplicación frente al Impuesto nacional al carbono, frente a las modalidades de importación del Decreto 1165 de 2019.

6. Frente al principio de reserva de ley, se resalta que el artículo 338 de la Constitución Política estableció que la competencia para regular asuntos tributarios recae en el poder legislativo y —especialmente tratándose de impuestos nacionales— en el Congreso de la República⁴.

7. En las sentencias C-883 de 2011, C-615 de 2013 y C-551 de 2015, la Corte determinó claramente que la competencia para regular la materia tributaria le corresponde al Legislador y estableció, entre otras, reglas de interpretación de constitucionalidad frente a normas tributarias:

“En punto a este tema ha señalado la Corte que (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (v) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad.”⁵

³ Artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, modificado por el artículo 47 de la Ley 2277 de 2022.

⁴ Afirma el artículo 338 de la C.P. que “[e]n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. Así mismo, afirma el artículo que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos

⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-883 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

8. De igual forma, en Sentencia C-464 de 2020, la Corte se refirió al principio de legalidad, y a la necesidad de que los elementos esenciales de los tributos se encuentren definidos en la ley:

“57. Las anteriores facultades asignadas al Congreso de la República, como lo ha reconocido la jurisprudencia de este tribunal, conllevan a la reserva legal en materia tributaria y la legitimidad democrática que ello conlleva en la creación del tributo es una de las características definitorias del Estado Constitucional, destacando, en particular, que el principio de no taxation without representation (no hay tributación sin representación). Ello, según ha sido expuesto, es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados ^[53].

58. Ahora bien, de forma reciente, este tribunal, en sentencia C-278 de 2019 -que reitera, a su vez, entre otras, las sentencias C-060 de 2018 y C-056 de 2019-, realizó una compilación de las reglas contenidas en el precedente consolidado sobre el principio de legalidad tributaria. Dentro de esta labor de sistematización, se hizo referencia a las funciones que cumple este principio en el ordenamiento jurídico y su relación con el principio de certeza tributaria, siendo relevante destacar las siguientes cuatro premisas:

*(i) El principio de legalidad tributaria conlleva necesariamente la exigencia de una **deliberación democrática suficiente y plural**.*

*(ii) Este principio materializa la predeterminación del tributo, que impone el deber a las corporaciones de elección popular de **definir**, mediante normas previas y ciertas, **los elementos de la obligación fiscal, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa**. Lo anterior, sin perjuicio de la delegación a las entidades estatales para fijar la tarifa de las tasas y las contribuciones especiales conforme al método que para ello defina el Legislador.*

(iii) El principio de legalidad resulta especialmente relevante frente a la seguridad jurídica, en la medida en que es a través de la efectividad de este principio que los ciudadanos pueden conocer el contenido de sus deberes económicos con el Estado, y de esta forma, se garantiza el debido proceso cuando la existencia de reglas precisas permite la previsibilidad de las decisiones de los jueces y la administración; y,

(iv) Dependiendo de si el tributo es un ingreso de orden nacional o territorial, se exige un nivel distinto de determinación por parte del Legislador. Así, en el caso de los ingresos nacionales los elementos esenciales del tributo deben ser definidos de forma clara e inequívoca por el Legislador, mientras que, en el caso de los tributos territoriales, se concede un margen de acción más amplio a los órganos territoriales competentes para concretar los aspectos generales prefigurados por el Legislador.”

9. Con base en lo anterior, es claro que la ley es la única que, en asuntos tributarios, puede fijar los elementos esenciales del tributo y modificar los mismos. Tal es el caso del Impuesto nacional al carbono, el cual ha sido regulado normativamente por los artículos 221 a 223 de la Ley 1819 de 2016. Esto no puede ser desconocido por el Decreto 1165 de 2019.

10. Así las cosas, si bien es cierto que el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 establece que son Tributos Aduaneros “[l]os derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos o

recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación de mercancías”, también es cierto que dicha norma no puede ser interpretada para modificar el hecho generador de un tributo establecido en la ley.

11. De tal suerte, afirmar que el artículo 199 del Decreto 1165 de 2019 —al establecer las condiciones aplicables a los tributos aduaneros en el marco de una importación en cumplimiento de garantía— reconoció un evento de exclusión o no causación del impuesto al carbono (que no están contenida en la ley) significaría adoptar una tesis que contraviene el principio de legalidad en materia tributaria.

12. Es posible concluir entonces que el Decreto 1165 de 2019 (el artículo 199 del mismo, a la luz de lo dispuesto en el artículo 3) no puede ser interpretado extensivamente de forma tal que se desconozcan los principios de reserva de ley y de legalidad del tributo.

ii. Los elementos esenciales del Impuesto nacional al carbono se encuentran en la ley y difieren de los elementos de los tributos aduaneros

13. En el presente acápite se realiza un análisis de los elementos esenciales y aspectos estructurales del Impuesto nacional al carbono, comparándolo con los tributos aduaneros y su procedimiento. Así, 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.

14. Tratándose de gas y derivados de petróleo, 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; y en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.

15. 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.

16. Tratándose de gas y derivados del petróleo, el sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

17. Son responsables del impuesto, tratándose de gas y derivados del petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador. 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.

18. La base gravable y tarifa del impuesto nacional al carbono corresponde a una tarifa específica considerando el factor de emisión de gases de efecto invernadero (GEI) para cada combustible determinado, expresado en unidad de peso (kilogramo de CO₂eq) por

unidad energética (terajulios), de acuerdo con el volumen o peso del combustible. La tarifa corresponderá a veinte mil quinientos pesos (\$20.500) por tonelada de carbono equivalente (C02eq).

19. Le corresponde a la U.A.E. DIAN, el recaudo y la administración del impuesto nacional al carbono, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Así mismo aplicará el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

20. Adicionalmente, el impuesto se declara y paga bimestralmente, en la forma y plazos que establezca el Gobierno nacional.

21. Frente a la declaración, se resalta que con el formulario 435 “Declaración del impuesto nacional al carbono” se da cumplimiento a las obligaciones tributarias de liquidación y pago del INC por el año gravable 2023 y años gravables siguientes. (Resolución 00035 de 2023). Esta declaración, a diferencia de los tributos aduaneros, no se entiende perfeccionada con la declaración de importación.

22. Sobre la obligación tributaria sustancial en el Concepto 01 de 2003 esta Subdirección se pronunció el artículo 1o del Estatuto Tributario, así:

"Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo".

Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial:

- Se origina por la realización del hecho generador del impuesto. Nace de la Ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación. La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.

En conclusión, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo."

23. En contraste con lo anterior, la obligación aduanera corresponde al vínculo jurídico entre la administración aduanera y cualquier persona directa o indirectamente relacionada con cualquier régimen, modalidad u operación aduanera, derivado del cumplimiento de las obligaciones correspondientes a cada una de ellas, quedando las mercancías sometidas a la potestad aduanera y los obligados, al pago de los tributos aduaneros, intereses, tasas, recargos y sanciones, a que hubiere lugar⁶ de acuerdo con el artículo 4 del Decreto 1165 de 2019.

⁶ ARTÍCULO 5o. ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN ADUANERA. La obligación aduanera comprende el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a cualquier régimen, modalidad u operación aduanera; los trámites aduaneros que debe

24. La naturaleza de la obligación aduanera es de carácter personal, sin perjuicio de que pueda hacerse efectivo su cumplimiento sobre la mercancía, mediante el abandono o el decomiso, con preferencia sobre cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella. (artículo 6 del Decreto 1165 de 2019).

25. El importador es responsable de acreditar la legal introducción de las mercancías al territorio aduanero nacional, con el lleno de los requisitos exigidos y el pago de los tributos aduaneros a que haya lugar⁷ de acuerdo con el artículo 8 del Decreto 1165 de 2019.

26. La liquidación y el pago de los tributos aduaneros⁸ se realiza en la declaración de importación (formulario 500). En tanto que la del impuesto nacional al carbono se liquida y paga trimestralmente en el formulario 435.

27. De lo revisado en este numeral ii) es dable concluir:

1. El impuesto nacional al carbono no es un tributo aduanero, pues se trata de un tributo de origen legal que no regula el comercio exterior y que, aún cuando uno de sus hechos generadores es la importación, su diseño y elementos esenciales se encuentran consagradas en el Estatuto Tributario y las leyes tributarias (e.g. Leyes 1819 de 2016 y 2277 de 2022). Esto, además, es así para aquellas reglas relativas a la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro del Impuesto nacional al carbono, así como su régimen sancionatorio y de fiscalización. En otras palabras, el Impuesto nacional al carbono no se rige por el procedimiento ni reglamentación ni declaración de los tributos aduaneros.
2. La obligación tributaria de pago del impuesto INC nace cuando se presenta el hecho generador previsto en el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, es decir, con la importación del combustible fósil con fines energéticos para el consumo propio del importador o la importación para su venta.

adelantar cada uno de los obligados aduaneros; el pago de los tributos aduaneros, intereses, tasas, recargos y sanciones, a que hubiere lugar y de todas aquellas obligaciones que se deriven de actuaciones que emprenda la administración aduanera.

⁷ **ARTÍCULO 11. ALCANCE.** La obligación aduanera nace con los trámites aduaneros que deben cumplirse de manera previa a la llegada de la mercancía al Territorio Aduanero Nacional.

Comprende el suministro de información y/o documentación anticipada, los trámites aduaneros y requisitos que deben cumplirse al arribo de las mercancías, la presentación de la mercancía a la autoridad aduanera, la presentación de la declaración aduanera, el pago de los tributos aduaneros causados por la importación y de los intereses, el valor de rescate y las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requiera la autoridad aduanera, atender las solicitudes de información y pruebas, y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes.

Son responsables de la obligación aduanera en la importación: el importador de las mercancías y los demás usuarios aduaneros respecto de las actuaciones derivadas de su intervención.

⁸ Tributos aduaneros. Los derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación de mercancías, salvo los recargos cuyo monto se limite al costo aproximado de los servicios prestados o percibidos por la aduana por cuenta de otra autoridad nacional.

El impuesto a las ventas causado por la importación de las mercancías al Territorio Aduanero Nacional, está comprendido dentro de esta definición.

No se consideran tributos aduaneros las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados.

3. De manera específica, frente a la declaración y causación, Si bien el INC se causa en la fecha en que se importa el gas, el derivado de petróleo y el carbón, el impuesto no se liquida y paga en la declaración de importación (formulario 500), sino bimestralmente con el formulario 435.
4. La base gravable para liquidar y pagar el INC es diferente a la base gravable para liquidar los tributos aduaneros, esta corresponde a una tarifa específica considerando el factor de emisión de gases de efecto invernadero (GEI) para cada combustible determinado, expresado en unidad de peso (kilogramo de CO₂eq) por unidad energética (terajulios), de acuerdo con el volumen o peso del combustible. La tarifa corresponderá a veinte mil quinientos pesos (\$20.500) por tonelada de carbono equivalente (CO₂eq).

iii. Los fines extrafiscales del Impuesto nacional al carbono difieren del objetivo de los tributos aduaneros de regular el comercio exterior

28. El INC hace parte de los impuestos verdes cuyo objetivo principal es el de desestimular el consumo de bienes que contaminan el medio ambiente.”⁹ Así las cosas, el Impuesto nacional al carbono tiene como principal fin extrafiscal el desincentivar el consumo o utilización de algunos productos perjudiciales para el ambiente. Este fin difiere esencialmente de aquellos tributos aduaneros que tienen como fin regular el comercio exterior y ejercer la facultad reglamentaria del numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política.

⁹ Así lo manifestó el Gobierno nacional al presentar el proyecto de ley que posteriormente se convertiría en la Ley 1819 de 2016 (Análisis del contenido. Punto E. Impuesto verde: Impuesto al carbono):

“La Ley 1819 de 2016 busca desincentivar el consumo o utilización de algunos productos perjudiciales para el medio ambiente. En ese sentido, el impuesto al contenido de carbono en los combustibles fósiles tiene como finalidad internalizar los costos sociales asociados al cambio climático y generar co- beneficios locales como aumentos en eficiencia y productividad sectorial y mejoras en la calidad del aire.

Su objetivo fue el de promover el uso eficiente de los combustibles fósiles, el uso de energías primarias bajas en carbono y la reducción del consumo de energéticos altos en carbono en todos los sectores de la economía.

OFICIO 532 DE 2020 “Más que considerar el impuesto nacional al carbono como un impuesto al consumo, como lo sostiene el consultante, el impuesto se encuentra concebido como una herramienta para desincentivar la utilización de bienes contaminantes del medio ambiente, dentro de las políticas diseñadas por el Gobierno nacional para atender los compromisos adquiridos en el Acuerdo de París, el cual propende por la disminución de las emisiones de gases de efecto invernadero - GEI; en este sentido la exposición de motivos señaló:

Los países en vía de desarrollo como Colombia tienen grandes oportunidades para desacoplar su crecimiento económico, del crecimiento de las emisiones de GEI. Por lo anterior, la reducción de emisiones de estos gases genera oportunidades para aumentar la productividad y la eficiencia en los sectores que las generan. Lo anterior requiere de una serie de instrumentos normativos y de política, dentro de los que se encuentra el impuesto al carbono, que, en su conjunto, promuevan la eficiencia en el uso de insumos, el cambio tecnológico y el cambio en los patrones de consumo y de uso del suelo.

El impuesto al carbono es uno de los instrumentos normativos de mayor efectividad en promover una serie de respuestas tanto de las firmas como de los hogares para reducir las emisiones. La OCDE a su vez indica, que los impuestos al carbono, los cupos a las emisiones y los sistemas de comercio de emisiones son los instrumentos de política que logran una mayor reducción de emisiones de GEI, a menores costos.

(...)

Por lo anterior, el impuesto al carbono se constituye como una herramienta adicional y costo-efectiva para contribuir con la reducción de emisiones de GEI proveniente de la quema de combustibles fósiles en el país, generando oportunidades para mejorar la eficiencia y la productividad sectorial, además de impactos positivos en la calidad del aire y la salud ambiental.

En consecuencia, el objetivo de la norma se encuentra centrada en la consecución de los objetivos trazados dentro de los compromisos internacionales para la disminución de la emisión de gases contaminantes, para lo cual, en términos del Gobierno nacional “se propone la creación del “Impuesto al carbono”, como un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil, que sean usados con fines energéticos”.

29. Este fin extrafiscal, además, reconoce que los combustibles fósiles son recursos energéticos no renovables formados a partir de la descomposición de materia orgánica durante millones de años. Por tanto, se trata de recursos que por su condición de no renovables tienden a agotarse a medida que se los utiliza. Así, se trata de bienes fungibles¹⁰ ya que con su consumo o uso se agota, destruye o desaparece y se sustituyen por otros de la misma especie, calidad y cantidad y no admiten ser individualizados, sino que pertenecen a un conjunto de objetos considerados iguales.¹¹

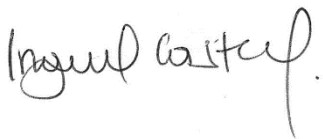
30. Por lo tanto, con independencia de la modalidad de importación adoptada para importar combustibles fósiles con contenido de carbono para ser usados en el país con fines energéticos para uso propio del importador o para su venta, el INC se causa en cada importación que se realice ya que se trata de un tributo conforme el artículo 222 de la Ley 1819 de 2016, y no hace parte de los tributos aduaneros que se causan con la importación.

31. En línea con lo anterior, el INC se causa en la importación del combustible fósil, cada vez que se presenta el hecho generador del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, inclusive en la modalidad de importación en cumplimiento de garantía del artículo 199 del Decreto 1165 de 2019.

32. Así mismo, es dable precisar que tanto el primer combustible fósil importado como el que ingresa para reemplazar a otro, producirá los mismos efectos perjudiciales para el medio ambiente, ya que se trata de un bien que corresponde a la misma especie y calidad del primero importado, es decir con contenido de carbono, para ser usado en el país por el importador con fines energéticos.

33. 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)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

¹⁰ A diferencia de los bienes fungibles, La individualidad de los bienes no fungibles significa que no pueden ser simplemente reemplazados por otro bien de la misma categoría, ya que cada uno posee características que lo hacen único en su especie.

¹¹ Artículo 663 del Código Civil. Cosas muebles fungibles y no fungibles. - Las cosas muebles se dividen en fungibles y no fungibles. A las primeras pertenecen aquéllas de que no puede hacerse el uso conveniente a su naturaleza sin que se destruyan.