

RESOLUCIÓN NÚMERO 12812

(30/10/2025)

POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN

EXPEDIENTE:	LOR 2025 2025 00264
AUTO DE APERTURA:	134-001462 DE 24 DE FEBRERO DE 2025
DIRECCIÓN SECCIONAL:	ADUANAS DE CARTAGENA
TEMA:	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN
ACTO IMPUGNADO:	RESOLUCIÓN nro. 6424-676 DEL 28 DE MAYO DE 2025
RECURSO 1	
RADICACIÓN Y FECHA:	1002025E011925 DE 26 DE JUNIO DE 2025
IMPORTADOR:	REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.
NIT:	900.112.515-7
APODERADO:	MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA
IDENTIFICACIÓN:	C.C. 19.301.289 y T.P. 21.961 del C.S.J.
RECURSO 2	
RADICACIÓN Y FECHA:	1482025E021943 DE 17 DE JUNIO DE 2025
DECLARANTE:	AGENCIA DE ADUANAS MERCO S.A.S. NIVEL 1
NIT:	800.227.414-3
REPRESENTANTE LEGAL:	SARA BEATRIZ SARABIA PADILLA
IDENTIFICACIÓN:	C.C. 32.667.607
RECURSO 3	
RADICACIÓN Y FECHA:	1002025E012172 DE 27 DE JUNIO DE 2025
DECLARANTE:	AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1
NIT:	830.002.397-9
APODERADO:	OSCAR MAURICIO BUITRAGO RICO
IDENTIFICACIÓN:	C.C. 19.384.193 y T.P. 40.319 del C.S.J.
LIQUIDACIÓN OFICIAL:	
IVA:	\$786.128.455.000
SANCIÓN IMPORTADOR:	\$78.612.845.000
SANCIÓN DECLARANTES:	
AGENCIA DE ADUANAS MERCO S.A.S. NIVEL 1:	\$138.985.882.000
AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1	\$33.962.377.000
VALOR TOTAL DEL ACTO:	\$1.037.689.559.000
CUANTÍA RECURRIDA:	\$1.037.689.559.000
CUANTÍA ACEPTADA:	\$0
CUANTÍA CONFIRMADA:	\$1.037.689.559.000

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

**EL SUBDIRECTOR DE RECURSOS JURÍDICOS (A)
DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA**

En uso de las facultades legales y en especial, de las dispuestas en los artículos 57 y 69 del Decreto 1742 del 22 de diciembre de 2020 y la Resolución nro. 758 de 31 de enero de 2025 del Subdirector del Empleo Público y el Acta de Posesión nro. 389 del 3 de febrero de 2025 y con fundamento en los siguientes:

PRESUPUESTOS PROCESALES

La Subdirección de Recursos Jurídicos encuentra acreditados los requisitos para la admisión de los recursos de reconsideración interpuestos por Refinería de Cartagena S.A.S. y los declarantes Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1 y Agencia de Aduanas DHL Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, establecidos en los artículos 130, 131, 133 y 134 del Decreto Ley 920 de 2023, 673, 674 y 675 de la Resolución nro. 046 de 2019 de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y 41 de la Resolución nro. 0095 de 2023.

ANTECEDENTES

Entre el 17 de marzo de 2022 y el 12 de diciembre de 2024, Refinería de Cartagena S.A.S. presentó 61 declaraciones de importación que amparan mercancía descrita como «GASOLINA REGULAR COMPOSICIÓN 100% GASOLINA» clasificada por la subpartida arancelaria 2710.12.13.00, bajo la modalidad C201 y C101, declarándola como exenta del impuesto al valor agregado —IVA—, tarifa del 0 %. Intervinieron en calidad de declarantes la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1 y Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1.

En ejercicio del control posterior, la Autoridad Aduanera estableció que la gasolina clasificada por la subpartida arancelaria 2710.12.13.00 se encuentra gravada con el IVA a una tarifa del 19 %, de acuerdo con lo establecido en la Ley 1819 de 2016, mediante la que se eliminó del artículo 424 del Estatuto Tributario como bienes excluidos a la gasolina y el ACPM y el arancel de aduanas vigente desde 2017.

Los días 7 y 12 de febrero de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante autos comisorios 0139-0997, 0998 y 1511, comisionó a funcionarios para practicar diligencias de reconocimiento, control y verificación de la exactitud de las operaciones de comercio exterior correspondientes a las declaraciones de importación relacionadas en los actos administrativos, presentadas por los declarantes Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1, NIT 800.227.414-3 y Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, NIT 830.002.397-9, a nombre de Refinería de Cartagena S.A.S., NIT 900.112.515-7 (fols. 3 a 7).

Los días 11, 12 y 14 de febrero de 2025, los funcionarios comisionados, presentaron informes de las diligencias adelantadas mediante actas de hechos para acción de control posterior 183, 185, 192 y 207, con el aporte documental correspondiente de cada uno de los declarantes visitados (fols. 8 a 17 y 18 a 1.300).

El 24 de febrero de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante Auto nro. 134-001462, abrió el expediente administrativo LOR 2025 2025 00264 a nombre del importador Refinería de Cartagena S.A.S. (fol. 1.360).

El 25 de febrero de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante el «Plan de Auditoría -Informe de Fiscalización FT-COA-1814», expidió el Requerimiento Especial Aduanero a fin de proponer la expedición de liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación allí relacionadas (fols. 1.361 a 1.368).

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

El 6 de marzo de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante el Requerimiento Especial Aduanero nro. 6432-264, propuso formular liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación allí relacionadas e imponer la sanción respectiva por incurrir en la infracción aduanera establecida en el numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, en consideración a la diferencia entre la tarifa del IVA liquidada en las declaraciones de importación y la determinada. Mediante este acto administrativo también se propuso sancionar a los declarantes que actuaron en esas declaraciones de importación por incurrir en la infracción aduanera establecida en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 (fols. 1.369 a 1.393).

El 2 de abril de 2025, la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, por intermedio de apoderado especial, mediante radicado l nro. 1482025E011420, presentó respuesta al requerimiento especial aduanero (fols. 1.402 a 1.403, 1.404 a 1.413 y 1.414 a 1.421).

El 3 de abril de 2025, la importadora Refinería de Cartagena S.A.S., por intermedio de apoderado especial, mediante radicado nro. 1482025E011529, presentó respuesta al mencionado requerimiento especial aduanero (fols. 1.422 a 1.426 vuelto y 1.424 a 1.434).

El 3 de abril de 2025, la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1, mediante radicado virtual nro. 1482025E011608, por intermedio de su representante legal, presentó respuesta al mencionado requerimiento especial aduanero (fols. 1.486 a 1.487 vuelto, 1.488 a 1.499 y 1500 a 1.509).

El 10 de abril de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante Auto nro. 156-2831, negó la práctica de la prueba solicitadas por la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, con la respuesta al requerimiento especial aduanero (fols. 1.516 a 1.522).

El 23 de abril de 2025, la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, mediante radicado nro. 1482025E014174, presentó recurso de reposición contra el Auto nro. 156-2831 de 10 de abril de 2025 (fols. 1.528 a 1.529 y 1.530 a 1.533).

El 29 de abril de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante la Resolución nro. 6164-538, resolvió no reponer el Auto nro. 156-2831 de 10 de abril de 2025 (fols. 1.538 a 1.544).

El 28 de mayo de 2025, la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante la Resolución nro. 6424-676, formuló liquidación oficial de corrección a cargo del importador Refinería de Cartagena S.A. sobre las declaraciones de importación allí relacionadas, por valor de \$786.128.455.000 por concepto de IVA y \$78.612.845.000 a título de sanción del numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023. De igual forma, se impuso la sanción del numeral numeral 2.3 del artículo 36, ambos del Decreto Ley 920 de 2023 a los declarantes Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1 por valor de \$138.985.882.000 y Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, por valor de \$33.962.377.000. El acto administrativo fue notificado a los interesados el 29 de mayo de 2024, según lo acreditan los Certificados de Notificación Electrónica obrantes en el expediente (fols. 1.565 a 1.606 y 1.607 a 1.611).

El 17 de junio de 2025, la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1, por intermedio de la representante legal, con escrito radicado nro. 1482025E021943, interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución nro. 6424-676 de 28 de mayo de 2025, en la que solicitó la práctica de pruebas (fols. 1.616, 1.617 a 1.638 y 1.639 a 1.648).

El 26 de junio de 2025, Refinería de Cartagena S.A.S., por intermedio de apoderado especial, con radicado nro. 1002025E011925, interpuso recurso de reconsideración contra

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

la Resolución nro. 6424-676 de 28 de mayo de 2025, mediante el que aportó pruebas, pero sin solicitud expresa de práctica de pruebas adicionales (fols. 1.650 a 1.701, 1.702 a 1.703, 1.704 a 1.722 y 1.723 a 1.898).

El 27 de junio de 2025, la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, por intermedio de apoderado especial, mediante escrito radicado nro. 1482025E012172, interpuso recurso de reconsideración la Resolución nro. 6424-676 de 28 de mayo de 2025, con el que solicitó la práctica de pruebas (fols. 1.901 a 1.1931 y 1.932).

El 2 de julio de 2025, la Subdirección de Recursos Jurídicos, con planilla nro. 2204, recibió el expediente y los recursos de reconsideración para su conocimiento (fol. 1.900).

El 22 de julio de 2025, la Subdirección de Recursos Jurídicos, mediante Auto nro. 2973, negó la práctica de las pruebas solicitadas en los recursos de reconsideración interpuestos por la representante legal de la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1 y por el apoderado de la sociedad de la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, contra la Resolución 6424-676 de 28 de mayo de 2025 (fols. 1.933 a 1.938).

El 1º de agosto de 2025, la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1, mediante radicado virtual nro. 1912025E011047, interpuso recurso de reposición contra el Auto nro. 2973 de 22 de julio de 2025 (fols. 1.941 a 1.947 y 1.948 a 1.949).

El 12 de agosto de 2025, la Subdirección de Recursos Jurídicos, mediante Resolución nro. 9068, confirmó el Auto nro. 2973 de 22 de julio de 2025 (fols. 1.950 a 1.956).

MOTIVOS DE INCONFORMIDAD**RECURSO 1. INTERPUESTO POR REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.**

1. Resume los antecedentes que dieron lugar a la expedición de la Resolución 676 del 28 de mayo de 2025 y plantea las siguientes inconformidades:

1. La DIAN insiste en que la base gravable especial, consagrada en el artículo 465 del Estatuto Tributario, no es aplicable a las importaciones de gasolina y ACPM, en contravía de lo que expresamente disponen la ley y el reglamento.

2. Afirma que la Administración incurrió en un equívoco al considerar que la importación de gasolina y ACPM debe liquidar y pagar el IVA a la tarifa general del artículo 465 del Estatuto Tributario —ET—, con lo que contrarió la ley su propia doctrina.

2. La historia del artículo 465 del Estatuto Tributario y su prevalencia sobre la regla general aplicable a las importaciones, contenida en el artículo 459 del Estatuto Tributario.

3. A partir de lo señalado en el artículo 5º del Decreto Ley 2104 de 1974, explica el origen y desarrollo del artículo 465 del ET, conforme con el que «El Ministerio de Minas y Energía señalará los precios de los productos refinados derivados del petróleo y del gas natural para los efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, exceptuados la gasolina y el ACPM, que se encuentran excluidos de este impuesto».

4. Señala que el artículo 14 del Decreto Ley 1988 de 1974 dispuso que, como norma general, en el caso de mercancía importada, la base para liquidar el impuesto es la misma de los derechos de aduana adicionada con tales derechos.

5. Afirma que, posteriormente, el artículo 5º del Decreto Ley 2104 de 1974 dispuso que es el Ministerio de Minas y Energía el competente para señalar los precios de los productos refinados derivados del petróleo para efectos de la liquidación del IVA, es decir, estableció

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

una determinación de la base gravable especial para productos como la gasolina y el ACPM, norma que prima sobre la general —artículo 14 del Decreto Ley 1988 de 1974—.

6. Al respecto, concluye que el artículo 14 del Decreto Ley 1988 de 1974 es la génesis del actual artículo 459 del ET que establece la base gravable especial sobre la que se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas y que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.

7. Por lo expuesto, afirma que el legislador dispuso un gravamen especial del IVA para la importación de gasolina y ACPM, cuya determinación corresponde al Ministerio de Minas y Energía y que, como regla especial prevista en el artículo 465 del ET se mantiene incólume hasta la fecha.

8. Señala que la Ley 1819 de 2016, que volvió a gravar este tipo de productos, no modificó o derogó lo dispuesto por el artículo 465 del ET, es decir que la base gravable de IVA para la gasolina y ACPM la determina el Ministerio de Minas y Energía, hecho que no ha ocurrido hasta la fecha y constituye una razón de derecho para considerar que la importación del producto aún se encuentra excluida del IVA.

9. Respecto de la liquidación del IVA de la gasolina, acota que el artículo 466 del ET —modificado en varias ocasiones y derogado finalmente por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012—, dispuso una regla especialísima en el caso de la base gravable en la venta de gasolina motor y que remitía, en caso de importación de gasolina, a la base gravable general del artículo 459 del ET, norma que la DIAN pretende aplicar al caso en controversia.

10. Insiste en que el legislador dispuso un gravamen especial del IVA para la importación de gasolina y ACPM, cuya determinación corresponde al Ministerio de Minas y Energía y que, como regla especial del artículo 465 del ET se mantiene incólume hasta la fecha, es decir, la que determine dicho Ministerio y no la que interprete la DIAN.

11. Concluye que hasta la derogatoria del artículo 466 del ET, la base gravable para la importación de gasolina motor fue la regla general consagrada en el artículo 459 ibídem, por remisión legal expresa, pero que, con posterioridad dicha base gravable volvió a ser regulada por el artículo 465, norma vigente.

3. La reglamentación, plenamente en vigor, según la cual el IVA en la importación de combustibles derivados del petróleo se determina en función del precio que fije el Ministerio, en desarrollo de lo dispuesto por el artículo 465 del Estatuto Tributario.

12. Sostiene que el IVA en la importación de combustibles líquidos se calcula en función del precio que fije el Ministerio de Minas y Energía. Que, además, conforme el artículo 3º del Decreto 1081 de 1994, compilado en el artículo 1.3.1.16.1. del Decreto 1625 de 2016 y que se está en armonía con lo dispuesto en el artículo 465 del ET, que ratifica su contenido al señalar que «El impuesto sobre las ventas se liquidará con base en la estructura de precios vigentes según la respectiva resolución del Ministerio de Minas y Energía que rija para la fecha de presentación de la Declaración de Importación y de acuerdo con el artículo 465 del Estatuto Tributario».

13. Señala que la Administración se equivoca al interpretar que lo dispuesto en el artículo 1.3.1.16.1. del Decreto 1625 de 2016 perdió vigencia en lo relativo a la importación, a raíz de la expedición del artículo 12 de la Ley 223 de 1995 que remite a lo señalado en el artículo 459 del ET, por cuanto, la base gravable del IVA en la importación de gasolina y demás productos derivados del petróleo es la que determine el Ministerio de Minas y Energía.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-****4. La razón técnica para que el legislador haya consagrado una base gravable especial para los combustibles derivados del petróleo que cobija a las importaciones**

14. Insiste en la facultad expresa que le otorgó el legislador al Ministerio de Minas y Energía para fijar el precio base para liquidar el IVA en los combustibles, se debe tener en cuenta el responsable de pagar en últimas dicho tributo y no es otro que el consumidor como realidad económica en la operación.

15. Hace referencia a la regulación de precios de los combustibles de la siguiente forma:

Estructura y regulación oficial de los precios de los combustibles

- i) Metodologías para calcular los precios que se reconocen al productos e importador.
- ii) El mecanismo para atenuar en el mercado interno el impacto de fluctuaciones de los precios internacionales, mediante el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles -FEPC-

Metodologías para calcular los precios de paridad internacional

16. Alude a la estimación del precio del combustible en el mercado internacional «precios de paridad internacional» y afirma que corresponde al precio de paridad exportación —PPE—, es decir el precio indicador internacional —PII— del mercado de la costa estadounidense del Golfo de México, descontando los costos de flete marítimo, cargos por uso de poliductos y/o costos de transporte terrestre en que habría incurrido el productor para llevar el combustible al mercado del Golfo de México.

17. Afirma que el precio de paridad internacional para el ACPM producido en Colombia corresponde a un precio intermedio entre el PPE y el PII, precio que se paga a través de mecanismos como el IP incluido en el precio de venta al público y en las operaciones del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles —FEPC.

Fondo de Estabilización de Precios – Precio de paridad internacional al productor nacional de gasolina corriente.

18. Presenta las fórmulas y para calcular el precio de paridad internacional para la gasolina a motor corriente producida en Colombia y que se calcula con base en los precios de mercado del Golfo de México.

Precio de paridad internacional al productor nacional de diésel

19. Presenta las fórmulas del cálculo de precio del diésel producido en Colombia.

Fondo de Estabilización de Precios (FEPC)

20. Explica el funcionamiento del Fondo de Estabilización de Precios (FEPC) y sostiene que su objetivo es atenuar el impacto de las fluctuaciones de los precios internacionales de los combustibles en el mercado colombiano.

Ingreso al productor IP

21. Indica que es el Ministerio de Minas y Energía quien estableció los procedimientos para fijar los valores del IP de la gasolina y ACPM mediante actos administrativos que mensualmente varían según la tendencia al alza o baja de los precios internacionales.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

Balance del FEPC: Diferencias entre el precio de paridad internacional e ingreso al productor

22. Con gráficos, indica que el precio de paridad internacional y el IP pueden variar generando un diferencial de compensación —subsidio a los consumidores—, valor que debe pagar el FEPC a los productores o importadores.

Funcionamiento del FEPC

23. Se refiere al Decreto 1451 de 2018 que dispuso las reglas de funcionamiento del FEPC como mecanismo de ahorro y desahorro de recursos en función de las diferencias entre el precio de paridad internacional y el IP.

Estructura de los precios de la gasolina y el Diésel

24. Dice que los precios de venta al público resultan de sumar el IP de cada combustible, los componentes de otras actividades de la cadena de distribución y los impuestos aplicables, luego se estructuran cuatro impuestos, i) impuesto nacional, ii) IVA, iii) impuesto al carbono y iv) la sobretasa a los combustibles.

5. Un corolario necesario e indispensable de esa estructura de precios — La indudable razón de ser del artículo 465 del Estatuto Tributario, según el cual es el Ministerio y no la DIAN el competente para fijar la base gravable para la liquidación del IVA, respecto de los productos a que se refiere.

25. En relación con la causación, el recaudo y el pago de impuestos por parte de los importadores, insiste en la necesidad de acudir a lo dispuesto en el artículo 465 del ET, es decir que el Ministerio de Minas y Energía fije la base gravable para lo propio, esencial para ajustar el precio según compra la compra del importador y su incidencia en el precio al consumidor, lo que hace incoherente la pretendida la aplicación del artículo 459 ibídem.

26. Señala que una vez el Ministerio de Minas y Energía fije los precios para efectos de liquidación del IVA correspondiente, afirma, se podrá dar aplicación con efectos hacia el futuro y no con aplicación retroactiva como se pretende con la doctrina de la DIAN de 2024.

6. La consecuencia de que el Ministerio de Minas y Energía no haya fijado los precios para efectos de la liquidación del IVA en la importación de combustibles refinados derivados del petróleo.

27. Sostiene que por el hecho de que el Ministerio de Minas y Energía no haya fijado los precios para efectos de liquidación del IVA, no existe una base gravable, por lo que los productos refinados del petróleo importados no generan el impuesto que la Administración pretende cobrar. Que ante es omisión, la DIAN no puede pretender el cobro del IVA bajo el presupuesto que se debe aplicar el artículo 459 del ET con la base general, pues se desconoce la base gravable especial que se encuentra vigente para la gasolina y el ACPM.

28. Citas apartes de la resolución recurrida y sostiene que se desconoce el principio de legalidad al aplicar el artículo 459 del ET porque, al no existir remisión expresa, debe aplicarse el artículo 465 ibidem vigente.

29. Sostiene que el artículo 465 del ET, por ser una norma especial, debe ser aplicado preferentemente frente a las demás normas del Estatuto Tributario. Además, afirma que en la operación no hay desmedro alguno al recaudarse el IVA al momento de la venta al consumidor o destinatario económico, dado que como tributo plurifásico que es, debe ser pagado por él. Concluye que, en últimas, con su arbitraria liquidación la DIAN aspira a que el Estado se enriquezca sin causa justa, a costa de su representada.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-****7. La DIAN, con la liquidación oficial de corrección recurrida, desconoció flagrantemente su propia doctrina y, adicionalmente, aplicó retroactivamente un concepto de diciembre de 2024.**

30. Indica que la Administración ha reconocido que hay una base gravable especial para los productos refinados derivados del petróleo y es la señalada en el artículo 465 del ET, como lo interpretó en el Concepto 031296 Int. 2885 de 2019 —que no ha sido expresamente revocada—, conforme con el que la norma no perdió vigencia a raíz de la expedición del artículo 12 de la Ley 223 de 1995 como lo contradice con el Concepto de 2024.

31. Afirma que las interpretaciones son contrarias. Que, en una, fundamentada en las normas que deben aplicarse (artículo 465 del ET y el Decreto 1982 de 1994), y otra, en una norma de carácter general (artículo 459 del ET) que no es aplicable a la importación de gasolina y ACPM por tener una regulación especial en cuanto a la base gravable se refiere.

32. Sostiene que el Concepto 10763 Int. 2305 de 2024, contiene una contradicción ostensible porque inicialmente reconocer la especialidad del artículo 465 del E.T. y luego, sin fundamento alguno concluye que es aplicable el artículo 459 ibidem, contrariando abiertamente lo interpretado en el Concepto No. 01034 del 9 de febrero de 2009. Que lo que hace la Administración es aplicar retroactivamente la doctrina de 2024 a hechos sucedidos con anterioridad a su expedición, en vigencia de los conceptos de 2009 y 2019.

8. Sobre la imposibilidad de que la DIAN aplique retroactivamente su doctrina.

33. Insiste en que se desconocen los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe al aplicar retroactivamente la doctrina de 2024 a situaciones consolidadas antes de su expedición. Al respecto, cita el Informe de Auditoría adelantado por la Contraloría General de la República, texto que acompaña el recurso interpuesto, y que concluyó que «conforme al principio de irretroactividad de la doctrina administrativa, los efectos del concepto no aplican a la vigencia 2024, durante la cual se mantenía la interpretación anterior. Por tanto, la aplicación del nuevo criterio doctrinal tiene efectos ultractivos, es decir, hacia el futuro, sin afectar situaciones consolidadas bajo la doctrina anterior».

34. Concluye que, de aplicarse hipotéticamente el impuesto, debió liquidado a la tarifa del 5 % y no del 19 %, conforme el artículo 468-1 del ET y los principios de trato nacional favorable, transparencia, seguridad jurídica y no retroactividad en la aplicación de medidas comerciales dispuestos en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio —GATT—, demás acuerdos de la OMC e incluso por lo previsto en el numeral 6.2 de la Circular DIAN 010 de 2022 sobre la irretroactividad de los conceptos jurídicos publicados.

9. La ausencia de un elemento esencial del tributo en el IVA, como es la base gravable, impide la configuración del tributo y conlleva la nulidad del acto que lo liquide.

35. Explica que los elementos esenciales del tributo son la base gravable, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador y la tarifa. Que como el Ministerio de Minas y Energía es la entidad competente que ostenta la facultad para regular la base gravable del tributo, al no haberlo regulado, se trata de un impuesto que no ha nacido a la vida jurídica y por tanto es incobrable.

10. Mi representada liquidó el IVA a una tarifa 0% en sus declaraciones de importación, no porque la gasolina y el ACPM estuvieran excluidos del impuesto sino porque el diligenciamiento del formulario le impedía poner en la casilla de la base gravable “0”. En este sentido, la única alternativa para no generar el tributo era poner una tarifa cero en la casilla correspondiente.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

36. Indica que, según la guía para el diligenciamiento de las casillas de la declaración de importación en el sistema informático aduanero, no se encontraba el elemento base gravable y al no permitir ingresar un valor distinto, la procedente es la dispuesta en el artículo 465 del ET, determinada por el precio oficial fijado por el Ministerio.

37. Que, luego, al no existir dicha resolución de precios, la base gravable no existe y el sistema solo permitía calcular la casilla 98 ingresando la base gravable más el total liquidado del Arancel. Que, en consecuencia, no se podía liquidar un impuesto a pagar sin la base gravable especial que no estaba determinada, razón para haber consignado la tarifa del cero por ciento (0%).

11. La sanción impuesta en el acto liquidatorio – la actuación de mi representada no solo se ajustó estrictamente al principio de *reserva* de la ley (artículo 338 de la carta política), sino que además no generó daño a la *hacienda pública*, porque el estado ya recaudó el impuesto sufragado por el consumidor – el IVA, así sea en la importación, debe ser evaluado desde la óptica del Estatuto Tributario -es improcedente la sanción prevista en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, norma que se debe abordar en armonía con el artículo 647 del estatuto tributario – por “error de derecho” no puede haber sanción por inexactitud.

38. Alega que, aun considerando hipotéticamente la omisión formal o material relacionada con la no liquidación y pago del IVA en las declaraciones de importación cuestionadas, lo cierto es que esa conducta no sería lesiva y no podría sancionarse a la recurrente.

39. Señala que la condición de la recurrente de ser de propiedad estatal controlada por Ecopetrol, no busca maximizar rentabilidad mediante maniobras de evasión fiscal. Que, para el caso del IVA, bajo el modelo plurifásico que ingresa al Estado según la cadena de producción y comercialización de acuerdo con cada actor del proceso hasta llegar al consumidor final, el Estado recibe, fase por fase, los denominados didácticamente «abonos a cuenta del impuesto total» que finalmente termina pagando el consumidor final.

40. Afirma que, en últimas, el Estado recauda el total del impuesto asumido por el consumidor, gravando de tal forma el consumo y no la producción o importación como tal. Por tanto, la liquidación oficial es además desproporcionada y sin afectación, contraria a los principios de buena fe, razonabilidad y justicia tributaria puesto que no hay lesividad.

41. Sostiene que lo que se presenta es una controversia frente a la interpretación de las normas aplicables y que, ante la contradicción doctrinaria de la propia DIAN, es una discusión que no justifica la cuantiosa sanción impuesta en el acto administrativo ilegalmente proferido.

42. Aclara que en el presente caso la discusión es eminentemente tributaria, no aduanera, por lo que al abordar la cuestión como una inexactitud bajo lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, es indispensable interpretarlo armónicamente con lo señalado en el parágrafo artículo 647 del ET frente a la tasación de la multa por inexactitud en la declaración tributaria.

43. Advierte que ante la diferencia de criterios resulta aplicable lo considerado por el Consejo de Estado en la sentencia de 10 de marzo de 2011, Exp. 17492, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, que frente a errores de derecho expresa que «cuando el artículo 647 citado se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a “la interpretación del derecho propiamente dicha”...identificar cuando se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias»

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

44. Concluye que, de llegar a confirmarse la obligación del pago del IVA controvertido, no procede la imposición de la sanción al no haberse demostrado la culpabilidad en grado de dolo o culpa, responsabilidad subjetiva que no ha sido acreditada por la administración, según lo considera la Corte Constitucional en la sentencia C-597 de 1996 y el Consejo de Estado en sentencia de 10 de mayo de 2018, dictada en el expediente 2010-00632.

RECURSO 2. INTERPUESTO POR LA AGENCIA DE ADUANAS MERCO S.A.S. NIVEL 1

45. Luego de resumir los hechos y aspectos descritos en el acto administrativo recurrido, plantea los siguientes motivos de inconformidad.

46. Dice que a continuación propone una discusión jurídica referida a la exclusión del IVA aplicable a la mercancía amparada por las declaraciones que fueron objeto de las acciones de fiscalización y de manera subsidiaria demostrar que no hay lugar a la aplicación de la sanción por inexactitud al importador y que, de igual manera demuestre la improcedencia de la sanción impuesta a los declarantes sancionados.

47. Sustenta las afirmaciones precedentes en que la doctrina oficial aplicada por la Autoridad Aduanera, que por sí sola habla de duda, complicación, complejidad, pero, sobre todo, de diferencia de criterios en relación con la exclusión de IVA, encuentra contradicción con el sistema institucional de gestión de riesgos que durante mucho tiempo ha permitido levantes aduaneros como los ahora cuestionados, tal como se puede apreciar al consultar el arancel publicado en la web de la DIAN.

48. Sostiene que, de ser confirmado el acto administrativo recurrido, se ventilará la controversia ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en donde existen antecedentes jurisprudenciales para derrumbar tales glosas y poner en evidencia el daño antijurídico que desde ahora portan frente a todos y cada uno de los usuarios fiscalizados.

1. El artículo 465 del Estatuto Tributario no ha sido derogado expresa ni tácitamente. Por lo tanto, las mercancías amparadas en las declaraciones de importación enlistadas en la Liquidación Oficial de Corrección de la referencia, se encuentran excluidas del IVA.

49. Afirma que las mercancías amparadas en las declaraciones de importación enlistadas en la Liquidación Oficial de Corrección están excluidas del IVA porque el artículo 465 del ET no ha sido derogado expresa ni tácitamente.

50. Alega que el cobro del IVA rebasa la órbita de la legislación aduanera pues apenas se refiere a su condición de tributo aduanero, conforme lo señalado en el artículo 3º del Decreto 1165 de 2019. Dice que ese impuesto se enmarca en lo dispuesto en el Estatuto Tributario, con especiales competencias institucionales de interpretación y entre las que no está la derogatoria tácita del artículo 465 del ET, considerada por la Autoridad Aduanera.

51. Indica que no es procedente sostener que las importaciones enlistadas en el acto administrativo recurrido se encuentren gravadas con el IVA a partir, como lo hace la DIAN, de un esfuerzo interpretativo sobre normas con categoría de ley y sobre una tornadiza doctrina oficial emitida por la misma DIAN, para intentar imponer la tarifa general del IVA (19%).

52. Critica los fundamentos para sustentar el cobro del IVA y las sanciones subsidiarias planteadas en la resolución impugnada, calificándolos de contar con un ínfimo grado de especificidad y explicación por parte de la autoridad sancionadora.

53. Acota que el acto administrativo recurrido considera erradamente que variaron los alcances del artículo 465 ET a partir de la promulgación de la Ley 1819 de 2016, cuando después de varias reformas tributarias dicho ordenamiento no ha sido modificado.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

54. Cita el artículo 465 del ET sobre la competencia del Ministerio de Minas y Energía para señalar los precios de los productos refinados derivados del petróleo para efectos de liquidar el IVA, que expresamente dispuso que la gasolina y el ACPM, que se encuentran excluidos de este impuesto, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el literal d) del artículo 420 ibídem, referido a la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente, constituyen argumentos insuperables para argumentar el error de interpretación de la Autoridad Aduanera.

55. Cuestiona la interpretación de la DIAN y sostiene que a partir del artículo 465 del ET el examen jurídico es ajeno a la regulación aduanera y debe ser entendido sobre el principio de interpretación restrictiva. Que, en ese sentido se debe afirmar que no ha sido modificado ni expresa ni tácitamente, al subsistir de manera autónoma por su especialidad y literalidad.

56. Dice que interpretarlo de otra manera, es decir, aduciendo que estos productos que antes se encontraban excluidos del IVA pasaron a estar gravados en línea con lo previsto en el artículo 420 del ET como lo considera la Autoridad Aduanera, constituye una suposición que vulnera el principio de interpretación restrictiva en materia tributaria, como tampoco se puede interpretar que el artículo 465 del ET haya sido derogado tácitamente, al mantenerse incólume en el cuerpo del Estatuto Tributario.

57. Por el contrario, considera, lo que ha ocurrido es que el legislador mantuvo incólume dicho mandato legal frente a los productos, gasolina y ACPM sin lugar a las conjeturas impresas en opiniones y conceptos de inferior jerarquía.

58. En cuanto a la derogatoria tácita del artículo 465 ET, señala que es mal entendida por la Administración, por cuanto, además de no ser competente para declararla, en el Concepto nro. 100202208-2305 de 19 de diciembre de 2024 se expresa que «La referencia a la exclusión que se hace en el artículo 465 del ET se entiende derogada tácitamente por lo previsto en la Ley 1819 de 2016», cuando esa norma, que no ha sido derogado ni modificado, conserva plenamente la acepción referida a la exclusión del IVA en favor de las importaciones de gasolina y ACPM, definidos en el párrafo 1º del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012.

59. Insiste en que la DIAN interpretó erradamente que la Ley 1819 de 2016 y, que en todo caso, las normas subsiguientes a su promulgación, no han modificado la vigencia del artículo 465 del ET. Que, incluso, se incurre en un proceder que raya en la deslealtad procesal y vulnera los principios de buena fe y transparencia para obtener una ventaja indebida, en este caso, a los usuarios aduaneros vinculados en la liquidación oficial de corrección.

2. No procede la imposición de la sanción contra el Importador prevista en el numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, atendiendo a dos circunstancias, independientes y autónomas:

La PRIMERA, por la ya esgrimida y sustentada vigencia del Artículo 465 del Estatuto Tributario, que desvirtúa el mayor valor liquidado por concepto de IVA, y

La SEGUNDA, subsidiaria de la anterior, porque en los términos del Párrafo 2 del Artículo 647 del Estatuto Tributario “No se configura inexactitud”, mediando una situación de “interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable”, concerniente de una parte al significado literal y obvio de las palabras que componen el mencionado artículo 465 E.T., y, de la otra, al esfuerzo interpretativo realizado y plasmado en el Expediente, por parte de la Administración, del Importador y de las declarantes agencias de aduanas.

60. Manifiesta que, de los títulos expuestos, el primero fue desarrollado en el anterior motivo de inconformidad. En cuanto al segundo argumento, señala que la Administración incurre en error de apreciación o diferencia de criterio en la tesis de la derogatoria tácita del artículo 465 del ET, que debe ser reconsiderado frente a la eventual infracción por

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

inexactitud. Que, por tanto, hay lugar a aplicar lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 647 del ET. Que las premisas en la norma se cumplen, pues la propia Autoridad Aduanera ha incurrido en inconsistencias al expedir doctrinar respecto de la aplicabilidad del IVA en este tipo de importaciones, incluso en las herramientas informáticas dispuestas para el efecto.

61. Alega que resulta improcedente la aplicación de la sanción prevista en el numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023 pues al resolver el recurso de reconsideración se debe valorar la existencia de la interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable y resolver que no se configura inexactitud.

62. Por lo anterior, propone adelantar dos ejercicios. El primero, que se puntualice o especifique la infracción en que haya incurrido el importador según los vocablos y aplicación de la normatividad vigente frente al concepto de inexactitud. El segundo, se verifique la sanción impuesta equivalente al porcentaje del monto liquidado.

63. Insiste en que no se configura la infracción por inexactitud conforme el eximente prevista en el artículo 647 del ET.

3. No procede la imposición de la sanción contra las Agencias de Aduanas prevista en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, atendiendo a tres circunstancias, independientes y autónomas:

- La PRIMERA, por la ya esgrimida y sustentada vigencia del Artículo 465 del Estatuto Tributario, que desvirtúa el mayor valor liquidado por concepto de IVA, y
- La SEGUNDA, subsidiaria de la anterior, porque en los términos del Parágrafo 2 del Artículo 647 del Estatuto Tributario "*No se configura inexactitud*", mediando una situación de "*interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable*", concerniente de una parte al significado literal y obvio de las palabras que componen el mencionado artículo 465 E.T., y, de la otra, al esfuerzo interpretativo realizado y plasmado en el Expediente, por parte de la Administración, del Importador y de las declarantes en el Expediente.
- La TERCERA, subsidiaria de las dos anteriores, porque se vulneran los principios constitucionales del *Debido Proceso* y de *Presunción de Inocencia*, tomando en consideración que la liquidación oficial de un mayor valor por concepto de IVA, así como la sanción por la infracción por "*inexactitud*" endilgada al Importador, son elemento esencial, presupuesto sine qua non para que la Administración pueda proceder a señalar la presunta comisión de la conducta prevista en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023. Y, adicionalmente, porque el cálculo o liquidación del monto de dicha sanción de por sí ya inmersa en causales de nulidad, fue realizada de manera indebida.

64. Afirmando que la primera circunstancia se refiere a lo expuesto en el primer motivo de inconformidad y, la segunda a lo argumentado en el segundo motivo de inconformidad. En cuanto a la tercera circunstancia planteada, sostiene que la sanción impuesta es prematura en tanto que los artículos 109 y 110 del Decreto Ley 920 de 2023, referidos a la facultad de vincular al proceso a los usuarios respecto de los que se deban establecer responsabilidades. Que, si es del caso, imponer sanciones implica que la vinculación de los declarantes no es para definir e imponer una infracción determinada, y menos aún para calcular y definir un monto de sanción, sino para efectos de deducir la responsabilidad.

65. Así, alega que la tipificación de la infracción dispuesta en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 es irregular y violatoria de las garantías constitucionales por cuanto la conducta de hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior en infracciones constituye un presupuesto o requisito esencial y obligatorio que no ha sido adoptada mediante acto administrativo definitivo en firme que así lo establezca. Que en

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

ausencia de una decisión de fondo la conducta infractora no nace a la vida jurídica ni ha sido demostrada por la autoridad sancionadora.

66. Indica que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial debieron limitarse a proponer y liquidar el mayor valor del tributo a cargo del importador, con la respectiva sanción por inexactitud, vinculando incluso a los declarantes, agencias de aduanas conforme el artículo 109 del Decreto Ley 920 de 2023, pero, solo para definir la sanciones que les corresponde después de expedida y en firme la liquidación y sanción del importador.

67. Alega que este no es el momento procesal para proponer y/o imponer sanción a las agencias de aduanas que actuaron como declarantes, en tanto que no ha cobrado firmeza el acto de fondo que declaró la existencia de la infracción aduanera por inexactitud en la liquidación y pago del IVA al importador y por ende su sanción.

68. Se remite al artículo 99 del Decreto Ley 920 de 2023 conforme con el que la liquidación oficial modifica la declaración aduanera de importación para corregir las inexactitudes que presente y pueden dar lugar a la imposición de sanciones en el mismo acto o en uno separado, y afirma que para garantizar el debido proceso y el principio de la presunción de inocencia, primero debe expedirse y definirse en sede administrativa dicha liquidación oficial y solo después es posible imponer las sanciones del caso.

69. Reitera que no es jurídicamente posible tipificar ni calcular sanción alguna contra la agencia de aduanas por cuanto no se ha definido la infracción o responsabilidad del Importador, Refinería de Cartagena S.A.S. por menor valor de IVA como infracción por inexactitud. Afirma que, hasta el momento, solamente ha sido procedente vincular a su representada pero solo para que explique su proceder en las operaciones de importación investigadas, mediante la respuesta al requerimiento especial.

70. Agrega que el artículo 113 del Decreto Ley 920 de 2023, al definir el contenido del acto administrativo respecto del monto de los derechos, impuestos y sanciones a que hubiere lugar, se refiere a que la sanción que corresponda a las agencias de aduanas en casos como el debatido se puede aplicar una vez en firme la decisión sancionatoria del importador. Insiste en que la sanción por inexactitud no admite la concomitancia o coexistencia en el mismo acto de la otra sanción de multa endilgada y que deben ser objeto de discusión una vez en firme la liquidación oficial correspondiente.

71. Alega que la liquidación de la sanción impuesta está viciada de un anatocismo sancionatorio, es decir que se impone sanción sobre sanción, en tanto que fue calculada, no solo a partir del monto del mayor valor del IVA liquidado, sino también del valor de la sanción impuesta al importador por la inexactitud deprecada.

72. Alude al numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 para afirmar que la DIAN hace una interpretación errada por cuanto el legislador, al referirse a que la sanción aplicable será de multa equivalente al 20 % del valor de la sanción impuesta, del valor de la mercancía decomisada o del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial, incluida la sanción, no especifica a qué sanción corresponde.

73. En su criterio, la sanción a la agencia de aduanas debería liquidarse a partir de la sanción por inexactitud basada a su vez en el mayor valor de IVA, sin incluir la sanción del importador que es independiente a la responsabilidad del declarante.

74. Solicita que al resolver se el recurso, luego de evaluar el anatocismo sancionatorio, se aplique la excepción de Inconstitucionalidad.

75. Reitera la improcedencia de la sanción del numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, por ser violatoria del Derecho al Debido Proceso, Presunción de Inocencia y del derecho a la Igualdad.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

RECURSO 3 – INTERPUESTO POR LA AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1

76. Solicita que el acto administrativo sea revocado. Como sustento propone las siguientes objeciones:

1. La inexistencia de la infracción de la agencia de aduanas por improcedencia de causación del IVA en las importaciones de gasolina y ACPM.

77. Afirma que el artículo 465 del ET, que específicamente dispone que la gasolina y el ACPM están excluidos del pago del IVA, no fue derogado tácitamente como lo interpreta la DIAN.

78. Sostiene que no hizo incurrir a su mandante en el no pago del IVA que se le endilga, por cuanto tampoco existía claridad meridiana en cuanto a la procedencia de ese pago y que no era la agencia de aduanas la llamada a interpretar normas del Estatuto Tributario y plantear derogatoria tácita del artículo 465 como lo hace la DIAN en la resolución recurrida.

79. Dice que como lo sostuvo desde la respuesta al requerimiento especial aduanero, la convicción de que no correspondía el pago del impuesto IVA era del importador y concluye que prima la decisión del mandante por ser quien imparte las órdenes a su mandatario y quien proporciona los fondos para el pago de los tributos aduaneros, a lo que el mandatario le corresponde acatar la decisión.

80. Sostiene que el tema referido al pago del IVA en las importaciones de gasolina y ACPM es confuso porque el artículo 465 del ET dispone que estos productos están exceptuados del impuesto y que corresponde a las autoridades competentes declarar la derogatoria tácita de dicho mandato legal. En su concepto, sería la Corte Constitucional la encargada de este tipo de interpretaciones, ni siquiera el Consejo de Estado a cuyos pronunciamientos se hace referencia en la resolución recurrida.

81. En cuanto a los alcances de la derogatoria tácita de una ley, cita apartes de sentencias de la Corte Constitucional C-305 de 2019, C-353 de 2015 y C-192 de 2017, de las que resalta que a diferencia de lo que ocurre con la derogatoria expresa, la derogatoria de esta naturaleza sí hace necesaria la interpretación de ambas leyes, con el objeto de determinar cuál es la que rige la materia, o si la derogatoria es total o parcial. Que las normas de competencia del orden jurídico definen, sin embargo, el órgano autorizado para establecer con autoridad la interpretación jurídica de cada disposición, según criterio de especialidad y jerarquía, en el sistema de administración de justicia. Que cuando la derogatoria es tácita, ya sea por la expedición de una norma posterior que es contraria a la anterior o por la entrada en vigor de una regulación integral sobre la misma materia, es necesario, vía interpretativa determinar si ha operado este fenómeno.» respectivamente.

82. Al respecto concluye que, mientras la autoridad competente no se pronuncie respecto de la *derogatoria tácita* del controvertido artículo 465 del E.T. no le es dable al particular, en este caso su representada, ni a autoridad distinta, pronunciarse en cualquier sentido.

83. Refiriéndose a los conceptos jurídicos DIAN «010763 int. 2305 de 20/12/2024; 005285 de 12/03/2020 y 031296 int. 2885 de 19/12/2019», citados en el acto administrativos recurrido, indica que no son aplicables al caso de la importación investigada como quiera que hacen referencia al cambio normativo del artículo 424 del E.T., en cuanto al listado de algunos bienes excluidos del pago del IVA, pero no afectan a normas especiales como el artículo 465 del mismo estatuto, luego, tampoco plantean la derogatoria tácita alegada por la DIAN.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

84. Acota que, sin una interpretación oficial de la *derogatoria tácita* del artículo 465 del E.T. no es posible dicha interpretación y, en todo caso, no puede ser retroactiva a las importaciones presentadas antes del año 2025.

85. Adicional, afirma que el artículo 465 del E.T. no se encuentra derogado expresamente por cuanto, en su criterio, depende del desarrollo de la regulación de la determinación de la base gravable por parte del Ministerio de Minas y Energía, luego, mientras ello no ocurra, la exclusión del IVA continúa vigente. Al respecto, dice, no fue la voluntad del legislador derogar dicho artículo con la expedición de la Ley 1819 de 2016; que quererlo así el legislador lo hubiera dispuesto expresamente.

86. Concluye el argumento manifestando que la DIAN, no es un órgano jurisdiccional y como parte interesada tampoco es competente para interpretar oficialmente la alegada derogatoria tácita de la norma y mucho menos pretender que dicha interpretación aplique retroactivamente.

2. La violación de la ley por aplicación indebida de la norma sancionatoria a la agencia de aduanas

87. La recurrente no acepta la tipificación que la autoridad aduanera hace de la conducta de su representada, por cuanto, en su criterio, el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 no puede interpretarse de manera objetiva pues requiere la demostración, con circunstancias de tiempo, modo y lugar, que su representada fue el determinante o hizo incurrir a su mandante en el no pago del IVA investigado. Adicional, porque media un contrato de mandato con liberación expresa de responsabilidades a su representada por parte del mandante.

88. Sostiene que los verbos rectores de hacer incurrir denotan acciones positivas y conductas efectivas para determinar la conducta de su mandante, las mismas que no fueron desarrolladas por su representada y que no se encuentran probadas en la investigación.

89. Dice que no acepta tampoco que se le culpe por el desconocimiento de la normativa aduanera y tributaria al respecto de la liquidación y pago del IVA en las importaciones cuestionadas en tanto que la confusión en el pago del IVA viene del mismo legislador.

3. La no aplicación de las normas que regulan las pruebas en los procesos sancionatorios aduaneros y la violación al derecho de defensa.

90. Aduce que se violó el derecho de defensa porque se negó la práctica de la prueba solicitada con la respuesta al requerimiento especial aduanero consistente en «oficiar a la sociedad REFINERIA DE CARTAGENA S.A.S., para que» ... «por medio de un TESTIMONIO informe con destino a la presente investigación ¿cómo es cierto, si o no que la sociedad AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A., NIVEL 1 es el determinante de las circunstancias que llevan a la DIAN a iniciar un proceso tendiente a imponer la obligación de pago del IVA en las importaciones cuestionadas en el presente proceso administrativo aduanero?».».

91. Pide que se decrete la prueba en tanto que es pertinente, relevante, conducente y necesaria para establecer certeramente la conducta de su representada en las operaciones de comercio exterior investigadas y porque es el mandante el único que puede atestiguar si la agencia de aduanas le hizo incurrir en la conducta sancionable.

4. La ausencia de lesividad, daño o puesta en peligro de los intereses del estado.

92. Alega que la normatividad aduanera debe limitarse a la regulación de la relación entre los usuarios y la Autoridad Aduanera, no a la relación privada entre mandante y mandatario. Afirma que cuando en la liquidación oficial se imponen sanciones al importador cobrándole

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

tributos e intereses, es excesivo que la sanción se extienda al declarante cobrándole el equivalente al 20 % de lo que se le cobra al importador.

93. Señala que el Estado se está enriqueciendo sin justa causa porque pretende un cobrar dos veces la misma sanción y sin observar el requisito de demostrar que la agencia de aduanas es el determinador del hecho sancionable, requisito dispuesto en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023. Por ello, la importancia de practicar la prueba solicitada, es decir, que sea el mandante quien establezca o declare si fue la agencia de aduanas quien lo hizo incurrir en la conducta sancionada.

94. Alude al principio de lesividad o antijuricidad material, y señala que corresponde a la administración demostrar la lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado como limitación del poder punitivo del estado. Es decir, se debe demostrar la configuración del daño ocasionado al estado con la comisión del hecho y graduar la sanción, según la gravedad de la falta, como lo señala la Circular DIAN 175 de 2001.

5. La emisión de la liquidación oficial en firme es un requisito para sancionar a la agencia de aduanas.

95. Solicita la suspensión del proceso, porque de configura una prejudicialidad administrativa por lo que inicialmente corresponde proferir la liquidación oficial correspondiente, que además debe estar en firme para luego iniciar el trámite sancionatorio a la agencia de aduanas por su intervención en las operaciones de comercio exterior, según conforme lo previsto en los artículos 109 y 110 del Decreto Ley 920 de 2023.

6. La violación de los principios aduaneros.

96. Solicita la aplicación de los principios de tipicidad, prohibición de analogía, justicia, eficiencia y eficacia consagrados en el artículo 2º del Decreto Ley 920 de 2023 pues considera que no concurren los elementos suficientes para enmarcar la conducta de la agencia de aduanas en el tipo infractor.

7. La improcedencia del cobro del IVA en las importaciones de gasolina.

97. Alega que, adicional a que no procede la sanción impuesta a la agencia de aduanas, tampoco es procedente la liquidación y pago del IVA en las declaraciones de importación investigadas, por cuanto la importación de gasolina y ACPM se encuentra excluida de dicho impuesto. De tal manera, coadyuva a los argumentos que presenta el importador.

CONSIDERACIONES

98. El Despacho procede a resolver los recursos de reconsideración interpuestos por Refinería de Cartagena S.A.S., la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1 y la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1, contra la Resolución nro. 6424-676 de 28 de mayo de 2025, expedida por División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante la que se profirió liquidación oficial de revisión a las declaraciones de importación allí relacionadas, conforme lo previsto en el artículo 104 del Decreto Ley 920 de 2023 y se imponen las sanciones de los numerales 2.2 del artículo 29 y 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023.

FIJACIÓN DE LA CONTROVERSIA

99. En los términos de los recursos de reconsideración interpuestos, los problemas jurídicos a resolver consisten en determinar:

i) Si la mercancía amparada en las declaraciones de importación cuestionadas descrita como «gasolina regular composición 100 % gasolina» clasificada por la subpartida

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

arancelaria 2710.12.13.00, bajo la modalidad C201 y C101, está gravada con el IVA a la tarifa general del 19 %.

ii) Si es procedente sancionar a las agencias de aduanas que Intervinieron en calidad de declarantes, por hacer incurrir a su mandante en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de sanciones, o la liquidación de mayores tributos aduaneros.

Consideración preliminar.

100. El acto administrativo recurrido se fundamenta en la facultad de corrección dispuesta para la Autoridad Aduanera en los artículos 99, 101 y 106 del Decreto Ley 920 de 2023 y, para el caso, se da por la omisión de liquidación y pago de del IVA en las declaraciones de importación objeto de investigación por parte de los declarantes e importador investigados.

101. El artículo 101 del Decreto Ley 920 de 2023 estipula que mediante la liquidación oficial de corrección la Autoridad Aduanera puede corregir los errores u omisiones en la declaración de importación cuando tales errores u omisiones generen un menor pago de tributos aduaneros y/o sanciones que correspondan.

102. En el periodo comprendido entre el 17 de marzo 2022 y el 12 de diciembre de 2024, Refinería de Cartagena S.A.S. importó mercancía descrita como «GASOLINA REGULAR COMPOSICIÓN 100% GASOLINA» clasificada por la subpartida arancelaria 2710.12.13.00, bajo la modalidad C201 y C101, declarándola como exenta del IVA.

103. La DIAN, en ejercicio del control posterior, profirió liquidación oficial de corrección en la que estableció que la gasolina clasificada por la subpartida arancelaria 2710.12.13.00 está gravada con el IVA A una tarifa del 19 %, de acuerdo con lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y el arancel de aduanas vigente desde 2017, con lo que determinó los mayores valores a pagar a cargo parte del importador. En el mismo acto administrativo sancionó a quienes Intervinieron en calidad de declarantes: la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1 y Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1.

104. Los recurrentes alegan, en general, una indebida interpretación de las normas tributarias y aduaneras aplicables al caso, además de contradicciones en la doctrina expedida por la Administración.

105. Analizadas las declaraciones de importación relacionadas en la liquidación oficial, se observa aplicaron una tarifa del IVA del 0 %. En la casilla 62 de las declaraciones declaran la modalidad C101 y C201 que corresponde a «Importación ordinaria de mercancías excluidas del impuesto sobre las ventas clasificables en una subpartida arancelaria parcialmente sujeta a este»

106. De igual forma, en la casilla 91 indican que se trata de mercancía «No sujeta al pago del IVA a los combustibles de acuerdo con lo consagrado en el artículo 465 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 172 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 1.3.1.16.1 del capítulo 16 de la parte 3 del Decreto único Reglamentario en materia tributaria No. 1625 del 11 de octubre de 2016. Nos acogemos al artículo 167 de la ley 1607 de 2012 modificado por el artículo 218 de la ley 1819 de 2016».

107. El artículo 465 del ET, modificado por el artículo 172 de la ley 1607 de 2012, dispone que el Ministerio de Minas y Energía señalará los precios de los productos refinados derivados del petróleo y del gas natural para los efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, exceptuando la gasolina y el ACPM, que se encuentran excluidos de este impuesto.

108. Si bien la norma citada indica que la gasolina y el ACPM están excluidos del impuesto, debe entenderse que lo que esta disposición siempre ha regulado son los precios de la venta de estos bienes para efectos de liquidar el IVA en las diferentes etapas de la cadena

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

de distribución o comercialización, inclusive cuando era régimen monofásico¹ y ahora que es bifásico², a saber i) la venta del productor o importador al distribuidor mayorista o comercializador industrial, ii) la venta del distribuidor mayorista al distribuidor minorista y iii) la venta del distribuidor minorista al consumidor final, tal como lo ha venido realizando este Ministerio desde 1974, más regula no su exclusión del impuesto al valor agregado.

109. El artículo 175 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 424 del ET, enlistó expresamente los bienes que excluidos del IVA, dentro de los que no se encuentran las mercancías clasificadas por la subpartida 2710.12.13.00, es decir, la gasolina y el ACPM fue retirada del listado de mercancías excluidas del impuesto sobre las ventas, lo que permite concluir que a partir de la vigencia de la Ley 1819, esto es, desde su promulgación y publicación el 29 de diciembre de 2016, la gasolina y el ACPM están gravadas.

110. En aplicación del principio de legalidad de que trata el artículo 338 de la Constitución Política, las exoneraciones o exclusiones tributarias son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley. Por tanto, a partir de una interpretación analógica o extensiva no es factible derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ella.

111. En consecuencia, se deberá establecer si la importación de mercancías clasificadas por la subpartida arancelaria 2710.12.13.00 está gravada con IVA. De igual forma, si el artículo 465 del ET le atribuyó la competencia al Ministerio de Minas y Energía de establecer la base gravable en la importación y que como no lo hizo no existe un elemento del tributo.

**RECURSO 1. – ANÁLISIS DE LAS INCONFORMIDADES PLANTEADAS EN EL RECURSO
INTERPUESTO POR REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.****1. La DIAN insiste en que la base gravable especial, consagrada en el artículo 465 del Estatuto Tributario, no es aplicable a las importaciones de gasolina y ACPM, en contravía de lo que expresamente dispone la ley y el reglamento.**

112. La recurrente afirma que la Administración incurrió en un equívoco i al considerar que la importación de gasolina y ACPM debe liquidar y pagar el IVA a la tarifa general dispuesta en el artículo 465 del ET, lo que es contrario a ley y la doctrina emitida por la DIAN. A partir de los antecedentes del artículo 465 del ET y su carácter de norma especial, señala que el legislador dispuso un gravamen especial para la importación de gasolina y ACPM cuya determinación corresponde al Ministerio de Minas y Energía.

113. Frente a lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, que dispuso gravar este tipo de productos con el IVA, alega que esa norma no modificó o derogó lo dispuesto en el artículo 465 del ET en relación con la determinación de la base gravable para la gasolina y el ACPM a cargo del Ministerio de Minas y Energía, evento que hasta la fecha no se ha determinado, razón para considerar que su su importación está excluida.

114. La causación es el hito temporal que determina cuándo el IVA se genera y debe ser incluido, para luego ser declarado y pagado a la Autoridad Aduanera. De acuerdo con lo previsto en el literal d) del artículo 420 del ET, en la importación, tiene lugar «en las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.» De ahí la importancia de precisar que, al liquidarse como parte de un tributo aduanero, todo el

¹ El impuesto sobre las ventas en régimen monofásico se refiere a que el producto (derivados del petróleo) solo se grava en una etapa de la cadena de producción, es decir solo cuando el productor o importador lo vendía al distribuidor mayorista y de ahí en adelante no se grava más, esto ocurrió hasta antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016.

² El impuesto sobre las ventas en régimen bifásico se refiere a que el producto (derivados del petróleo) se grava solo en dos etapas, a saber etapa 1: cuando el productor o importador lo vende al distribuidor mayorista o comercializador industrial y la etapa 2: cuando el distribuidor mayorista lo vende al distribuidor minorista. De ahí en adelante no se grava más, eso ocurrió después de expedición de la Ley 1819 de 2016.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

proceso de discusión se rige bajo el marco normativo aduanero y los aspectos de carácter tributario lo serán en relación con los elementos del impuesto sobre las ventas.

115. A efectos de resolver los alegatos propuestos, a continuación, se presenta descripción en torno a las modificaciones de los artículos 465, 466 y 474 del ET en lo que atañe a los productos derivados del petróleo.

En relación con el artículo 465 del Estatuto Tributario

116. La primera referencia normativa se encuentra en el Decreto Legislativo 1988 de 1974 y en el Decreto Legislativo 2104 de 1974. En este primer momento, el artículo 5 establecía lo siguiente:

«**ARTÍCULO 5.** El Ministerio de Minas y Energía, además de la función de fijar los precios de que trata el ordinal j) del artículo 3 del Decreto 636 de 1974, tendrá la de señalar los precios de los productos refinados derivados del petróleo y del gas natural para los efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas.»

117. Este artículo luego fue compilado en el artículo 465 del ET. La modificación más reciente a este artículo vino con el artículo 172 de la Ley 1607 de 2012, que dispuso:

«**ARTÍCULO 465. COMPETENCIA PARA FIJAR PRECIOS.** El Ministerio de Minas y Energía señalará los precios de los productos refinados derivados del petróleo y del gas naturales para los efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, exceptuados la gasolina y el ACPM, que se encuentran excluidos de este impuesto.»

118. La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-465 de 2014, indicó que esta disposición prevé la competencia para determinar el precio de algunos productos refinados derivados del petróleo y el gas natural. Sin embargo, precisó lo siguiente:

«Aunque dicha competencia si implica la determinación del precio de venta de dichos productos -y, por tanto, podría considerarse como un tema relativo al control de precios-, la competencia ahora prevista tiene una finalidad precisa: la liquidación del impuesto sobre las ventas que a estos productos corresponde. En este sentido, y en tanto la disposición integra el Estatuto Tributario, los precisos efectos que se derivan de esta facultad se limitan a la posibilidad de establecer cuál debe ser el impuesto que, con base en el volumen de ventas, debe pagar el sujeto pasivo de la obligación, en los precisos términos del inciso cuarto del artículo 167 de 2012. En otras palabras, de acuerdo con el propio texto del artículo 172 la finalidad de la competencia prevista es servir como referente para determinar de acuerdo con el volumen de ventas, cuál es el impuesto a las ventas que corresponde pagar a los responsables de dicho impuesto, quienes, en los términos del artículo 167 antes referido, serán los importadores o distribuidores de estos productos.»

119. De esta forma, el artículo 465 del ET establece la competencia del Ministerio de Minas y Energía para que establezca los precios de los productos derivados del petróleo y del gas natural en la venta, mas no en la importación de estos bienes.

En relación con el artículo 466 del Estatuto Tributario:

120. La primera referencia normativa se encuentra en el Decreto Legislativo 1988 de 1974. En este primer momento, el parágrafo 2º del artículo 13 establecía lo siguiente:

«**ARTÍCULO 13.**

(...)

PARÁGRAFO 2º. La base para liquidar el impuesto sobre la venta de gasolina será el precio de del galón para el consumidor en Barrancabermeja, fijado por la Superintendencia Nacional de Producción y Precios.»

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

121. Este artículo fue compilado en el Decreto 684 de 1989 como el artículo 466 del ET, disposición que posteriormente mediante el artículo 31 de la Ley 6 de 1992, así:

«**ARTÍCULO 466. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE GASOLINA MOTOR.** La base para liquidar el impuesto sobre las ventas de gasolina motor será el precio final al público descontando la contribución para la descentralización, el impuesto a la gasolina y los demás impuestos.»

122. De igual, forme mediante el Decreto 1082 de 1994 se reglamentó el artículo 466 así:

«**ARTÍCULO 3. DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A QUE ESTÁN SOMETIDOS LOS IMPORTADORES DE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO.** Los importadores de combustibles para consumo propio o venta dentro del territorio nacional, deberán pagar los impuestos de ley. El gravamen arancelario será el establecido en el arancel de aduanas, de conformidad con las normas que rigen la materia. El impuesto sobre las ventas se liquidará con base en la estructura de precios vigentes según la respectiva resolución del Ministerio de Minas y Energía que rija para la fecha de presentación de la declaración de importación y de acuerdo con el artículo 465 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. De la liquidación del impuesto sobre las ventas. Cuando el importador efectúe venta de combustibles derivados del petróleo importados, facturará como impuesto sobre las ventas, el monto correspondiente según la respectiva estructura de precios vigentes establecida por resolución del Ministerio de Minas y Energía.

El impuesto sobre las ventas pagado por el importador constituye un impuesto descontable de acuerdo con lo previsto en los artículos 485 y siguientes del Estatuto Tributario.»

123. Luego, mediante el artículo 12 de la Ley 223 de 1995, se modificó el artículo 466 del ET de la siguiente forma:

«**ARTÍCULO 466. BASE GRAVABLE EN LA VENTA DE GASOLINA MOTOR.** La base para liquidar el impuesto sobre las ventas de la gasolina motor regular y extra, será el ingreso al productor. En el caso de importación de gasolina, la base gravable se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 459.» (Se subraya).

124. Esta norma fue reglamentada, primero, por el Decreto 1774 de 1º de octubre de 1996 y, luego, por el Decreto 1505 de 19 de julio de 2002, que en el artículo 18 dispuso lo siguiente:

«**ARTÍCULO 18. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS IMPORTADORES.** Los importadores de gasolina regular y extra sometidos al impuesto global de que trata el presente decreto, deberá pagar los impuestos de ley.

El gravamen arancelario será el establecido en el arancel de aduanas, de acuerdo con las normas vigentes sobre la materia. El impuesto sobre las ventas se liquidará sobre el valor en aduanas determinado conforme a las normas que rigen la valoración aduanera incrementada con el valor de los gravámenes arancelarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 459 del estatuto tributario.

Parágrafo. Cuando el importador efectúe ventas de gasolina motor regular y extra, liquidará el impuesto sobre las ventas, sobre el monto de su ingreso de acuerdo con lo señalado en el artículo 466 del estatuto tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 465 ibídem, cuando el Ministerio de Minas y Energía establezca precios para efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, en los demás productos refinados derivados del petróleo.

El impuesto sobre las ventas pagado por el importador constituye un impuesto descontable de acuerdo con lo previsto en el artículo 485 del estatuto tributario y demás disposiciones concordantes.»

125. Es importante poner de presente que el artículo 22 del Decreto 1505 de 2002 derogó el Decreto 1774 de 1996 y las demás normas que le fueran contrarias.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

126. Estas dos normas fueron compiladas en los dos decretos únicos, la primera (artículo 3 del Decreto 1082 de 94) en el Decreto 1625 de 2016 —artículo 1.3.1.16.1.— y la segunda (artículo 18 del Decreto 1505 de 2002) en el Decreto 1073 de 2015 —artículo 2.2.1.2.2.18—. Así, es necesario analizar estas normas considerando los cambios adoptados por las leyes 6 de 1992, 223 de 1995 y 681 de 2001.

127. El artículo 12 de la Ley 223 de 1995 modificó el artículo 466 del ET y estableció con claridad que «En el caso de importación de gasolina, la base gravable se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 459». Por lo tanto, el artículo 3 del Decreto 1082 de 1994, compilado en el Decreto 1625 de 2016, estuvo vigente en lo referente a la importación hasta la expedición de esta ley. Luego de la Ley 223 de 1995 las referencias a la importación perdieron su fuerza ejecutoria al haber cambiado sus fundamentos de derecho.

128. El artículo 22 del Decreto 1505 de 2002 derogó el Decreto 1774 de 1996 y las demás normas que le fueran contrarias. Así, al haber regulado de manera general la base gravable que aplica para las importaciones de estos combustibles es clara la derogatoria de la que fue objeto el Decreto 1082 de 1994 en relación con la importación. Más si se tiene en cuenta lo previsto en el artículo 12 de la Ley 223 de 1995. Inclusive esta disposición es consistente con lo señalado en el concepto 100202208-2305 de 16 de diciembre de 2024.

129. Por último, el artículo 196 de la Ley 1607 de 2012, derogó el artículo 466 del ET.

En relación con el artículo 474 del Estatuto Tributario:

130. La primera referencia normativa se encuentra en el Decreto Legislativo 2104 de 1974. En este primer momento, el artículo 3 establecía lo siguiente:

«**ARTÍCULO 3.** El impuesto sobre las ventas de que trata el Decreto 1988 de 1974, en relación con los productos derivados del petróleo, se pagará según las siguientes tarifas:

- a) Gasolina motor, el 10% del precio de la gasolina regular, fijado para el consumidor en Barrancabermeja, sin incluir impuesto;
- b) Gasolina de aviación de 100/130 octanos, continuará pagando el 10% del precio oficial de lista en refinería;
- c) Aceites, lubricantes y grasas, el 6% del precio oficial de venta del productor;
- d). Todos los demás productos refinados, derivados del petróleo, incluyendo el gas propano para uso doméstico, la gasolina blanca, la base para aceites lubricantes y grasas y los productos petroquímicos, el 4% del precio oficial de lista fijado para el producto en el lugar de entrega.

Los productos petroquímicos a que se refiere el literal d) son: benceno, tolueno, xilenos, etileno, propileno, parafinas y butilenos.»

131. Luego, el artículo 18 de la Ley 223 de 1995 modificó el artículo 3 del Decreto Legislativo 2104 de 1974, que quedó así:

«**ARTÍCULO 474.** El impuesto sobre las ventas en relación con los productos derivados del petróleo se pagará según las siguientes tarifas:

- a. Gasolina motor, el 16% del ingreso al productor. En caso de importaciones, el 16% de la base señalada en el artículo 459.
- b. Gasolina de aviación de 100/130 octanos, continuará pagando el 16% del precio oficial de lista en refinería;
- c. Aceites lubricantes y grasas, el 16% del precio oficial de venta del productor;

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

d. Todos los demás productos refinados, derivados del petróleo incluyendo el gas propano para uso doméstico, la gasolina blanca, las bases para aceites lubricantes y grasas y los productos petroquímicos, el 16% del precio oficial de lista fijado para el productor en el lugar de entrega.

Los productos petroquímicos a que se refiere el literal d) son: benceno, tolueno, xilenos, etileno, propileno, parafinas y butilenos.» (Negrilla fuera del texto original).

a. Este artículo fue derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012.

Modificación del artículo 424 del Estatuto Tributario.

132. A partir de la Ley 1819 de 2016, se modificó el régimen tributario para la gasolina y el ACPM. De una parte, se modificaron los artículos 167 y 168 de la ley 1607 de 2012 para gravar con el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM. Por otra parte, se eliminó del artículo 424 del Estatuto Tributario a la gasolina y al ACPM, pasando de ser bienes excluidos a bienes gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA. Finalmente, se modificó el artículo 467 del Estatuto Tributario, con el artículo 183 de la Ley 1819 de 2016, para determinar la base gravable en la venta de los productos derivados del petróleo.

133. Ahora, la argumentación de la recurrente parte de una interpretación histórica que vincula el artículo 5º del Decreto Ley 2104 de 1974 con el artículo 465 del ET y el artículo 14 del Decreto Ley 1988 de 1974 con el artículo 459 del ET. Sin embargo, el artículo 465 no establece una base gravable especial para la gasolina y el ACPM sino que los excluye expresamente del IVA, lo que implica que no procede liquidar el impuesto sobre estos productos, salvo que exista norma posterior que modifique esa exclusión, como ocurre en el presente caso.

134. En efecto, tal como fue expuesto en los ítems 123 a 138 de la presente resolución, conforme la evolución de los artículos 424, 465, 466 y 474 del ET en esta materia:

- a. Quedan gravados con el IVA estos productos con la tarifa general (19 %), conforme el artículo 468 del ET.
- b. En las importaciones de los productos derivados del petróleo, en especial gasolina y ACPM, la base gravable se determina con la regla general, es decir, el artículo 459 del ET, en razón a que la ley no estableció disposición o tratamiento especial sobre la materia.
- c. El artículo 465 del ET tiene aplicación para la determinación de los precios en la venta nacional en la liquidación del IVA de los productos derivados del petróleo en razón a que la excepción que establece esa disposición (exceptuados la gasolina y el ACPM, que están excluidos de este impuesto) perdió vigencia por la modificación del artículo 424 del ET y esta disposición no tiene como finalidad establecer la base gravable en la importación de estos bienes.

135. En lo que respecta a la competencia del Ministerio de Minas y Energía, que en efecto el artículo 465 del ET le otorga para fijar precios de ciertos productos refinados, se debe entender como una facultad que no está relacionada con la determinación de la base gravable en la importación del bien. Además, que tampoco determina que la gasolina y el ACPM queden excluidos del IVA. El legislador ha dispuesto expresamente su gravamen mediante reformas posteriores.

136. Evidentemente, en el caso de las declaraciones de importación cuestionadas la ausencia de fijación de precios por parte del Ministerio de Minas y Energía no puede interpretarse como una condición suspensiva para la aplicación del impuesto, dado que el legislador no lo estableció de tal manera. Como se señaló, de acuerdo con el principio de legalidad y de lo establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, las

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley.

137. Para el Despacho no es de recibo que al haberse derogado el artículo 466 del ET —referente a la base para liquidar el impuesto sobre las ventas de la gasolina— por la Ley 1607 de 2012, se entienda que la base gravable de la gasolina vuelva automáticamente a ser regulada por el artículo 465. Lo anterior, como fue analizado previamente, ante la ausencia de una norma especial rige la regla general en la importación de bienes frente a la base gravable del artículo 459 del ET.

138. En conclusión, el artículo 465 del ET no prevalece sobre el artículo 459 ibidem en el caso de la importación de gasolina y ACPM, dado que la exclusión prevista en el artículo 465 fue modificada por normas posteriores y que gravan expresamente esos productos. De igual forma, la competencia del Ministerio de Minas y Energía para fijar precios de ciertos productos refinados no suspende la aplicación del IVA y, en ausencia de norma especial vigente, aplica la regla general del artículo 459 del ET para determinar la base gravable en la importación de gasolina y ACPM.

139. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no está llamado a prosperar.

2. La reglamentación, plenamente en vigor, según la cual el IVA en la importación de combustibles derivados del petróleo se determina en función del precio que fije el Ministerio, en desarrollo de lo dispuesto por el artículo 465 del Estatuto Tributario.

140. La recurrente insiste en que el IVA en la importación de combustibles líquidos se calcula en función del precio que fije el Ministerio de Minas y Energía y que, además, según lo dispuesto en el artículo 3º del Decreto 1081 de 1994, hoy compilado en el artículo 1.3.1.16.1. del Decreto 1625 de 2016, en armonía con lo dispuesto en el artículo 465 del ET, ratifica su contenido al señalar que «El impuesto sobre las ventas se liquidará con base en la estructura de precios vigentes según la respectiva resolución del Ministerio de Minas y Energía que rija para la fecha de presentación de la Declaración de Importación y de acuerdo con el artículo 465 del Estatuto Tributario».

141. Al respecto corresponde precisar que, si bien el artículo 465 del ET establece que la base gravable del IVA para los combustibles será la estructura de precios definida por el Ministerio de Minas y Energía, esa regla aplica para operaciones internas. Para la importación, rige lo dispuesto en el artículo 459 del ET, de conformidad el artículo 12 de la Ley 223 de 1995, que modificó expresamente el régimen aplicable a los bienes importados y estableció como base gravable el valor aduanero más los demás tributos que se causen con motivo de la importación.

142. En cuanto a las obligaciones tributarias a que están sometidos los importadores de combustibles derivados del petróleo, el artículo 1.3.1.16.1 del Decreto 1625 de 2016 dispone que los importadores de combustibles para consumo propio o venta dentro del territorio nacional deberán pagar los impuestos de ley.

143. Ese mandato legal, que pretende extender el método de determinación de la base gravable prevista para operaciones internas no aplica a las operaciones de importación, consideración que además lo hace inaplicable frente al principio de jerarquía normativa y a la modificación introducida por la Ley 223 de 1995 sobre normas de racionalización tributaria. La jurisprudencia ha sido consistente en señalar que las normas reglamentarias no pueden contradecir lo dispuesto por la ley tributaria sustancial.

144. Conforme a los principios de legalidad y tipicidad que rigen en materia tributaria, cualquier interpretación extensiva que pretenda aplicar el esquema de precios regulados en el ámbito interno a las operaciones de comercio exterior desconoce el marco normativo

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

vigente y resulta en una errónea determinación del impuesto, lo que genera un tratamiento inequitativo entre bienes nacionales e importados, contrario al régimen aduanero y al principio de neutralidad tributaria.

145. La doctrina de la DIAN y los pronunciamientos judiciales han sostenido que en las importaciones no cabe aplicar estructuras de precio internas para efectos del IVA, precisamente porque el valor aduanero responde a criterios técnicos propios del comercio exterior y no refleja el precio de venta al consumidor final en Colombia.

146. De igual manera, se reitera lo expuesto frente al análisis de constitucionalidad del artículo 465 del ET, modificado por el artículo 172 de la Ley 1607 de 2012, en cuanto a que competencia al Ministerio de Minas y Energía está referida a la determinación del precio de venta, mas no en el precio de importación de estos bienes.

147. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

3. La razón técnica para que el legislador haya consagrado una base gravable especial para los combustibles derivados del petróleo que cobija a las importaciones

148. La recurrente insiste en la facultad otorgada por el legislador al Ministerio de Minas y Energía para fijar el precio base para liquidar el IVA en los combustibles. A reglón seguido plantea que la regulación oficial de los precios de los combustibles obedece a temas puntuales que desarrolla como «Estructura y regulación oficial de los precios de los combustibles, Metodologías para calcular los precios de paridad internacional, Fondo de Estabilización de Precios – Precio de paridad internacional al productor nacional de gasolina corriente, Precio de paridad internacional al productor nacional de diésel, Fondo de Estabilización de Precios (FEPC), Ingreso al productor, IP, Balance del FEPC: Diferencias entre el precio de paridad internacional e ingreso al productor, Funcionamiento del FEPC y Estructura de los precios de la gasolina y el diésel ».

149. Concluye que los precios de venta al público resultan de sumar el IP de cada combustible, los componentes de otras actividades de la cadena de distribución y los impuestos aplicables, luego se estructuran cuatro impuestos, i) impuesto nacional, ii) IVA, iii) impuesto al carbono y iv) la sobretasa a los combustibles.

150. Frente estos argumentos, el Despacho reitera que, si bien el artículo 465 del ET establece que la base gravable del IVA para los combustibles será la estructura de precios definida por el Ministerio de Minas y Energía, esa regla aplica para para operaciones internas más no para la importación de esos productos.

151. En efecto, el Ministerio de Minas y Energía detenta la facultad de establecer el ingreso al productor (IP) como base gravable para efectos del IVA en combustibles, pero esa atribución no puede desconocer el principio de legalidad tributaria ni la estructura normativa del Estatuto Tributario en relación con la importación de ese producto.

152. La calificación como responsable económico del IVA que la recurrente le atribuye al consumidor no modifica la calidad de sujeto pasivo legal que recae sobre el productor o importador. La base gravable se determina en función del ingreso al productor o importador, no del precio final al consumidor, conforme lo disponía el artículo 474 del ET (derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012). Esta distinción es clave para evitar distorsiones en la liquidación del impuesto.

153. En relación con el uso del precio de paridad internacional como referencia técnica para calcular el IP, se debe precisar que responde a una política pública de estabilización de precios, no a una definición de la base gravable. Por su parte, el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC), regulado por el Decreto 1451 de 2018, tiene como

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

finalidad atenuar las fluctuaciones del mercado internacional, pero no altera la estructura tributaria definida por el legislador frente a los tributos a liquidar por su importación.

154. De igual forma, el diferencial entre el precio de paridad y el IP, que genera compensaciones que son asumidas por el FEPC, no inciden en la determinación del IVA. El subsidio al consumidor es una medida fiscal de estabilización y no un componente de la base gravable. Así fue precisado por la DIAN en el Oficio 471 de 2023, en el que se hacen precisiones sobre la base gravable de los productos derivados del petróleo y el precio de venta, sin incluir transporte por poliducto, y si el precio es regulado por el Ministerio de Minas y Energía.

155. Es importante precisar que la mención a la estructura de precios, al precio de paridad internacional y el FEPC, son asuntos que tiene relevancia para determinar el diferencial del precio del producto derivado del petróleo internacional frente al precio al productor o importador —ingreso al productor IP— cuando el precio de paridad internacional es mayor al IP, valor que el Gobierno Nacional debe compensar al productor o importador o —dicho de otra forma— el valor del subsidio a la gasolina o al ACPM. En conclusión, la regulación de precios que hace el Ministerio de Minas y Energía prevista en el artículo 465 del ET es para la determinación del precio de venta de estos combustibles en toda la cadena de producción y comercialización, en razón a que no puede regular el precio de internacional.

156. Si bien el ajuste de precios por parte del importador puede impactar al consumidor final, este efecto no modifica la estructura tributaria ni las facultades legales de la DIAN en materia de fiscalización y liquidación del IVA en la importación. El vínculo entre precio de compra y base gravable debe observar lo establecido por el marco legal vigente, sin supeditarse exclusivamente a políticas de mercado o estimaciones particulares.

157. Como conclusión, se precisa que la existencia de una base gravable especial para combustibles derivados del petróleo, incluyendo su importación, obedece a razones técnicas y fiscales que buscan garantizar la neutralidad del impuesto y la trazabilidad del ingreso al productor o importador.

158. Los argumentos planteados pretenden confundir la lógica económica de la operación de comercio exterior frente a los efectos tributarios del consumidor final, que no es procedente para modificar la base gravable establecida por las normas ya referidas.

159. Se destaca que la Corte Constitucional en sentencia C-121 de 2006 reafirmó el principio de legalidad y certeza del tributo, para lo que señaló que los elementos esenciales deben estar definidos por la ley, avalando que, la base gravable especial para combustibles no puede ser modificada vía reglamentaria, sino que debe obedecer a lo dispuesto expresamente por el legislador.

160. Por lo expuesto, los motivos de inconformidad no están llamados a prosperar.

4. Un corolario necesario e indispensable de esa estructura de precios — La indudable razón de ser del artículo 465 del Estatuto Tributario, según el cual es el Ministerio y no la DIAN el competente para fijar la base gravable para la liquidación del IVA, respecto de los productos a que se refiere.

161. La recurrente insiste en la necesidad de acudir a lo dispuesto en el artículo 465 del ET para establecer la causación, el recaudo y el pago de impuestos por parte de los importadores y que es el Ministerio de Minas y Energía el que fija los precios para efectos de liquidación del IVA correspondiente. Que solo así se podrá dar aplicación con efectos hacia el futuro de esa determinación y no con aplicación retroactiva como se pretende con la doctrina de la DIAN de 2024.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

162. Al respecto, es pertinente reiterar que el artículo 465 del ET establece que para los productos allí mencionados la base gravable del IVA será determinada por el Ministerio de Minas y Energía, atendiendo a criterios de política pública y control de precios. Sin embargo, esa competencia no desvirtúa ni excluye la aplicación de normas generales como el artículo 459 del ET, que establece que la base gravable en importaciones corresponde al valor CIF más los gravámenes arancelarios, según reglas del régimen aduanero.

163. Se insiste en que entre los artículos 459 y 465 del ET no existe incoherencia, sino una complementariedad en función del tipo de producto, del momento de causación del impuesto —literal a) en la venta y literal d) en las importaciones, conforme el artículo 429 ET— y de la aplicación de la ley tributaria en el tiempo cuyo marco normativo aplicable es el estipulado en el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 424 del ET.

164. El artículo 459 del ET regula el tratamiento general del IVA en importaciones, mientras que el artículo 465 ibídem introduce una regla para que el Ministerio de Minas y Energía fije los precios de los productos derivados del petróleo y gas natural para efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas en la venta mas no en la importación. De ahí que la DIAN, al aplicar el artículo 459, no incurre en extralimitación de funciones ni incurre en una violación directa de la ley.

165. Frente al argumento relacionado con la aplicación retroactiva de la doctrina de la DIAN de 2024, el Despacho precisa que los conceptos no crean derecho nuevo ni modifican el ordenamiento jurídico. Son interpretaciones administrativas que aclaran el alcance y entendimiento de las normas vigentes y por tanto no tienen efectos retroactivos, más aún cuando se soportan en la normativa vigente.

166. El artículo 338 de la Constitución Política dispone que las normas que crean tributos o modifican elementos esenciales como el hecho generador solo rigen hacia el futuro. En el caso evaluado, la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 424 del ET para eliminar la exclusión de IVA para ciertos bienes, entre estos los combustibles. La DIAN, en sus conceptos 010763 de 2024 y 008922 de 2025 no creó una nueva obligación, sino que interpretó que la exclusión del artículo 465 del ET no aplica a la importación de combustibles y derivados del petróleo y que, de esa forma, quedó grabada desde 2016.

167. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no está llamada a prosperar.

5. La consecuencia de que el Ministerio de Minas y Energía no haya fijado los precios para efectos de la liquidación del IVA en la importación de combustibles refinados derivados del petróleo.

168. La recurrente alega que por el hecho de que el Ministerio de Minas y Energía no haya fijado los precios para efectos de liquidación del IVA y que, al no contarse con base gravable definida por esa dependencia, los productos refinados del petróleo importados no generan el impuesto sobre las ventas que la Administración pretende cobrar.

169. Afirma que la DIAN desconoce el principio de legalidad al omitir lo dispuesto en el artículo 465 del ET y que no hay una norma que la faculte para aplicar el artículo 459 ibídem, en tanto que no existe remisión expresa.

170. De igual forma, sostiene que, al tratarse de una norma especial, el artículo 465 del ET debe ser aplicado prioritariamente frente a otras disposiciones como el artículo 459 ibídem, además porque no existe desmedro en la operación en tanto que el IVA recauda al momento de la venta al consumidor o destinatario económico, como tributo plurifásico.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

171. Frente al argumento referido a la ausencia de fijación de precios por parte del Ministerio de Minas y Energía para establecer el IVA a pagar en la importación de combustibles se precisa que, además de los efectos ya referidos, la obligación tributaria en la importación es independiente de actos de terceros.

172. Como ya se explicó, la configuración del hecho generador del IVA en la importación se materializa en el momento en el que los bienes ingresan al territorio aduanero nacional. Esta obligación es objetiva y no está supeditada a condiciones externas o actos administrativos de terceros. En consecuencia, si le asistiera la razón a la recurrente, como no lo es tal como se ha demostrado, el hecho de que el Ministerio no haya fijado los precios no exime de la obligación tributaria.

173. Por lo señalado, a pesar de que no se llegara a establecer la base gravable en los términos del artículo 465 del ET, la Administración está facultada para aplicar la base gravable general del artículo 459 ibidem de conformidad con los principios de reserva de ley, subsidiariedad normativa y eficacia del tributo. Esta disposición establece que para los bienes importados la base gravable corresponde al valor CIF adicionado en los derechos de aduana y demás impuestos, sin que medie restricción expresa que impida su aplicación para los combustibles refinados.

174. En consecuencia, aunque los precios no se fijen por el Ministerio de Minas y Energía es ajustado al ordenamiento fiscal que la determinación de la base gravable especial para la gasolina y el ACPM dentro del territorio aduanero nacional sea establecida conforme a las reglas del artículo 459 del ET, por lo que «(La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen», situación que habilita a la Administración para acudir a las disposiciones generales. Por tanto, no hay lugar a alegar una violación del principio de legalidad cuando las normas que rigen la materia permiten establecer los criterios para el cálculo del tributo.

175. Por último, no es de recibo el argumento referido a un enriquecimiento sin causa justa por el cobro del IVA en la importación de gasolina y ACPM por cuanto su pago se deriva de la aplicación de las normas conforme las modificaciones introducidas por el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016 que —como se expuso— estableció el gravamen a la tarifa general en la importación de esos bienes. Por consiguiente, su exigibilidad en la etapa de importación está prevista legalmente y no puede considerarse un enriquecimiento injustificado por parte del Estado sino el cumplimiento de un mandato legal.

176. Por lo expuesto, los motivos de inconformidad no prosperan.

2. La DIAN, con la liquidación oficial de corrección recurrida, desconoció flagrantemente su propia doctrina y, adicionalmente, aplicó retroactivamente un concepto de diciembre de 2024.

177. La recurrente alega que en ocasiones previas la Administración ha reconocido que hay una base gravable especial para los productos refinados derivados del petróleo y que es la señalada en el artículo 465 del ET. Que así se interpretó en el Oficio nro. 031296 — Int. 2885 de 2019, que no ha sido expresamente revocado, y que confirma que esa norma no perdió vigencia a raíz de la expedición del artículo 12 de la Ley 223 de 1995 como lo contradice con el concepto de 2024.

178. Señala que, frente a las interpretaciones contrarias de la DIAN, una, fundamentada en las normas que deben aplicarse (artículo 465 del ET y Decreto 1982 de 1994) y otra, en una norma de carácter general (artículo 459 del ET), que no es aplicable a la importación de gasolina y ACPM por tener una regulación especial en cuanto a la base gravable, concluye que el Concepto 10763 Int. 2305 de 2024 incurre en una contradicción al

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

reconocer inicialmente la especialidad del artículo 465 del ET y luego, sin fundamento alguno, concluir que el aplicable es el artículo 459 ídem, en contravía de lo interpretado en el citado concepto de 2019.

179. Con fundamento en lo anterior, sostiene que lo que hace la Administración es aplicar retroactivamente la doctrina de 2024 a hechos sucedidos con anterioridad a su expedición, cuando estaban vigentes los conceptos de 2009 y 2019.

180. Al respecto se considera que el Concepto nro. 031296 Int. 2885 de 2019, debe interpretarse en armonía con lo dispuesto en el artículo 468-1 del ET, que hace referencia a la tarifa del 5 % del IVA para los bienes allí enlistados, con subpartidas expresas, y dentro de las que no se encuentra la declarada en las operaciones de comercio exterior cuestionada —2710.12.13.00—. No obstante, ese pronunciamiento, en el tema del IVA en la importación de gasolina y ACPM, expresó lo siguiente:

«con la introducción del Ingreso al Productor como bien gravado a la tarifa del 5% del impuesto sobre las ventas, y según lo dispuesto en el literal a) del numeral 1 del artículo 467 del E.T., la base gravable para el productor o importador de la gasolina y el ACPM de que trata el parágrafo 1o del artículo 167 de la Ley 1607, sobre la cual se aplica la tarifa del 5%, es el Ingreso al Productor, el cual es establecido por el Ministerio de Minas y Energía.

Cabe mencionar que esta es una base gravable especial, razón por la cual, al momento de realizar la importación de la gasolina y el ACPM, no debe liquidarse el IVA según lo dispuesto en el artículo 459 del E.T., a contrario sensu, la base gravable en la importación es el ingreso al productor sobre la cual se liquida el IVA.

En conclusión, el ingreso al productor, según sea el valor establecido por el Ministerio de Minas y Energía, es la base gravable sobre la cual se aplica la tarifa del 5% del impuesto sobre las ventas en la importación de la gasolina y el ACPM, una vez liquidado el impuesto, será el IVA que se diligenciará y pagará en la declaración de importación»

181. Luego, en gracia de discusión, si el importador hubiese aplicado el concepto en referencia y que, alega como el vigente a la fecha de los hechos, entonces debió haber liquidado y pagado tomando la tarifa del 5 % del IVA de los bienes importados tal como la alega que es la aplicable, lo que tampoco ocurrió. Por ende, carecen de fundamento las aludidas vulneraciones al principio de buena fe y confianza legítima en tanto que de ninguna manera dio aplicación a la doctrina oficial que alega como aplicable, pues de ninguna manera se acogió a ella tomando la tarifa allí referida en las declaraciones cuestionada.

182. Además, no es de menor importancia que en ese pronunciamiento se aclarara lo siguiente:

«1.4. El artículo 172 de la Ley 1607 de 2012, modificó el artículo 465 del E.T., en el cual exceptuó a la gasolina y ACPM de la competencia para fijar precios del Ministerio de Minas y Energía para efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta que estos bienes se encontraban excluidos del impuesto en el numeral 6 del artículo 424 del E.T.

1.5. Posteriormente, el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016, eliminó a la gasolina y el ACPM del listado de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas del artículo 424 del Estatuto Tributario.

1.6. Como consecuencia de lo anterior, la gasolina y el ACPM pasaron a ser bienes gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, es decir, gravados al 19%» (Se subraya).

183. Lo anterior por cuanto los conceptos jurídicos de la DIAN no pueden ir en contra, o más allá, de la norma vigente. El artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 establece que «Los

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley», luego, la expuesta es la interpretación oficial sobre el tema y, como lo señala la norma en cita, constituye interpretación oficial para los funcionarios de la DIAN.

184. Ahora, como lo señala la misma norma, los «conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales constituye interpretación oficial para los funcionarios de la DIAN en tanto que los contribuyentes, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.»

185. Como se expresó en acápites previos, la DIAN, al emitir conceptos, que solo son interpretativos respecto de la obligación de liquidación y pago del IVA en la importación de combustibles derivados del petróleo, no crea una nueva obligación, sino que aclara que la exclusión no se aplica desde la reforma legal. De esa forma, la obligación tributaria surge desde la ley, no desde el concepto.

186. La Administración, al emitir los conceptos frente a la obligación tributaria en controversia se limitó a pronunciarse sobre el alcance de normas vigentes desde la expedición de la Ley 1819 de 2016, en particular la modificación del artículo 424 del ET, que eliminó la exclusión de IVA para la importación de combustibles.

187. En consecuencia, la obligación de liquidar IVA en la importación de gasolina y ACPM existe desde la entrada en vigor de dicha reforma legal y no desde la emisión de los conceptos. En este caso, no tienen efectos modificatorios del orden jurídico sino meramente indicativos, conforme lo ha señalado reiteradamente el Consejo de Estado.

188. En consecuencia, y como ya se advirtió, entre los artículos 459 y 465 del ET no se advierte una incoherencia, sino que por contrario son complementarios en función del tipo de bienes que —según las modificación normativa— están gravados a la tarifa general (importación de gasolina y ACPM); del momento de causación del impuesto y de la temporalidad de la ley cuyo marco normativo aplicable es el estipulado en el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 424 del ET. En esa medida, su aplicación estuvo sujeta al principio de irretroactividad de la ley, pues de ninguna manera el efecto de estas disposiciones se hizo extensivo a hechos ocurridos antes de su promulgación.

189. La interpretación conforme con la que el artículo 465 del ET se mantiene vigente y se aplica de manera específica para los productos refinados derivados del petróleo ha sido reiterada por la Administración en múltiples pronunciamientos, sin que exista acto administrativo que lo haya revocado expresamente. Pretender la aplicación del artículo 459 del ET, de carácter general, a situaciones reguladas por una norma especial, desconoce el principio de especialidad normativa.

190. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad propuesto no prospera.

3. Sobre la imposibilidad de que la DIAN aplique retroactivamente su doctrina.

191. La recurrente insiste en que la Administración aplica retroactivamente la doctrina de 2024 a situaciones consolidadas antes de su expedición, lo que afecta los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe. Al respecto, alude al Informe de Auditoría

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

adelantado por la Contraloría General de la República y que concluye que, «conforme al principio de irretroactividad de la doctrina administrativa, los efectos del concepto no aplican a la vigencia 2024, durante la cual se mantenía la interpretación anterior. Por tanto, la aplicación del nuevo criterio doctrinal tiene efectos ultractivos, es decir, hacia el futuro, sin afectar situaciones consolidadas bajo la doctrina anterior».

192. Dice que, de aplicarse hipotéticamente el IVA, debió liquidado a la tarifa del 5 % y no del 19 %, según lo previsto en el artículo 468-1 del ET y los principios de trato nacional favorable, transparencia, seguridad jurídica y no retroactividad en la aplicación de medidas comerciales dispuestos en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio —GATT—, demás acuerdos de la OMC e incluso por lo previsto en el numeral 6.2 de la Circular nro. 010 de 2022 sobre la irretroactividad de los conceptos jurídicos publicados. Para resolver estos motivos de inconformidad el Despacho se remite a lo considerado en los apartes precedentes.

193. En cuanto a al artículo 468-1 del ET que establece que ciertos bienes se gravan con tarifa del 5 %, mientras que otros deben aplicar la tarifa general del 19 %, se advierte que no es aplicable por cuanto es esta última la dispuesta para la importación de productos refinados derivados del petróleo.

194. La subpartida arancelaria 2710.12.13.00 incorporada en las declaraciones de importación cuestionadas corresponde a la definición de gasolina y ACPM como combustibles minerales, aceites de petróleo o mineral bituminoso, aceites livianos, etc., que gravada con IVA a una tarifa de 19 %, según lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016. Esa posición arancelaria no corresponde a una de aquellas de las excepciones por el artículo 468-1 del ET, mercancías sobre las que sí aplica el alegado 5 %.

195. Respecto de los alegados principios del GATT y los acuerdos OMC, es importante precisar que estos tratados reconocen la autonomía normativa de los Estados en materia tributaria, siempre que se respeten los principios de trato nacional y no discriminación. En el presente caso, no se advierte vulneración de estos principios, dado que el tratamiento impositivo resulta del análisis técnico y jurídico de la clasificación arancelaria y el régimen interno, sin discriminación por origen o condición del operador aduanero. Adicionalmente, es importante indicar que los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016, sobre la eliminación como bienes excluidos a la gasolina y el ACPM, fueron debidamente publicados en la gaceta del congreso por lo tanto se cumple con lo previsto en el artículo X del GATT, la doctrina que expide la DIAN como se ha indicado no constituyen normas jurídicas ni crean obligaciones nuevas. Son interpretaciones administrativas que orientan la actuación de los funcionarios de la entidad que no modifican el ordenamiento jurídico, por lo tanto, esto no contradice tampoco las normas del GATT.

196. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

4. La ausencia de un elemento esencial del tributo en el IVA, como es la base gravable, impide la configuración del tributo y conlleva la nulidad del acto que lo liquide.

197. La recurrente alega que el Ministerio de Minas y Energía no ha determinado la base gravable del tributo y que, por tanto, en aplicación del principio de reserva de ley previsto en el artículo 338 de la Constitución Política, se trata de un impuesto que no exigible.

198. El Despacho pone de presente que los elementos del tributo están definidos en la ley y no en actos administrativos reglamentarios del Ministerio de Minas y Energía que no

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

tienen el alcance de definir la estructura del impuesto que se genera en las ventas en la importación de gasolina y ACPM están definidos en el ordenamiento tributario.

199. En ese sentido, le asiste razón a la recurrente toda vez que el tributo liquidado encuentra sustento legal en el Estatuto Tributario y se configura conforme a los hechos generadores previstos en la ley. La alegada ausencia de regulación sectorial no desvirtúa la existencia ni la exigibilidad del impuesto.

200. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

5. Mi representada liquidó el IVA a una tarifa 0% en sus declaraciones de importación, no porque la gasolina y el ACPM estuvieran excluidos del impuesto sino porque el diligenciamiento del formulario le impedía poner en la casilla de la base gravable “0”. En este sentido, la única alternativa para no generar el tributo, era poner una tarifa cero en la casilla correspondiente.

201. Sostiene que para el diligenciamiento de las casillas de la declaración de importación en el sistema informático aduanero de la DIAN no estaba prevista la base gravable y que, al no permitir ingresar un valor distinto, la que procede es la dispuesta en el artículo 465 del ET —determinada por el precio oficial fijado por el Ministerio—. Que, al existir la resolución de precios y por ende la falta de base gravable, el sistema solo permite calcular la casilla 98 ingresando la base gravable más el total liquidado del Arancel, razón adicional para haber consignado la tarifa del cero por ciento (0%).

202. En este aspecto, si bien se entiende que el sistema informático aduanero pudiera impedir el ingreso de una base gravable igual a cero en su momento, ese hecho no habilita al declarante para modificar arbitrariamente la tarifa del impuesto. El artículo 420 del ET establece que la importación de bienes es un hecho generador del IVA, y el artículo 468 fija la tarifa general del 19 %, salvo excepciones expresas que no se pueden inobservar por problemas informáticos. En tal caso se debió poner en conocimiento de la dependencia competente de la DIAN para solucionar el inconveniente informático o en su defecto para que le fuera autorizada la presentación manual de la declaración.

203. En tal caso, cuando se presentan fallas o inconvenientes en los servicios informáticos de la DIAN, existen canales oficiales para reportarlos y proteger los derechos y obligaciones de los usuarios aduaneros y/o contribuyentes.

204. Es de pleno conocimiento de los usuarios aduaneros que los Servicios Informáticos Electrónicos de la DIAN son herramientas de ayuda al usuario, pero a la vez, constituyen un mecanismo de control de la autoridad aduanera, que según las opciones que se utilicen, determinan la trazabilidad de las operaciones de comercio exterior.

205. La herramienta que la DIAN dispone para casos como el que reporta el recurrente se maneja en la llamada mesa de servicio, desarrollada por la entidad para canalizar, gestionar y controlar las solicitudes presentadas que estén relacionadas con tecnología y desde la que todos los usuarios de la Autoridad Aduanera a nivel nacional deben registrar su requerimiento. De esa forma, las restricciones del sistema deben tramitarse mediante solicitud formal de corrección o aclaración, no mediante el ajuste unilateral de parámetros fiscales.

206. Lo cierto es que la ausencia de una base gravable determinada en el sistema informático aduanero no convalida o justifica de manera alguna el incumplimiento de la ley tributaria ni justifica aplicar una tarifa diferente.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

207. Lo señalado aplica igualmente sobre el reiterado argumento de la falta de precios oficiales fijados por el Ministerio de Minas y Energía para calcular la base gravable en el caso de combustibles derivados del petróleo en su importación, lo que tal como se ha señalado no es del recibo en razón a que esa no es la competencia que el artículo 465 del ET le atribuyó, no tiene lugar este argumento para justificar su incumplimiento legal.

208. No declarar el impuesto o consignar tarifa cero sin soporte legal configura una omisión que da lugar a la Liquidación oficial de corrección y a la imposición de sanciones.

209. En conclusión, la dificultad técnica en el diligenciamiento del formulario no constituye una causal legal de exoneración o exclusión del IVA. Tampoco la falta de resolución oficial de precios habilita al declarante para autodefinir la tarifa en el 0 %, menos aún en operaciones relacionada con bienes gravados.

210. La declaración se aleja de los parámetros normativos, por lo que no puede acogerse el argumento planteado.

6. La sanción impuesta en el acto liquidatorio – La actuación de mi representada no solo se ajustó estrictamente al principio de *reserva* de la ley (artículo 338 de la carta política), sino que además no generó daño a la *hacienda pública*, porque el estado ya recaudó el impuesto sufragado por el consumidor – el IVA, así sea en la importación, debe ser evaluado desde la óptica del Estatuto Tributario -es improcedente la sanción prevista en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, norma que se debe abordar en armonía con el artículo 647 del estatuto tributario – por error de derecho no puede haber sanción por inexactitud.

211. La recurrente alega que, aun considerando hipotéticamente la omisión formal o material relacionada con la no liquidación y pago del IVA en las declaraciones de importación cuestionadas, lo cierto es que esa conducta no sería lesiva y en esa medida no debería sancionarse. Además, por el hecho de ser de propiedad estatal controlada por Ecopetrol y que no busca maximizar rentabilidad mediante maniobras de evasión fiscal.

212. Insiste en que tratándose del impuesto al valor agregado, bajo el modelo plurifásico que ingresa al Estado según la cadena de producción y comercialización de acuerdo con cada actor del proceso hasta llegar al consumidor final, el Estado recibe fase por fase los denominados abonos a cuenta del impuesto total que finalmente termina pagando el consumidor final, por lo que en últimas, el Estado recauda el total del impuesto asumido por el consumidor, gravando de tal forma el consumo y no la producción o importación.

213. Alega de igual manera que el Estado no resultó afectado y que la sanción es desproporcionada en cuanto a la lesividad y contraría los principios de buena fe, razonabilidad y justicia tributaria.

214. Ratifica que lo que se presenta en el caso es una controversia eminentemente tributaria, no aduanera, frente a la interpretación de las normas jurídicas, discusión que no justifica la cuantiosa sanción impuesta y que debe resolverse como una inexactitud bajo lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, interpretado armónicamente con lo señalado en el artículo 647 del ET frente a la tasación de la multa por inexactitud. Además, alega que debe tenerse en cuenta lo considerado por el Consejo de Estado frente a errores sobre la interpretación del derecho aplicable.

215. El Despacho advierte que, si bien es cierto que toda carga tributaria debe emanar de la ley, también lo es que el hecho de que en las declaraciones de importación se omita la declaración y pago del IVA derivado de importaciones genera una diferencia sustancial

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

entre el valor declarado y el valor realmente debido, lo cual constituye un hecho jurídico con relevancia sancionatoria.

216. La existencia de normativa clara —como el artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 y el artículo 647 del ET— habilita expresamente a la Administración para sancionar conductas que, aún sin dolo, comprometan la integridad de la determinación tributaria.

217. Lo que respecta a la alegada lesividad y el recaudo total del IVA por parte del Estado es de precisar que el impuesto sobre las ventas no puede analizarse exclusivamente desde la óptica del consumidor final. Si bien el modelo es plurifásico cada actor debe cumplir los deberes formales y sustanciales que le corresponden en la cadena de causación del impuesto conforme a sus responsabilidades individuales. El hecho de que el consumidor final pague el IVA no exonera al importador del cumplimiento riguroso de sus obligaciones tributarias, máxime si el incumplimiento genera inconsistencias en el sistema de compensaciones y devoluciones del impuesto.

218. Aceptar el argumento invocado es entrar en el absurdo jurídico que en la importación de cualquier bien no se debe causar y pagar el IVA en razón a que después cuando se venda al consumidor final el IVA se paga. Esta argumentación desconocería la naturaleza del impuesto y elementos como la causación y los sujetos pasivos y responsables.

219. Es claro que el Estatuto Tributario establece la posibilidad de que ciertos errores de interpretación no sean sancionables, siempre que los hechos y cifras hayan sido veraces y completos. No obstante, se requiere demostrar una metodología razonada, basada en criterios jurisprudenciales, doctrinarios o normativos sólidos, lo que en este caso no fue acreditado por la contribuyente en la etapa de fiscalización ni en el recurso.

220. Adicional, la controversia jurídica planteada no proviene de un vacío normativo o contradicción insalvable, sino de una interpretación que omitió la aplicación del artículo 420 del ET, en relación con los hechos generadores del IVA, en particular el hecho generador por la importación de bienes, lo cual refuerza la procedencia de la sanción impuesta.

221. Si de falta de culpabilidad (dolo o culpa) se trata, es de precisar que, aunque la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado que la responsabilidad tributaria debe ser subjetiva, el artículo 647 del ET establece un régimen sancionatorio objetivo en el que el elemento de culpa no siempre es exigible, particularmente cuando no se registran datos completos y veraces en las declaraciones que se reputan como inexactas como quiera que no registraron datos correctos por base gravable y tarifa en los términos expuestos en esta resolución. De igual forma, es de precisar que la sanción que es objeto de discusión no se rige por el artículo 647 del ET sino por el régimen sancionatorio aduanero en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 por estar asociado a la declaración de importación y haberse omitido la declaración y pago de un tributo aduanero.

222. Igual consideración tiene lugar respecto de las obligaciones aduaneras incumplidas. La sanción impuesta se ajusta a la normatividad vigente y no se evidencia que la actuación de la recurrente haya estado respaldada por una interpretación jurídica razonable ni por hechos completos y veraces que impidan la configuración de la inexactitud en la liquidación y pago del IVA. Por tanto, el acto administrativo se mantiene en firme conforme a derecho.

223. En consecuencia, no prosperan las inconformidades presentadas por Refinería de Cartagena S.A.S.

**RECURSO 2 - RECURSO INTERPUESTO POR LA AGENCIA DE ADUANAS MERCO
S.A.S. NIVEL 1**

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

224. La recurrente alega que la doctrina oficial aplicada por la Autoridad Aduanera y encuentra contradicción con el sistema institucional de gestión de riesgos que durante mucho tiempo ha permitido levantes aduaneros como los ahora cuestionados, por lo que, de ser confirmado el acto administrativo sancionatorio recurrido, ventilará la controversia ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

1. El artículo 465 del Estatuto Tributario no ha sido derogado expresa ni tácitamente. Por lo tanto, las mercancías amparadas en las declaraciones de importación enlistadas en la Liquidación Oficial de Corrección de la referencia, se encuentran excluidas del IVA.

225. Afirma que el Artículo 465 del ET no ha sido derogado expresa ni tácitamente, por lo que, las mercancías amparadas en las declaraciones de importación enlistadas en la liquidación oficial de corrección están excluidas del IVA y que su cobro rebasa la órbita de la legislación aduanera por cuanto las competencias institucionales de interpretación de la DIAN no comprenden la de considerar unilateralmente la derogatoria tácita del artículo 465 del ET.

226. Sostiene que la Administración considera erradamente que variaron los alcances del artículo 465 ET a partir de la promulgación de la Ley 1819 de 2016, cuando después de varias reformas tributarias dicho ordenamiento no ha sido modificado.

227. Insiste en la competencia del Ministerio de Minas y Energía para señalar los precios de los productos refinados derivados del petróleo para efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, que expresamente dispuso que «la gasolina y el ACPM, que se encuentran excluidos de este impuesto», por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el literal d) del artículo 420 del ET sobre la «importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente», constituyen argumentos insuperables para argumentar el error de interpretación de la autoridad aduanera.

228. Sostiene que el artículo 465 del ET debe ser entendido sobre el principio de interpretación restrictiva y en tal sentido se debe afirmar que no ha sido modificado expresa ni tácitamente, al subsistir de manera autónoma por su especialidad y literalidad.

229. Alega que en el Concepto nro. 100202208-2305 de 19 de diciembre de 2024, se expresó claramente que «La referencia a la exclusión que se hace en el artículo 465 del ET se entiende derogada tácitamente por lo previsto en la Ley 1809 de 2016», cuando ese artículo, que no ha sido derogado ni modificado, conserva plenamente la acepción referida a la exclusión del IVA en favor de las importaciones de gasolina y ACPM, definidos en el párrafo 1º del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012.

230. Respecto de estos argumentos, el Despacho considera que, como se indicó al iniciar el acápite de consideraciones, ante la similitud y reiteración en varios de ellos, en virtud del principio de economía procesal, se abstendrá de repetirlos en las respuestas a desarrollar.

231. Así, este argumento encuentra respuesta entre los numerales 119 a 146 precedentes del presente acto administrativo. No obstante, de las consideraciones anunciadas es pertinente resaltar que, el artículo 465 del ET, si bien no ha sido derogado expresamente, debe interpretarse en armonía con las reformas introducidas por la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 424 del ET, eliminando la exclusión expresa del IVA para gasolina y ACPM.

232. La controvertida derogatoria tácita ha sido plenamente reconocida por la jurisprudencia y la doctrina nacional. Se configura cuando una norma posterior resulta incompatible con una anterior o regula integralmente la materia. En este caso, la Ley 1819 de 2016 introdujo expresamente un nuevo régimen que grava los combustibles, lo que jurídicamente implica una derogación tácita del inciso final del artículo 465 del ET.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

233. Lo indicado permite sostener que la Administración no ha rebasado la órbita de la legislación aduanera que critica la recurrente al considerar la derogatoria tácita en mención. Adicionalmente, es de precisar que, como Autoridad Tributaria, la DIAN tiene competencia para interpretar las normas fiscales en el marco de su función administrativa, conforme al artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

234. En cuanto a lo consignado en el Concepto Jurídico 100202208-2305 de 2024, es de precisar que lo que en él se indicó es que la exclusión contenida en el artículo 465 se entiende derogada tácitamente por lo previsto en la Ley 1819 de 2016, interpretación que de manera alguna constituye una usurpación de funciones legislativas. Por el contrario, es una aplicación del principio de legalidad tributaria en el marco normativo vigente.

235. En relación con la derogatoria tácita, el Consejo de Estado, Sección Tercera, mediante sentencia de 16 de noviembre de 2016, Exp. 50430, MP Hernán Andrade Rincón, señaló lo siguiente:

«1.3. Los artículos 71 y 72 del Código Civil consagran los tipos o clases de derogación de las leyes, así:

“La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.

Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.

La derogación de una ley puede ser total o parcial”.

La derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley.”

Por su parte, el artículo 3 de la Ley 153 de 1887 también se refirió a las clases de derogación e introdujo la llamada integral³, esto es, aquella que tiene lugar cuando una ley nueva regula íntegramente la materia contenida en un ordenamiento previo, circunstancia que, tal y como se indicó anteriormente, no ocurre en este caso, por cuanto el CPACA no vino a reemplazar en su totalidad la normativa aplicable a la acción o medio de control de repetición.

La Corte Constitucional al analizar las disposiciones del Código Civil y de la Ley 153 de 1887, sostuvo:

“La derogatoria de una ley conlleva la cesación de sus efectos jurídicos, lo cual ocurre en al menos tres casos: (i) cuando una ‘nueva ley suprime formal y específicamente la anterior’ [derogatoria explícita]; (ii) ‘cuando la ley nueva contiene disposiciones incompatibles o contrarias a las de la antigua’ [derogatoria implícita], y (iii) ‘cuando una ley reglamenta toda la materia regulada por una o varias normas precedentes, aunque no haya incompatibilidad entre las disposiciones de éstas y las de la ley nueva’ [derogatoria por regulación integral].” (Cursivas del original).

“Las leyes solamente pueden derogarse por otras de igual o superior jerarquía, verbigracia, una ley ordinaria puede ser derogada por otra ley ordinaria o por una norma constitucional, pero en forma alguna por un decreto reglamentario. La derogatoria puede ser expresa, tácita o por reglamentación integral (orgánica) de la materia, sucediendo la primera cuando la nueva ley suprime formal y específicamente la anterior; la segunda, cuando la ley nueva contiene disposiciones incompatibles o contrarias a las de la antigua, y la tercera, cuando una ley reglamenta toda la materia regulada por una o varias normas precedentes, aunque no haya incompatibilidad entre las disposiciones de éstas y las de la ley

³ “Estímase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, ó por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, ó por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia á que la anterior disposición se refería”.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

nueva” »

236. Como se consideró en la respuesta a similar argumento del importador, el principio de interpretación restrictiva en materia tributaria no impide reconocer la derogatoria tácita cuando existe incompatibilidad normativa. La interpretación debe ser sistemática, considerando el conjunto de normas que regulan el IVA, incluyendo los artículos 420, 424, 465, 467 y 468-1 del ET.

237. La doctrina oficial de la DIAN ha sido consistente en señalar que, desde la reforma de 2016, los combustibles están gravados con el IVA. Esta posición ha sido aplicada de manera uniforme en requerimientos y liquidaciones oficiales, garantizando la seguridad jurídica y el principio de igualdad ante la ley.

238. El hecho de que el artículo 465 permanezca en el cuerpo del Estatuto Tributario no implica su vigencia material, dado que su contenido ha sido subsumido por normas posteriores que regulan integralmente la materia.

239. Para concluir, la interpretación de la Autoridad Aduanera se ajusta al marco legal vigente, a la evolución normativa del régimen del IVA sobre combustibles, y a los principios de legalidad, sistematicidad y seguridad jurídica. No se configura una vulneración al debido proceso ni a la buena fe, sino una aplicación legítima de la ley tributaria.

240. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

2. No procede la imposición de la sanción contra el Importador prevista en el numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, atendiendo a dos circunstancias, independientes y autónomas:

La PRIMERA, por la ya esgrimida y sustentada vigencia del Artículo 465 del Estatuto Tributario, que desvirtúa el mayor valor liquidado por concepto de IVA, y

La SEGUNDA, subsidiaria de la anterior, porque en los términos del Parágrafo 2 del Artículo 647 del Estatuto Tributario “No se configura inexactitud”, mediando una situación de “interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable”, concerniente de una parte al significado literal y obvio de las palabras que componen el mencionado artículo 465 E.T., y, de la otra, al esfuerzo interpretativo realizado y plasmado en el Expediente, por parte de la Administración, del Importador y de las declarantes agencias de aduanas.

241. La recurrente insiste en un error de apreciación o diferencia de criterio en la «complejísima argumentación de los actos requerimiento especial aduanero y liquidación oficial de corrección».

242. Sostiene que dicha tesis debe ser reconsiderada frente a la eventual infracción por inexactitud por lo que corresponde aplicar lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 647 del Estatuto Tributario. Alega que se debe valorar la existencia de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable y por tanto resulta improcedente la aplicación de la sanción del numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023.

243. En cuanto a la vigencia del artículo 465 del ET, además de lo ya considerado, de advierte una interpretación parcial por parte de la recurrente, al no considerar el conjunto normativo modificado por el Decreto Ley 920 de 2023, en especial lo dispuesto en el numeral 2.2 del artículo 29, es decir, «Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles».

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

244. La norma establece la responsabilidad del importador por inconsistencias en los datos consignados en la declaración de importación que conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles y la liquidación del IVA no es una excepción. De tal forma se configura una conducta autónoma distinta a la simple divergencia interpretativa que plantea la recurrente respecto de la interpretación del controvertido artículo 465 del ET.

245. Se insiste en que la tesis de la vigencia incólume del artículo 465 del ET ignora la evolución normativa que ha introducido ajustes sustantivos en la forma de determinar la base gravable, conforme a los principios de legalidad tributaria y técnica aduanera. La Administración ha sustentado de forma técnica y jurídica que dicha norma se encuentra limitada por el nuevo régimen, lo cual ha sido plasmado en el Requerimiento especial aduanero y la liquidación oficial de corrección alegados.

246. En cuanto a la interpretación razonable del artículo 465 ET y del párrafo del artículo 647 del ET, el Despacho advierte que respecto del primera se encuentra suficiente ilustración en los incisos precedentes. En cuanto al segundo, es de precisar que, si bien el párrafo 2º del artículo 647 prevé la posibilidad de exonerar la sanción por inexactitud cuando hay interpretación razonable, esta debe cumplir unos requisitos concretos tales como que, los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos al igual que exista una diferencia legítima en el entendimiento del derecho aplicable, no en la aplicación errónea del procedimiento fiscal o en la omisión normativa.

247. La Administración, tras el análisis del expediente, ha determinado que la liquidación del IVA presentada por el importador no se ajustó a la normatividad vigente ni a los criterios doctrinarios señalados por la entidad. La diferencia no radica en una legítima discrepancia interpretativa, sino en la omisión de disposiciones expresas y actualizadas. Por tanto, no se configura la eximente del artículo 647 del ET, ya que no hay correspondencia entre la conducta desplegada y los supuestos de hecho que habilitan la exoneración.

248. En cuanto a la infracción y aplicación de la sanción es de considerar que la determinada responde a una conducta objetivamente verificable, que afecta la correcta determinación del impuesto a pagar. La sanción impuesta es proporcional al monto liquidado indebidamente, conforme al numeral 2.2 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, y respeta el principio de proporcionalidad, finalidad sancionatoria y debido proceso puestos en duda por la recurrente.

249. La conclusión de este acápite se resume en que la actuación administrativa ha sido coherente con la normatividad vigente, y no se configura una interpretación razonable que permita invocar la eximente del artículo 647 del ET. La sanción impuesta al importador es procedente y debe mantenerse en firme, atendiendo al principio de legalidad, responsabilidad tributaria y seguridad jurídica.

250. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

3. No procede la imposición de la sanción contra las Agencias de Aduanas prevista en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, atendiendo a tres circunstancias, independientes y autónomas:

La PRIMERA, por la ya esgrimida y sustentada vigencia del Artículo 465 del Estatuto Tributario, que desvirtúa el mayor valor liquidado por concepto de IVA, y

La SEGUNDA, subsidiaria de la anterior, porque en los términos del Párrafo 2 del Artículo 647 del Estatuto Tributario “No se configura inexactitud”, mediando una situación de “interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable”, concerniente de una parte al significado literal y obvio de las palabras que componen el mencionado artículo 465 E.T., y, de la otra, al esfuerzo

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

interpretativo realizado y plasmado en el Expediente, por parte de la Administración, del Importador y de las declarantes en el Expediente.

La TERCERA, subsidiaria de las dos anteriores, porque se vulneran los principios constitucionales del *Debido Proceso* y de *Presunción de Inocencia*, tomando en consideración que la liquidación oficial de un mayor valor por concepto de IVA, así como la sanción por la infracción por “inexactitud” endilgada al Importador, son elemento esencial, presupuesto sine qua non, para que la Administración pueda proceder a señalar la presunta comisión de la conducta prevista en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023. Y, adicionalmente, porque el cálculo o liquidación del monto de dicha sanción de por sí ya inmersa en causales de nulidad, fue realizada de manera indebida.

251. Al igual que en el aparte que antecede, la recurrente afirma que la primera circunstancia se refiere a lo expuesto en el primer motivo de inconformidad y, la segunda, a lo argumentado en el segundo motivo de inconformidad, que han sido respondidos.

252. De la tercera circunstancia, sostiene que la sanción impuesta es prematura en tanto que los artículos 109 y 110 del Decreto Ley 920 de 2023, referidos ambos a la facultad de vincular al proceso a los usuarios respecto de los que se deban establecer responsabilidades y, si es del caso, imponer sanciones, implican que la vinculación de los declarantes no es para definir e imponer una infracción determinada, y menos aún para calcular y definir un monto de sanción, sino para efectos de deducir la responsabilidad que le pueda caber, por lo que considera que la tipificación de la presunta infracción dispuesta en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, en este caso es irregular y violatoria de las garantías constitucionales.

253. Sostiene que la conducta referida a hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios, en infracciones, constituye un presupuesto o requisito esencial y obligatorio que, sin embargo, no existe un acto administrativo en firme que así lo establezca. Que en ausencia de esa decisión la conducta infractora es inexistente. Alega que, por tanto, este no es el momento procesal para proponer y/o imponer sanción a las agencias de aduanas que actuaron como declarantes, en tanto que, aún no se encuentra en firme el acto de fondo que declaró la existencia de la infracción aduanera por inexactitud en la liquidación y pago del IVA al importador y por ende su sanción.

254. Finalmente, alega que la liquidación de la sanción impuesta está viciada de un anatocismo sancionatorio —sanción sobre sanción—, en tanto que fue calculada, no solo a partir del monto del mayor valor del IVA liquidado, sino también del valor de la sanción impuesta al importador por la inexactitud deprecada. Dice que, por esta inconsistencia, hay lugar a aplicar la excepción de inconstitucionalidad.

255. En su criterio, la sanción a aplicar, si es que corresponde, debería liquidarse a partir de la sanción por inexactitud basada a su vez en el mayor valor de IVA, sin incluir la sanción del importador que es independiente a la responsabilidad del declarante.

256. Frente a la alegada vigencia y aplicación del artículo 465 del ET, además de lo ya considerado, es de precisar que no tiene el efecto de desvirtuar el mayor valor liquidado por concepto de IVA, toda vez que el proceso de fiscalización se basó en la valoración aduanera conforme a normativa vigente, y en especial en los procedimientos técnicos y jurídicos que respaldan la determinación del tributo.

257. La Autoridad Aduanera, en el ejercicio de sus competencias de control y verificación, realizó el proceso de revisión conforme al principio de legalidad y al debido procedimiento, constatando inconsistencias que dieron lugar al mayor valor, plenamente sustentado en pruebas objetivas dentro del expediente.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

258. En lo que corresponde a la aplicación del párrafo 2 del artículo 647 ET, adicional a lo ya considerado al respecto, corresponde señalar que el hecho de que exista un esfuerzo interpretativo no exonera la responsabilidad en caso de inexactitud. La Administración ha sido enfática en que no cualquier interpretación divergente ampara errores materiales o sustanciales en las declaraciones.

259. En este caso, la diferencia encontrada no se deriva exclusivamente de un criterio hermenéutico razonable, sino de una omisión sustancial que afecta directamente la base gravable del IVA, configurando la inexactitud sancionable, de acuerdo con la evaluación técnica y jurídica llevada a cabo por la DIAN.

260. De otra parte, el Despacho considera no tiene lugar la vulneración del debido proceso que se alega no por cuanto el procedimiento seguido tuvo en cuenta las garantías procesales, incluyendo el derecho de contradicción y defensa. La Agencia de Aduanas fue vinculada formalmente en virtud del artículo 109 del Decreto Ley 920 y se le otorgó la oportunidad para controvertir los diferentes actos administrativos, explicar su actuación y demás garantías procesales.

261. La sanción fue impuesta mediante un acto administrativo debidamente motivado y no se aplica una sanción sobre sanción —anatocismo— como se alega, sino una penalidad autónoma prevista expresamente en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023, que prevé como base el valor del mayor tributo determinado en la liquidación oficial.

262. Por mandato del artículo 109 del Decreto Ley 920 de 2023, en los procesos administrativos sancionatorios o de formulación de liquidación oficial se deberán vincular a los usuarios aduaneros, con el objeto de establecer su responsabilidad e imponer la sanción a que haya lugar, dentro del mismo acto administrativo que decida de fondo.

263. De allí que la sanción a la agencia de aduanas no requiere la firmeza del acto contra el importador como condición previa, pues el comportamiento del declarante —por acción u omisión que induce al usuario a cometer una infracción— constituye una conducta independiente, tipificada claramente en la normativa como conducta autónoma.

264. Como conclusión, el planteamiento de la recurrente no desvirtúa la legalidad de la sanción impuesta. Está plenamente ajustada al marco jurídico aplicable y fue impuesta con sujeción a las garantías constitucionales. Por tanto, no hay lugar a aplicar excepción de inconstitucionalidad toda vez que la norma se ajusta a los preceptos constitucionales y su aplicación se da en ejercicio legítimo de las funciones de control aduanero de la DIAN.

265. Por lo expuesto, no prosperan las inconformidades presentadas por la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1.

**RECURSO 3. ANÁLISIS DE LAS INCONFORMIDADES PLANTEADAS POR LA
AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1.****1. La inexistencia de la infracción de la agencia de aduanas por improcedencia
de causación del IVA en las importaciones de gasolina y ACPM.**

266. En similares términos que la Agencia de Aduanas Merco S.A.S. Nivel 1, la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1 sostiene que el artículo 465 del ET, que específicamente dispone que la gasolina y el ACPM están excluidos del IVA, no está derogado tácitamente como lo interpreta la DIAN y califica de confuso el tema referido al pago del IVA en las importaciones de gasolina y ACPM.

267. Sostiene que, en tratándose de la derogatoria tácita de ese mandato legal, corresponde a las autoridades competentes declararla y en su concepto, sería la Corte

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

Constitucional la encargada de este tipo de interpretaciones, ni siquiera el Consejo de Estado a cuyos pronunciamientos se hace referencia en la resolución recurrida.

268. Plantea igualmente que no hizo incurrir a su mandante en el no pago del IVA que se le endilga, por cuanto tampoco existía claridad meridiana en cuanto a la procedencia de dicho pago y que no era la agencia de aduanas la llamada a interpretar normas del Estatuto Tributario y plantear derogatoria tácita del artículo 465 como lo hace la DIAN en la resolución recurrida. Que, en todo caso prima la decisión del mandante por ser quien imparte las órdenes a su mandatario y quien proporciona los fondos para el pago de los tributos aduaneros a lo que el mandatario le corresponde acatar la decisión.

269. Frente a los conceptos citados en el acto administrativos recurrido —010763 Int. 2305 de 20 de diciembre 2024; 005285 de 12 de marzo 2020 y 031296 Int. 2885 de 19 de diciembre de 2019—, indica que no son aplicables al caso de la importación cuestionados por cuanto que hacen referencia al cambio normativo del artículo 424 del ET, en cuanto al listado de algunos bienes excluidos del pago del IVA, pero que no afectan normas especiales como lo es el artículo 465 ibídem, luego tampoco plantean la derogatoria tácita alegada por la DIAN.

270. En tanto que se trata de similares argumentos planteados a los recurrentes anteriores, el Despacho se remite a las respuestas desarrolladas al respecto. No obstante, insiste en que, si bien el artículo 465 del ET establece la exclusión del IVA para gasolina y ACPM, esta exclusión está sujeta a condiciones específicas reguladas posteriormente, particularmente en lo referente a la base gravable, conforme a leyes como la Ley 1819 de 2016 y los desarrollos normativos posteriores ya referenciados. La interpretación sistemática del ordenamiento tributario permite concluir que esta exclusión ya no aplica en el marco actual de tributación aduanera.

271. Frente a la insistente y derogatoria tácita del artículo 465 del ET, el Despacho precisa que la Autoridad Aduanera no pretende usurpar funciones de otras ramas del poder, sino que actúa conforme al principio de legalidad y al análisis sistemático de normas vigentes. La Corte Constitucional ha reiterado que las autoridades administrativas pueden ejercer la interpretación normativa en el marco de sus competencias cuando existe incompatibilidad normativa o regulación integral posterior, como ocurre con el tratamiento legal dado por la Ley 1819 de 2016 al régimen del IVA en importaciones.

272. Se recuerda que las agencias de aduanas, como auxiliares de la función pública aduanera, tienen la obligación de conocer y aplicar el marco legal vigente sin eludir su responsabilidad alegando que el mandante fue quien decidió no pagar el IVA, alegato del recurrente; la función técnica y diligente de la agencia implica velar por el cumplimiento normativo, incluyendo aspectos tributarios cuando inciden directamente en la nacionalización de mercancías.

273. La responsabilidad que le compete a las agencias de aduanas de ninguna manera se sustrae por el hecho que su mandante haya tomado decisiones en contra del ordenamiento legal vigente. Tal afirmación denota desconocimiento frente a los deberes y obligaciones legales que tienen como delegatarios del estado en el control del comercio exterior en Colombia. Es claro que no es decisión de un particular relevar o no de responsabilidades a los actores dentro del proceso aduanero.

274. Para las agencias de aduanas, en su calidad de auxiliares de la función pública del Estado en materia aduanera, es obligatorio que, entre otros aspectos, contraten personas idóneas profesionalmente, con conocimientos específicos o experiencia relacionada con la actividad de comercio exterior» tal como lo dispone el numeral 6º del artículo 36 del Decreto 1165 de 2019. Lo anterior con el fin de garantizar el cumplimiento de los requisitos de ley que exige dicha responsabilidad.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

275. De la misma forma se precisa la función que deben cumplir las agencias de aduanas y el verdadero fin por el que el Estado creó la intermediación o agenciamiento aduanero como mecanismo de control para el cumplimiento adecuado de las obligaciones aduaneras.

276. Sobre este particular, mediante el Concepto nro. 045395 de 22 de julio de 2004, la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN señaló lo siguiente:

«De ahí que debe tenerse de presente que cuando se ha instituido a las Sociedades de intermediación Aduanera como mecanismo de control del cumplimiento adecuado de la obligación aduanera, exigiendo a los importadores que acudan de manera obligatoria a éstas para el cabal cumplimiento de sus obligaciones a efectos de tener usuarios conocidos con respaldo financiero para el cubrimiento de las consecuencias que se deriven por el incumplimiento de las normas aduaneras, surge indudablemente la razón de ser del artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 cuando prescribe que las Sociedades de Intermediación Aduanera que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la DIAN, así como por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.» (Se subraya).

277. En cuanto a la responsabilidad de las agencias de aduanas, el artículo 53 del Decreto 1165 de 2019 dispone lo siguiente:

«ARTÍCULO 53. RESPONSABILIDAD DE LAS AGENCIAS DE ADUANAS. Las agencias de aduanas que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por las infracciones derivadas del ejercicio de su actividad.

Igualmente, serán responsables por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus agentes de aduanas acreditados ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y responderán administrativamente cuando por su actuación como declarantes hagan incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la liquidación de mayores tributos aduaneros, la imposición de sanciones o el decomiso de las mercancías.

Lo anterior, sin perjuicio de las acciones legales que puedan adelantar los mandantes o usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios contra las agencias de aduanas.

PARÁGRAFO. Las agencias de aduanas responderán directamente por el pago de los tributos aduaneros y sanciones pecuniarias que se causen por las operaciones en las que se determine la ocurrencia de alguna de las circunstancias consagradas en el numeral 9 del artículo 597 de este decreto, respecto del importador o exportador»

278. De igual forma, mediante el Concepto nro. 6018 de 2019, la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN sostuvo siguiente:

«Si bien la doctrina aduanera se ha pronunciado en los oficios 10374 y 35072, ambos del 2009 en relación con la responsabilidad de las agencias de aduanas sobre la veracidad y exactitud de la información de los documentos que suscriben en el sentido de señalar que esta se circunscribe a la fidelidad en la transcripción de los datos que el agente consigna en las declaraciones que suscriba o en los documentos que transmita electrónicamente, o a la exactitud y correspondencia entre estos y los datos consignados en los documentos soporte, no puede perderse de vista que las agencias de aduanas son agentes auxiliares de la función pública aduanera y por esta razón están orientadas a garantizar que los usuarios de comercio exterior a quienes les presta sus servicios cumplan con las normas legales relacionadas con el comercio exterior para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás actividades y procedimientos derivados de los mismos.

Por lo anterior, la veracidad y exactitud de la información no puede limitarse a la simple transcripción de los datos de los documentos soporte de las declaraciones de importación, sino que esta responsabilidad debe ser mayor toda vez que las agencias de aduanas son

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

auxiliares de la función pública aduanera por lo que su labor se debe extender a realizar una verificación integral de la información que soporta la operación de comercio exterior, de manera que su asesoría o soporte técnico que ofrecen a quienes les prestan sus servicios, sea veraz y exacta para que sus clientes puedan dar cumplimiento a las disposiciones de comercio exterior. Como por ejemplo, valoración, clasificación arancelaria, origen, liquidación de derechos aduaneros y los demás aspectos especiales que deben tener en cuenta para llevar a cabo un debido proceso de nacionalización o desaduanamiento» (S subraya).

279. Por lo anterior, en su calidad de mandatario y experto en materia de comercio exterior incurrió en la omisión que fundamenta la sanción impuesta. Se insiste en que esa responsabilidad no se releva con manifestaciones privadas realizadas por el importador o mandante.

280. En conclusión, el hecho de que la agencia de aduanas en su calidad de declarante no hubiera prevenido a su mandante sobre las implicaciones de una incorrecta liquidación y pago de tributos o que las declaraciones de importación a presentar podrían ser objeto de investigación, liquidación oficial o de imposición de sanciones correlativas por parte de la autoridad aduanera, configura la omisión que se sanciona en el presente caso.

281. En el caso, la aplicación de la sanción por hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios en infracciones del numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 se sustentó en el principio de tipicidad previsto en el artículo 2º del Decreto 1165 de 2019, actualmente previsto en el numeral 4º del artículo 2º del Decreto Ley 920 de 2023, que es claro en disponer lo siguiente:

«**PRINCIPIO DE TIPICIDAD.** En virtud de este principio, para que un hecho u omisión constituya infracción administrativa *aduanera*, dé lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías o, en general, dé lugar a cualquier tipo de sanción administrativa, dicha infracción, hecho u omisión deberá estar descrita de manera completa, clara e inequívoca en el presente Decreto o en la ley aduanera.»

282. De otra parte, las causales para proferir una liquidación oficial e imponer las sanciones correlativas no pueden interpretarse como de responsabilidad exclusiva del importador. Esto haría inocua la intermediación aduanera de los declarantes autorizados, quienes, en sentir del recurrente, harían las veces de simples transcriptores de información y claramente esa no es su razón de ser. Sobraría entonces su intervención como intermediarios, su conocimiento y experticia y la naturaleza jurídica de dichos auxiliares de la función pública aduanera.

283. Sin perjuicio de lo anterior, mediante el Concepto nro. 008 de 4 de marzo de 2003, reiterado por el Concepto nro. 077 de 29 de diciembre de 2006, la DIAN concluye que «las sanciones en materia aduanera no atenderán circunstancias de índole subjetivo, ya que bastará la simple transgresión de la norma para que sea procedente la sanción respectiva».

284. La normativa aduanera hace parte de las normas que rigen el derecho público y en consecuencia prevalecen en su aplicación sobre las estipulaciones contractuales privadas entre el mandante y el mandatario. Se reitera al recurrente que no es decisión de un particular eximir o no de responsabilidades legales a los actores del proceso aduanero.

285. Las anteriores precisiones encuentran sustento adicional en el artículo 553 del ET, en la medida en que se está frente a la obligación de tributar al Estado de acuerdo con las cargas que a los sujetos pasivos le imponen las normas. A este respecto la dispone que «los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco».

286. En relación con esta disposición, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 1º de agosto de 2013, Exp. 18861, CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, señaló que «n los convenios, acuerdos o contratos, los contratantes pueden fijar las condiciones bajo

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

las cuales se van a cumplir las obligaciones y deberes adquiridos, no sin olvidar que las normas relacionadas con los impuestos no pueden ser modificadas por la simple manifestación de voluntad entre los particulares».

287. De igual forma, en sentencia del 1º de marzo de 2018, Exp. 20110043001, el Consejo de Estado, Sección Quinta, CP Carlos Enrique Moreno Rubio, precisó:

«La función que realizan las sociedades de intermediación aduanera en el marco de las operaciones de comercio exterior, por el hecho de ser especializadas en la materia, está intrínsecamente ligada a la colaboración que debe prestar a la autoridad competente para la recta y cumplida aplicación de las normas legales que rigen esos específicos procedimientos.

Es importante señalar que la Sección Primera de esta Corporación ha abordado en reiteradas oportunidades el punto relacionado con el régimen de responsabilidad de las agencias de aduanas y ha concluido que en consideración a que tienen la obligación de verificar la exactitud de los documentos que soportan la operación de comercio exterior, es claro que deben asumir las consecuencias ante la inobservancia de sus funciones.

(...)

Bajo esa postura, se tiene entonces que la responsabilidad de las agencias de aduanas, que a su vez actúan en la condición de declarante en la operación de comercio exterior, va más allá de la sola presentación de la declaración de importación, es decir, su actividad no está circunscrita a la de ser simples intermediarios, lo que de suyo presupone que puedan ser sujetos de las sanciones previstas en la legislación aduanera cuando se compruebe el incumplimiento de las obligaciones que les son propias.»

288. Por lo expuesto, no está demostrada la vulneración del debido proceso al presumirse la responsabilidad de la agencia de aduanas y que, en criterio del recurrente no es suficiente para determinar que indujo en error a la sociedad importadora para que incurriera en una infracción administrativa aduanera investigada.

289. De otra parte, sobre la validez y aplicabilidad de conceptos DIAN corresponde precisar que los referenciados por el recurrente se emitieron conforme a la competencia legal que le otorgan el Decreto 1742 de 2020 y que son fuente auxiliar válida de interpretación administrativa y sirven de soporte argumentativo para sustentar decisiones de fondo en sede de fiscalización y control.

290. En cuanto a la irretroactividad alegada sobre estos pronunciamientos, como ya se consideró, no aplica en este caso, dado que no se introduce una norma nueva sino interpretando el alcance de normas vigentes al momento de la importación. La actuación de la DIAN se basa en el principio de eficacia tributaria, no en criterios ex post.

291. Lo que respecta a la interpretación de normas tributarias y que, en criterio del recurrente, corresponde a instancias jurisdiccionales, es de indicar que no está restringida exclusivamente a dicha rama del poder público. La administración tributaria está facultada legalmente para interpretar las normas que aplica, y de hecho tiene competencia funcional para ello conforme a las reglas de actuación administrativa. En otras palabras, el control de legalidad posterior por parte de jueces o tribunales no impide que la DIAN ejerza dicha función en su labor fiscalizadora.

292. Aunque el recurrente menciona que solo la Corte Constitucional puede declarar derogatorias tácitas, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha validado la posibilidad de interpretar conflictos normativos en sede contenciosa. Así, el concepto de derogatoria tácita es operativo dentro del control judicial y administrativo, permitiendo a la DIAN aplicar el marco legal vigente conforme a la evolución normativa desarrollada al respecto.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

293. La interpretación armónica del Estatuto Tributario también es competencia de la DIAN en tanto que lo debe aplicar de forma sistemática. Como se ha establecido, aunque el artículo 465 del ET señala que la gasolina y el ACPM están excluidos del IVA, dicha exclusión se refiere a la venta interna, no a las importaciones, que tienen una base gravable distinta conforme el artículo 420 ibídem y desarrollos posteriores. Ignorar esta distinción llevaría a una interpretación aislada y descontextualizada del Estatuto.

294. En cuanto a la alegada evolución normativa de la Ley 1819 de 2016 y del Decreto 1165 de 2019, corresponde precisar que esa norma redefinió el sistema tributario, incluyendo cambios en el tratamiento del impuesto sobre las ventas, el Decreto 1165 de 2019 y el Decreto Ley 920 de 2023, establecen que el impuesto sobre las importaciones debe liquidarse según el régimen vigente, incluyendo el IVA, salvo exclusión expresa aplicable. En este marco, ha quedado claro que la exclusión para la gasolina y el ACPM no fue ratificada para operaciones de importación.

295. El alegado carácter no vinculante de los conceptos de la DIAN frente la función interpretativa de las normas tributarias y aduanera se responde precisando que, si bien los conceptos no son vinculantes, sí representan el criterio técnico de la entidad y permiten garantizar unidad de criterio para fines de fiscalización. Esto no vulnera la reserva judicial de interpretación, sino que la Administración actúa dentro del margen legal de interpretación administrativa y aplica su criterio técnico con respaldo normativo.

296. Para concluir, el argumento referido a que el importador tenía la convicción de que no debía pagarse el IVA no exonera la responsabilidad de la agencia de aduanas. Esta tiene deberes de diligencia y conocimiento técnico para advertir inconsistencias normativas y evitar perjuicios fiscales. Su rol no es meramente pasivo frente al mandante.

297. Permitir que prevalezca una interpretación subjetiva frente a un tratamiento fiscal cuya evolución ha sido objeto de ajustes normativos, atentaría contra la seguridad jurídica y el principio de equidad tributaria. La actuación de la DIAN busca preservar el interés general y garantizar el cumplimiento del régimen aduanero y fiscal vigente.

298. Por lo expuesto, no el motivo de inconformidad no prospera.

2. Violación de la ley por aplicación indebida de la norma sancionatoria a la agencia de aduanas.

299. La recurrente alega que no comparte la tipificación de la conducta por cuanto el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 no puede interpretarse de manera objetiva al requerir la demostración de que fue el determinador o hizo incurrir a su mandante en el no pago del IVA. Además, porque media un contrato de mandato con liberación expresa de responsabilidades a su representada por parte del mandante.

300. Este argumento fue respondido en el acápite que antecede, de manera particular la comprobación de la conducta referida a hacer incurrir la conducta que se le imputa a la mandante. No obstante, el Despacho considera pertinente adicionar que, la interpretación del alegado numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 debe realizarse conforme al principio de legalidad sancionatoria, que permite determinar la conducta sancionable no solo en función de la literalidad, sino también mediante criterios teleológicos.

301. Así, el verbo rector hacer incurrir no exige una ejecución material directa del hecho, sino la influencia determinante de la agencia en la decisión del mandante. En ese sentido, basta con probar un nexo causal entre la asesoría, gestión o trámite de la agencia y la omisión en el pago del IVA para determinan responsabilidades, tanto del importador como del declarante. En eso la regulación aduanera es bastante clara y determinante de la responsabilidad de cada uno.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

302. Se insiste en que en materia aduanera el contrato de mandato no libera a la agencia de aduanas de sus responsabilidades frente a la autoridad aduanera. Lo anterior se deriva del principio de responsabilidad compartida en operaciones en las que el cumplimiento normativo se exige tanto al importador como al intermediario habilitado (agencia).

303. En que atañe a la ausencia de pruebas se alega, corresponde precisar que la Autoridad Aduanera desplegó una actividad probatoria a partir de la que se comprobaron actuaciones que comprometen la responsabilidad de las agencias de aduanas, como las constancias de trámites documentales, la intervención directa en la nacionalización y la asesoría que generó el desconocimiento de las obligaciones tributarias en controversia.

304. Aun así, se advierte que la conducta imputada a las agencias de aduanas no requiere la demostración exhaustiva de las circunstancias pretendidas pues en materia administrativa aduanera, basta con la prueba de haber actuado como declarante en las operaciones de comercio exterior investigadas para establecer las responsabilidades que la propia regulación aduanera prevé.

305. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha reiterado que, en los regímenes de responsabilidad objetiva, como el aduanero, no es necesaria la demostración de dolo o culpa para que proceda la sanción. El desconocimiento de la normativa no exime de responsabilidad conforme al artículo 9 del CPACA y al principio de carga del conocimiento especializado exigible a los usuarios aduaneros habilitados ante la DIAN.

306. Las agencias de aduanas, en razón de su habilitación, tienen un deber técnico-profesional reforzado frente a sus operaciones. Este deber se presume desde el momento en que actúan como intermediarias ante la Autoridad Aduanera, por lo que cualquier error inducido o asesoría defectuosa genera responsabilidad administrativa, independiente del contrato de mandato.

307. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

3. La no aplicación de las normas que regulan las pruebas en los procesos sancionatorios aduaneros y la violación al derecho de defensa.

308. La recurrente alega que se vulneró el derecho de defensa al haberle denegado la prueba que solicitada con la respuesta al requerimiento especial aduanero y que se reitera en razón de su pertinencia, relevancia, conducencia y necesidad para establecer su conducta de en las operaciones de comercio exterior.

309. El argumento encuentra respuesta en el Auto nro. 2973 de 22 de julio de 2025 (fols. 1.933 a 1.938), confirmado mediante Resolución nro. 9068 de 12 de agosto de 2025 (fols. 1.950 a 1.956), mediante los que se dispuso negar la prueba por cuanto lo que pudiera atestiguar el representante legal o del departamento de comercio exterior o el departamento de impuestos, de la Refinería de Cartagena S.A.S. de manera alguna eximiría a la agencia de aduanas frente a sus obligaciones como auxiliar de la función pública aduanera.

310. El proceso sancionatorio aduanero se fundamenta en pruebas documentales obtenidas durante las actuaciones de control y fiscalización, conforme al artículo 588 del Decreto 1165 de 2019. De esa forma, el testimonio pretendido no busca esclarecer hechos directamente relacionados con el incumplimiento normativo que se sanciona, sino validar una apreciación subjetiva de responsabilidad desconociendo las responsabilidades que le corresponde a las agencias de aduanas. La conducta atribuida a la agencia de aduanas se fundamenta en documentos como declaraciones de importación, contratos de mandato y comunicaciones oficiales, que reposan en el expediente

311. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-****4. La ausencia de lesividad, daño o puesta en peligro de los intereses del estado.**

312. La recurrente afirma que la normativa aduanera debe limitarse a la regulación de la relación entre los usuarios y la Autoridad Aduanera, no a la relación privada entre mandante y mandatario. Señala que no hay lugar a la sanción por cuanto en la liquidación oficial se imponen sanciones al importador.

313. Dice que en la en la práctica se cobran dos veces por lo mismo, a la vez que se impone una sanción sobre otra sanción, lo que a su vez configura un enriqueciendo sin justa causa. De igual forma sostiene que no se cumple requisito dispuesto en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 de demostrar que la agencia de aduanas sea el determinador del hecho sancionable.

314. Por último, señala que a la administración le corresponde demostrar la lesión del bien jurídico tutelado, es decir que se debe demostrar la configuración del daño ocasionado al con la comisión del hecho y graduar la sanción, según la gravedad de la falta, como lo señala la Circular nro. 175 de 2001.

315. En cuanto a la naturaleza de la relación entre mandante y mandatario, es de precisar que la normatividad aduanera no se limita exclusivamente a regular la relación entre usuario y Autoridad Aduanera, sino que también establece la responsabilidad de los intermediarios (como las agencias de aduanas) cuando actúan en calidad de declarantes.

316. Así, el artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 identifica expresamente las infracciones en que pueden incurrir las agencias de aduanas y las sanciones aplicables y establece que la responsabilidad del declarante no depende de la existencia de un vínculo contractual privado, sino de su rol funcional en la operación aduanera. En ese sentido, si la agencia de aduanas actúa como declarante, asume obligaciones propias que pueden ser objeto de sanción.

317. En lo que concierne a la doble sanción y al enriquecimiento sin causa, se reitera que el acto administrativo impugnado trata sanciones diferenciadas para sujetos distintos. El importador por tributos omitidos y la agencia de aduanas por su conducta como declarante.

318. El acto administrativo en revisión diferencia con claridad los hechos, las conductas y la actuación diferenciada de cada uno de los hechos cuestionados, por lo que no tiene lugar el alegato referido a una doble sanción.

319. Evidentemente, el principio de no sanción sobre sanción está recogido en el régimen sancionatorio, pero no aplica cuando se sancionan hechos distintos o responsabilidades autónomas. En el presente caso no se impone sanciones duplicadas por el mismo hecho, sino que evalúa la participación de cada sujeto en la infracción aduanera y aplica en su tenor las normas dispuestas por el legislador para cada actor del proceso aduanero.

320. Como se consideró en apartes precedentes, las sanciones en materia aduanera son de carácter objetivo. Incumplida la obligación se impone la penalidad dispuesta por el legislador sin posibilidad de atenuantes, rebajas o consideraciones distintas a las previstas en la norma

321. Ejemplo claro de lo expuesto, es lo señalado en el numeral 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023 que no exige expresamente que deba demostrarse si la agencia de aduanas investigada fue o no determinadora del hecho sancionable. Su conducta se agota con la participación en calidad de declarante. Es decir, esta carga probatoria se satisface mediante la evaluación de los documentos, declaraciones y actuaciones del declarante en el proceso de comercio exterior investigado.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

322. Sobre el principio de lesividad y antijuricidad material alegado, se reitera que la regulación aduanera no exige que se demuestre un daño económico cuantificable, sino la mera afectación o puesta en peligro de un bien jurídico tutelado por el ordenamiento aduanero como lo es, en este caso, hacer incurrir a su mandante en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de sanciones, el decomiso de las mercancías o la liquidación de mayores tributos aduaneros. La sanción aplicable de multa equivalente al 20 % del valor de la sanción impuesta, no encuentra ingrediente normativo distinto al dispuesto por el legislador.

323. De esa forma, en materia administrativa sancionatoria la antijuricidad material se configura con la infracción de normas que protegen el interés fiscal y el orden público económico, sin que sea necesario probar un perjuicio patrimonial directo.

324. Por su parte, la Circular DIAN 175 de 2001 refuerza este enfoque al señalar que las actuaciones de la entidad deben basarse en principios como la eficacia, la legalidad y la seguridad jurídica, y que la sanción debe ser proporcional a la infracción cometida, pero obviamente en los casos que la regulación aduanera así lo disponga o permita.

325. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

5. La expedición de una liquidación oficial en firme es un requisito para sancionar a la agencia de aduanas.

326. La recurrente alega que la imposición de la sanción exige proferir una liquidación oficial y que esta cobre firmeza para iniciar el trámite sancionatorio a la agencia de aduanas por intervención en las operaciones de comercio exterior correspondientes, según se desprende de los artículos 109 y 110 del Decreto Ley 920 de 2023.

327. El argumento encuentra suficiente respuesta en los incisos precedentes que en similares términos plantean dicho fin. Sin embargo, frente a lo señalado, en los artículos 109 y 110 del Decreto Ley 920 de 2023, sobre la vinculación de terceros y el contenido del requerimiento especial aduanero en los procesos sancionatorios o de formulación de liquidación oficial, de ninguna manera configura una prejudicialidad administrativa. De esas normas tampoco se desprende que para sancionar al declarante corresponda primero proferir una liquidación oficial ni mucho menos que haya cobrado firmeza.

328. El artículo 109 del Decreto Ley 920 de 2023 dispone que en los procesos administrativos sancionatorios o de formulación de liquidación oficial se deberán vincular a los usuarios aduaneros, con el objeto de establecer su responsabilidad e imponer la sanción a que haya lugar, dentro del mismo acto administrativo. Por su parte, el artículo 110 ídem, sobre el contenido del requerimiento especial aduanero, acto administrativo con el que, una vez notificado, se inicia formalmente el proceso administrativo correspondiente, debe contener, entre otros aspectos, la vinculación del agente de aduanas para efectos de deducir la responsabilidad que le pueda caber.

329. Queda claro que el Decreto Ley 920 de 2023 establece la independencia entre los procesos de fiscalización y los procedimientos sancionatorios aduaneros, conforme al principio de autonomía funcional y que los artículos 109 y 110 ídem, no condicionan la imposición de sanciones a la existencia previa de una liquidación oficial en firme.

330. Las infracciones aduaneras se configuran por la conducta del usuario aduanero frente a sus obligaciones en el marco de las operaciones de comercio exterior, independientemente del resultado tributario que se derive de dichas operaciones. La agencia de aduanas, como sujeto obligado, responde por el cumplimiento de sus deberes formales y sustanciales, y su responsabilidad se activa desde el momento en que incurre en la conducta infractora, no cuando se emite una liquidación oficial.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

331. Se trata de deberes funcionales diferenciados entre los que le competen al importador y los de la agencia de aduanas que actúa como declarante en las declaraciones de importación investigadas. Claramente no hay identidad de sujetos, de hechos ni de fundamento jurídico para presumir de manera alguna una doble sanción o cobro.

332. Ahora, en tanto que el régimen sancionatorio aduanero tiene una función preventiva y correctiva, orientada a garantizar la legalidad y seguridad de la cadena logística, suspender el proceso sancionatorio hasta que se emita una liquidación oficial en firme contravendría los principios de eficacia, celeridad y economía consagrados en el CPACA.

333. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

6. La violación de los principios aduaneros

334. La recurrente alega que se vulneran los principios de tipicidad de justicia, eficiencia, eficacia y prohibición de analogía previstos en el artículo 2º del Decreto Ley 920 de 2023, porque no concurren los elementos suficientes para enmarcar la conducta de su representada en el tipo infractor.

335. Adicional a lo ya considerado, se precisa que la actuación administrativa que dio origen a la sanción impuesta cumple con el principio de tipicidad al identificar de manera precisa la conducta infractora, su descripción normativa y el encuadramiento dentro del tipo sancionatorio previsto en la legislación aduanera vigente. El tipo infractor aplicado contempla de manera expresa las condiciones de hecho que se verificaron en el caso, por lo cual no hay lugar a la supuesta interpretación extensiva o analógica pretendida.

336. El proceso administrativo adelantado por la entidad constató mediante pruebas documentales, declaraciones y actuaciones que los hechos sí encajan en el tipo infractor correspondiente para cada uno de los investigados. Ello satisface el estándar de suficiencia exigido para imponer una sanción dentro del marco del debido proceso.

337. Los principios de eficiencia, justicia y eficacia se fueron tenidos en cuenta en la actuación administrativa y las sanciones impuestas responden a un interés público legítimo orientado a proteger el orden legal del comercio exterior, la integridad del régimen aduanero y la equidad en el cumplimiento de las obligaciones de los operadores de comercio exterior.

338. Por lo expuesto, el motivo de inconformidad no prospera.

7. La improcedencia del cobro del IVA en las importaciones de gasolina.

339. La recurrente alega que no procede la sanción impuesta y que tampoco hay lugar al pago del IVA en las declaraciones de importación presentadas por cuanto se ha demostrado que la importación de gasolina y ACPM está excluida de ese impuesto.

340. Frente a este argumento, que es el principal planteado por los recurrentes, fue abordado en los apartes precedentes. En todo caso, a modo de resumen, el Despacho reitera que el artículo 420 del ET establece que están gravadas con IVA las importaciones de bienes corporales muebles. La gasolina y el ACPM, al no estar expresamente excluidos por norma sustantiva, son bienes sujetos al gravamen.

341. Ante la ausencia de exclusión legal específica y que, si bien existen tratamientos tributarios diferenciales para ciertos productos derivados del petróleo, como lo indica la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 1625 de 2016, es de concluir que no existe una norma de rango legal que excluya directamente del IVA las importaciones de gasolina y ACPM. Por tanto, no puede afirmarse que dichas importaciones estén exentas, excluidas o no generen el hecho gravable, sin que exista una norma expresa que así lo determine.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

342. La DIAN, mediante conceptos emitidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, ha reiterado que en la importación de bienes combustibles se causa el IVA, salvo que exista exclusión expresa.

343. Así mismo, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sido clara en que el principio de legalidad tributaria impide aplicar exenciones o exclusiones por analogía o interpretación extensiva.

344. En efecto, el Oficio 031296 Int. 2885 de 2019, y en los conceptos 010763 Int. 2305 de 2024 y 08922 Int. 1324 de 2025, entre otros, sobre el tema concluyen que:

«27. Con fundamento en el análisis normativo y jurisprudencial expuesto, este despacho concluye que:

(i) La gasolina y el ACPM se encuentran actualmente gravados con el impuesto sobre las ventas –IVA– en el hecho generador importación, en virtud de lo dispuesto por la Ley 1819 de 2016. La tarifa aplicable es la general del 19%, conforme al artículo 468 del ET y la base gravable debe determinarse según lo previsto en el artículo 459 Ibidem.

(ii) El artículo 465 del ET tiene un ámbito de aplicación que se circunscribe al hecho generador «venta», y su función consiste exclusivamente en servir como referente de precios para efectos de determinación del impuesto. En consecuencia, no puede interpretarse como fuente de exclusión tributaria, ni extenderse al hecho generador de importación.

(iii) La mención a la exclusion contenida en el artículo 465 del ET debe entenderse derogada tácitamente, a partir de la reforma del artículo 424 del ET introducida por la Ley 1819 de 2016, que eliminó expresamente a la gasolina y al ACPM del listado de bienes excluidos»

345. En tanto que los conceptos emitidos por la DIAN son obligatorios para sus funcionarios, según el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, corresponde a este Despacho acatar estos conceptos e.

346. Además, el principio de tipicidad previsto en el artículo 2º del Decreto 1165 de 2019, ahora dispuesto en numeral 4º del artículo 2º del Decreto Ley 920 de 2023, dispone:

«PRINCIPIO DE TIPICIDAD. En virtud de este principio, para que un hecho u omisión constituya infracción administrativa aduanera, dé lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías o, en general, dé lugar a cualquier tipo de sanción administrativa, dicha infracción, hecho u omisión deberá estar descrita de manera completa, clara e inequívoca en el presente Decreto o en la ley aduanera.»

347. Esto implica que las conductas infractoras y las sanciones deben estar predeterminadas en la ley, y se debe conocer de antemano las consecuencias jurídicas de la conducta que se aplican de acuerdo con el procedimiento establecido.

348. Sin perjuicio de lo anterior, la Autoridad Aduanera, basada en sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, mediante Concepto Jurídico 008 de 4 de marzo de 2003, reiterado por el Concepto DIAN 077 de 29 de diciembre de 2006, expresó que «las sanciones en materia aduanera no atenderán circunstancias de índole subjetivo, ya que bastará la simple transgresión de la norma para que sea procedente la sanción respectiva».

349. La responsabilidad subjetiva no se aplica en el régimen sancionatorio aduanero del Decreto Ley 920 de 2023 porque la norma establece una responsabilidad objetiva, donde la conducta prohibida se configura con la mera inobservancia de la norma, independientemente de la culpa del infractor.

350. Las agencias de aduanas fueron vinculadas al proceso en aplicación de lo dispuesto por el artículo 109 del Decreto Ley 920 de 2023, que estipula:

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

«**ARTÍCULO 109. VINCULACIÓN DE TERCEROS AL PROCESO.** En los procesos administrativos sancionatorios o de formulación de liquidación oficial se deberán vincular a los usuarios aduaneros, con el objeto de establecer su responsabilidad e imponer la sanción a que haya lugar, dentro del mismo acto administrativo que decida de fondo.»

351. En el caso, por su intervención en calidad de declarantes, fueron sujetos pasivos de la sanción establecida en el numeral 2.6 del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019, hoy dispuesta en el artículo 2.3 del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 2023.

352. Por lo expuesto, resulta improcedente el argumento referido a la vulneración del debido proceso por presumirse la responsabilidad de la agencia de aduanas pues, como se ha considerado, la inducción al error al importador también se da por la omisión de los deberes de las agencias de aduanas al no haber instruido y/o advertido a su mandante frente a la correcta la liquidación y pago de los tributos aduaneros correspondientes, así hubiese sido el mandante quien suministrara dicha información.

353. Para concluir, la agencia de aduanas debió advertir que en la importación de combustibles líquidos derivados del petróleo la base gravable del IVA debe determinarse conforme lo definido en el artículo 465 del ET.

354. Como se expresó, el artículo 53 del Decreto 1165 de 2015 y el Concepto nro. 01034 de 9 de febrero de 2009 también señalan que la veracidad y exactitud de la información descrita en las declaraciones de importación no puede limitarse a la simple transcripción de los datos aportados por el importador. Ha quedado establecido que no es cierto que la responsabilidad de las agencias de aduanas se limite a transcribir los datos suministrados por su mandante o usuario de comercio exterior.

355. Así, no son de recibo las inconformidades presentadas por la Agencia de Aduanas DHL Global Forwarding Colombia S.A. Nivel 1.

356. Por las consideraciones expuestas, se concluye que la mercancía amparada en las declaraciones de importación investigadas, descrita como «GASOLINA REGULAR COMPOSICIÓN 100% GASOLINA» clasificada por la subpartida arancelaria 2710.12.13.00, bajo la modalidad C201 y C101, se encuentra gravada con impuesto al valor agregado IVA, en consecuencia, se confirmará la liquidación oficial.

357. En consecuencia, también es procedente sancionar a las Agencia de Aduanas que Intervinieron en calidad de declarantes, por hacer incurrir a su mandante en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de sanciones, o la liquidación de mayores tributos aduaneros, en los términos de la resolución impugnada.

358. Al no prosperar las inconformidades planteadas en los recursos de reconsideración presentados contra la Resolución nro. 6424-676 de 28 de mayo de 2025, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena. En consecuencia, el acto impugnado se confirmará.

En mérito de lo expuesto, el Subdirector de Recursos Jurídicos (A) de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO: RECONOCER personería para actual en el presente proceso administrativo al abogado MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.301.289 y tarjeta profesional nro. 21.961 del Ministerio de Justicia, en calidad de apoderado especial de REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S., NIT 900.112.515-7, con los alcances del poder otorgado.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

ARTÍCULO SEGUNDO: CONFIRMAR la Liquidación Oficial de Revisión, Resolución nro. 6424-676 de 28 de marzo de 2025, proferida por División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, de conformidad con lo considerado en el presente acto administrativo.

ARTÍCULO TERCERO: NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE, a MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.301.289 y tarjeta profesional nro. 21.961 del Ministerio de Justicia, apoderado especial de REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S., NIT 900.112.515-7 **a la Dirección Procesal Electrónica (fol. 1.701): notificacionescomex@araujoibarra.com**, de conformidad con lo establecido en artículo 146 del Decreto Ley 920 de 2023; En su defecto, **NOTIFICAR POR CORREO** la presente Resolución a MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.301.289 y tarjeta profesional nro. 21.961 del del Ministerio de Justicia, apoderado especial de REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S., NIT 900.112.515-7, **a la Dirección Física Procesal (fol. 1.701): Calle 98 No. 22 - 64, oficina 910 en la ciudad de Bogotá D.C.**, de conformidad con lo establecido en el inciso 7º del artículo 146 y de los artículos 141, 142, 150 y 151 del Decreto Ley 920 de 2023.

ARTÍCULO CUARTO: NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE, a MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.301.289 y tarjeta profesional nro. 21.961 del del Ministerio de Justicia , apoderado especial de REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S., NIT 900.112.515-7 **a la Dirección Procesal Electrónica (fol. 1.701): notificaciones@mpvabogados.com**, de conformidad con lo establecido en artículo 146 del Decreto Ley 920 de 2023; En su defecto, **NOTIFICAR POR CORREO** la presente resolución a MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.301.289 y tarjeta profesional nro. 21.961 del del Ministerio de Justicia , apoderado especial de REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S., NIT 900.112.515-7, **a la Dirección Física Procesal (fols 1.701 y 1.958): Calle 93 No. 11 A -28, oficina 201, Edificio Capital Park, en la ciudad de Bogotá D.C.**, de conformidad con lo establecido en el inciso 7º del artículo 146 y de los artículos 141, 142, 150 y 151 del Decreto Ley 920 de 2023.

ARTICULO QUINTO: NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE, a SARA BEATRIZ SARABIA PADILLA, identificada con cédula de ciudadanía nro. 32.667.607, representante legal de la AGENCIA DE ADUANAS MERCO S.A.S. NIVEL 1, NIT 800.227.414-3, o a quien haga sus veces, **a la Dirección Procesal Electrónica (fol 1.638): gjuridico@merco.com.co**, de conformidad con lo establecido en artículo 146 del Decreto Ley 920 de 2023; En su defecto, **NOTIFICAR POR CORREO** la presente Resolución a SARA BEATRIZ SARABIA PADILLA, identificada con cédula de ciudadanía nro. 32.667.607, representante legal de la AGENCIA DE ADUANAS MERCO S.A.S. NIVEL 1, NIT 800.227.414-3, o a quien haga sus veces, **a la Dirección Física Procesal (fol 1.638): Carrera 53, número 106 – 280 Piso 8 en la ciudad de Barranquilla (Atlántico)**, de conformidad con lo establecido en el inciso 7º del artículo 146 y de los artículos 141, 142, 150 y 151 del Decreto Ley 920 de 2023.

ARTÍCULO SEXTO: NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE a OSCAR MAURICIO BUITRAGO RICO, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.384.193 y tarjeta profesional nro. 40.319 del C.S.J., apoderado especial de la AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1, NIT 830.002.397-9, **a la Dirección Procesal Electrónica (fol. 1.931): oscar@buitragoasociados.net** de conformidad con lo establecido en artículo 146 del Decreto Ley 920 de 2023. En su defecto, **NOTIFICAR POR CORREO** la presente Resolución a OSCAR MAURICIO BUITRAGO RICO, identificado con cédula de ciudadanía nro. 19.384.193 y tarjeta profesional nro. 40.319 del C.S.J., actuando como apoderado de la sociedad de la AGENCIA DE ADUANAS DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1, NIT 830.002.397-9, **a la Dirección Física Procesal (fol. 1.931): Carrera 12 A No 77 A 52 Oficina 204, Edificio Montreal Center en la ciudad de Bogotá D.C.**, de conformidad con lo establecido en el inciso 7º del artículo 146 y de los artículos 141, 142, 150 y 151 del Decreto Ley 920 de 2023.

**POR LA CUAL SE RESUELVEN TRES (3) RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN
EXPEDIENTE: LOR-2025-2025-00264 -REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.S.-**

ARTICULO SÉPTIMO: REMITIR copia de la presente resolución, una vez notificada y ejecutoriada, a las divisiones Jurídica, de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena; a la División de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, a la División de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, a la División de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y a la Subdirección de Fiscalización Aduanera, para lo de sus competencias.

ARTÍCULO OCTAVO: REMITIR, una vez notificada la presente resolución, el expediente nro. LOR-2025-2025-00264, a la División Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, para lo de su competencia.

ARTÍCULO NOVENO: ARCHIVAR el expediente nro. LOR-2025-2025-00264.

ARTÍCULO DÉCIMO: Contra la presente resolución no procede recurso alguno en sede administrativa.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

DEGLY

CHACUE

EMBUS

Firmado digitalmente por
DEGLY CHACUE
EMBUS
Fecha: 2025.10.30
14:31:21 -05'00'

DEGLY CHACUÉ EMBUS
Subdirector de Recursos Jurídicos (A)
Dirección de Gestión Jurídica
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Aviso: De conformidad con lo dispuesto en la ley 527 de 1999 y el decreto 2364 de 2012, la firma digital de este documento tiene plena validez jurídica. Este documento electrónico está sujeto a reserva conforme la legislación aplicable. Su uso está destinado exclusivamente al emisor y a los receptores del mismo. La distribución, reenvío, copia o utilización de este mensaje de datos, cualquiera que fuera su finalidad, están expresamente prohibidos por ley.

Proyectó: Gustavo Eduardo Gutiérrez Arciniegas
Revisó: Alfonso Herrera Ramírez