

100208192 – 295

Bogotá, D.C., 4 de marzo de 2024

Tema: Impuesto Especial para el Catatumbo
Descriptor: Hecho generador y causación
Fuentes formales: Artículos 2, 3, 4 y 5 del Decreto 175 de 2025

Cordial saludo

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

PROBLEMA JURÍDICO

2. ¿El Impuesto Especial para el Catatumbo (creado por el Decreto 0175 de 2025) se genera en la primera venta que realiza el productor de hidrocarburos o carbón a un comprador nacional y en la posterior exportación de esos mismos bienes por parte de dicho comprador hacia el extranjero?

TESIS JURÍDICA

3. Sí, el Impuesto Especial para el Catatumbo se causa: (i) en la primera venta; y (ii) en la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo de hidrocarburos y carbón (e.g. cuando el adquirente lo exporta).

FUNDAMENTACIÓN

4. El artículo 3 del Decreto Legislativo 0175 de 2025, estableció dos hechos generadores para el Impuesto Especial para el Catatumbo, que se transcriben a continuación:

«Son **hechos** generadores del impuesto que se crea mediante el presente decreto:

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

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

i) La primera venta dentro o desde el territorio nacional de hidrocarburos y carbón de las partidas arancelarias que se mencionan a continuación, **y**

(ii) La presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo, de hidrocarburos y carbón (...)

PARÁGRAFO 1. El Impuesto que se crea mediante el presente Decreto se causará: (i) en el caso de la primera venta dentro o desde el territorio nacional, con la emisión de la factura y a falta de esta, en el momento de la primera entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria; **y** (ii) en el caso de la exportación, con la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo de Hidrocarburos y Carbón de las partidas arancelarias señaladas» (énfasis propio).

5. Como se evidencia, ambos eventos gravan a la tarifa del 1%³ el hidrocarburo o el carbón que se venda por primera vez o que vaya a ser objeto de embarque al resto del mundo⁴. Del texto transcrito se evidencia que ambos hechos generadores pueden ocurrir y concurrir sobre el mismo producto; es decir, no son excluyentes entre sí. Esto se desprende de la utilización del plural «y» en el primer inciso y de la utilización de la conjunción «y» que une los hechos generadores y la causación de éste.

6. Así mismo lo señalan los considerandos 38 y 39, advirtiendo que el impuesto se causa en ambos hechos generadores sin que sean excluyentes entre sí:

«Que este impuesto grava la primera venta derivada de la extracción de hidrocarburos y carbón de las partidas arancelarias que en este se definen, tanto para la venta dentro **y** desde el territorio nacional como la exportación al resto del mundo.

Que el impuesto que se crea mediante el presente decreto **se causa tanto en el caso de la primera venta dentro o desde el territorio nacional como con la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo** de hidrocarburos y carbón de las partidas arancelarias señaladas, en el caso de la exportación al resto del mundo.» (énfasis propio).

7. Sin embargo, el Decreto 175 de 2025, prevé expresa y taxativamente dos escenarios en los que no concurrirían ambos hechos generadores: (i) cuando se trata de la venta de hidrocarburos recibidos por la Agencia Nacional de Hidrocarburos por pago de regalías, que posteriormente sea exportado⁵; y (ii) cuando quien extrae el hidrocarburo o el carbón es quien lo exporta directamente⁶.

³ Cfr. artículo 5 del Decreto 175 de 2025.

⁴ En el escenario de la primera venta dentro o desde el territorio nacional, la base gravable es el valor de la venta y en el escenario de la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque, es el valor FOB en pesos de los hidrocarburos y/o carbón (cfr. artículo 4 del Decreto 175 de 2025)

⁵ Así lo establece el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 175 de 2025: «PARÁGRAFO 2. Los aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso de la partida arancelaria 27.09 recibidos por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos por concepto de pago de regalías, **no causan el impuesto especial para el Catatumbo al momento de la venta**. Este **sólo se causará** al momento de la **exportación**.» (énfasis propio).

⁶ Así lo establece el parágrafo del artículo 4 del Decreto 175 de 2025: «PARÁGRAFO. Cuando quien extrae el hidrocarburo o el carbón, es quien lo exporta directamente, el impuesto **sólo se causa una vez**, aplicando la base gravable de la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque, prevista en este artículo.» (énfasis propio).

8. En estos dos casos, el legislador extraordinario expresa y taxativamente advirtió que el impuesto sólo se causaría una vez, aplicando el numeral (ii) del artículo 3 del Decreto 175 de 2025.
9. El escenario en el que un productor nacional de hidrocarburos o carbón venda a un tercero y posteriormente éste exporte el mismo producto, no tiene un tratamiento exceptivo expresamente contemplado por el legislador extraordinario. Por lo tanto, la primera venta nacional se genera y causa el impuesto al momento de la emisión factura (o en su defecto en el momento de la primera entrega) en cabeza del primer vendedor nacional de hidrocarburos o de carbón. Posteriormente, el impuesto también se genera y se causa con la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo en cabeza del exportador, en caso de que el producto sea exportado.
10. Esto quiere decir que, si la cadena involucra una venta local previa y luego una exportación por una persona distinta, ambos eventos generan el tributo, conforme al diseño legal. Esto obedece a la naturaleza de este gravamen como impuesto indirecto especial y temporal: recae sobre actos transaccionales (venta y presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque) de hidrocarburos y carbón.
11. Aunque el mismo bien puede estar potencialmente gravado dos veces, jurídicamente cada supuesto hipotético le aplican elementos del tributo distintos. Los hechos generadores son distintos, se liquidan con bases gravables disímiles, los sujetos pasivos y responsables son personas diferentes. Incluso se causan y recaudan en momentos distintos. A continuación, se resumen estas diferencias esquemáticamente:

Elemento	Evento gravado	
	Primera venta	Exportación
<u>Hecho generador.</u> ⁷	La primera venta dentro o desde el territorio nacional de hidrocarburos y carbón de las partidas arancelarias (i.e. 27.01 y 27.09).	La presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo, de hidrocarburos y carbón de las partidas arancelarias.
<u>Base gravable.</u> ⁸	El valor de la venta.	El valor FOB en pesos de los hidrocarburos y/o carbón exportado.
<u>Sujeto pasivo y responsable.</u> ⁹	Vendedor de hidrocarburo y/o carbón.	Exportador de hidrocarburo y/o carbón.
<u>Causación</u> ¹⁰ y recaudo. ¹¹	Con la emisión de la factura y a falta de esta, en el momento de la primera entrega, aunque se haya pactado reserva de	Con la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque al resto del mundo de

⁷ Cfr. artículo 3 del Decreto 175 de 2025.

⁸ Cfr. artículo 4 del Decreto 175 de 2025.

⁹ Cfr. artículo 6 del Decreto 175 de 2025.

¹⁰ Cfr. párrafo 1 del artículo 3 del Decreto 175 de 2025.

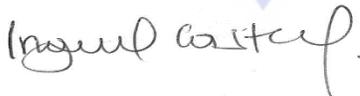
¹¹ Cfr. artículo 7 del Decreto 175 de 2025.

	dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria. Se recauda dentro de los 5 primeros días hábiles de cada mes, consolidando las operaciones de venta del mes anterior.	Hidrocarburos y Carbón de las partidas arancelarias señaladas. Se recauda a través del Recibo Oficial de Pago previo que será documento soporte al momento de la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque.
--	---	---

12. El Consejo de Estado¹² y la Corte Constitucional¹³ han señalado que la doble tributación jurídica se predica de gravar dos veces un mismo hecho imponible con identidad de sujetos y periodo. Como se evidenció del cuadro anterior, estos supuestos no se configuran en este caso, pues la primera venta y la exportación son dos hechos imponibles separados en el tiempo, liquidados con bases diferentes y cuyos sujetos pasivos son distintos contribuyentes.

13. Es importante resaltar que en este impuesto el sujeto pasivo y el responsable es la misma persona (i.e. vendedor o exportador). Por lo tanto, es esta persona la que asume la carga económica del impuesto y, además, tendría la posibilidad de recuperarlo a través de la deducción en el impuesto sobre la renta. En consecuencia, no es un impuesto que se traslade al discriminarse en la factura. En este impuesto, cada uno de los sujetos pasivos lo paga y, además, tiene la posibilidad de recuperarlo por la vía de una deducción al momento de determinar el impuesto sobre la renta.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

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

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó:

Tomás Jaramillo Quintero – Despacho Dirección de Gestión Jurídica

Revisó:

Luis Adelmo Plaza Guamanga – Asesor del Despacho de Dirección de Gestión Jurídica

Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

¹² Sentencia 17853 del 9 de diciembre de 2010.

¹³ Sentencia C-121 de 2006.