

100208192 - 865

Bogotá D.C., 9 de junio de 2024

Tema: Aduanero
Descriptores: Reaprovisionamiento de aeronaves
Suministro de combustible a aeronaves
Fuentes formales: Ley 47 de 1993, artículo 22.
Decreto 1165 de 2019, artículo 166.
Resolución 46 de 2019, artículo 368.
Resolución 185 de 2024, artículo 19.

Cordial saludo,

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

PROBLEMA JURÍDICO

2. En el suministro de combustible a una aeronave que sale del Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina hacia el exterior ¿se requiere la presentación de una declaración de exportación?

TESIS JURÍDICA

3. A partir de la entrada en vigor de la Resolución 185 de 2024, toda operación de reaprovisionamiento de naves o aeronaves que lleguen al Departamento de San Andrés y

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.

salgan del territorio aduanero nacional requiere de la presentación de una declaración de exportación por parte del proveedor de combustible.

FUNDAMENTACIÓN

4. A efectos de dar respuesta a su pregunta, y según las consideraciones aclaratorias de su consulta sobre el tratamiento del IVA para estas operaciones, este concepto presentará los dos escenarios posibles en las operaciones de reaprovisionamiento dependiendo del beneficio que le sea aplicable, ya sea la exclusión o la exención del IVA, según corresponda.

Escenario en el que opera la exención del IVA.

5. El artículo 166 del Decreto 1165 de 2019 estableció como regla general que el reaprovisionamiento de combustible para aeronaves que salen con destino final al extranjero constituye en sí misma una operación de exportación. En consecuencia, los bienes exportados bajo esta modalidad al tenor de los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de lo pagado.

6. Por su parte, el artículo 368 de la Resolución 46 de 2019, modificado por el artículo 19 de la Resolución 185 de 2024, indica que toda operación de reaprovisionamiento de naves o aeronaves requiere del trámite de una declaración de exportación.

7. De acuerdo con el aparte citado, la exigencia de una declaración de exportación para las operaciones de reaprovisionamiento de combustible pretende unificar el procedimiento de formalización de la operación, eliminándose para los proveedores, la posibilidad de acreditar por otras formas la operación de reaprovisionamiento de combustible en los términos de la norma anterior.

8. En cuanto al tratamiento de los bienes que salen de la isla, la finalidad de la exclusión contemplada en la norma tributaria³, se cumple cuando la operación se realice en forma directa entre vendedor y comprador o consignatario ubicado en el Archipiélago, o que hallándose este último en el territorio continental, sea quien directamente figura en los documentos de transporte.

9. Así las cosas, la exigencia de una declaración de exportación por parte del proveedor del combustible, no desconoce el tratamiento tributario especial, pues al momento de realizar el reaprovisionamiento, el proveedor puede identificar si se trata de una operación exenta (destino internacional) o excluida (destino nacional), de conformidad con el número de galones que le suministre al comprador de acuerdo con el destino de cada aeronave. En tal sentido, la exención contemplada en la exportación por el reaprovisionamiento de combustibles de aeronaves genera para el responsable, en este

³ Ver: el Oficio DIAN 86421 de 2004.

caso el proveedor directo del mismo, el derecho a la devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas.

10. En resumen, es posible afirmar que quien provea directamente el combustible a la aeronave que salga del Archipiélago de San Andrés con destino final al extranjero, será el titular beneficiario de la devolución del IVA y tendrá el mencionado tratamiento exceptivo, siempre y cuando cumpla con lo dispuesto en la ley y su reglamentación, contenida en el Decreto 1625 de 2016.

11. De tal suerte que quien venda en las condiciones previstas en las normas citadas previamente, deberá suministrar el bien exento del impuesto sobre las ventas a las aeronaves en tráfico internacional y podrá solicitar la devolución y/o compensación de lo inicialmente pagado por IVA, con el propósito de recuperar el impuesto causado o incorporado en el precio en el momento de su adquisición.

Escenario en el que opera la exclusión del IVA.

12. Teniendo en cuenta que, si bien el proveedor de combustible para los casos de reaprovisionamiento, en principio, puede desconocer las operaciones posteriores que realizará el comprador del combustible, este sí cuenta con la posibilidad de ajustar la declaración de exportación inicialmente presentada con valores provisionales, basándose en las facturas o las notas de ajuste a dichas facturas -cuando haya lugar a ellas-, como forma de conocer cuál porcentaje de sus ventas fue destinado o no al exterior y así identificar qué se encuentra gravado y qué excluido del total del combustible vendido.

13. Así las cosas, respecto de la exclusión del IVA⁴, de que trata el artículo 22 de la Ley 47 de 1993, en concordancia con el numeral 14 del artículo 424 del E.T. para la venta de combustible a la Isla de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, específicamente en lo que se refiere a los requisitos documentales para efectos del trámite de devolución de IVA y en particular lo relacionado con el cálculo de proporcionalidad para la devolución en las operaciones de reaprovisionamiento de aeronaves, esta debe calcularse tomando como base los ingresos netos derivados de las operaciones efectivamente realizadas durante el periodo fiscal correspondiente.

⁴ ARTÍCULO 1.3.1.12.19. Tratamiento para las operaciones excluidas de IVA tratadas como gravadas desde el 1 de enero de 2017. Para efectos del tratamiento previsto en los artículos 1.3.1.12.15., 1.3.1.12.17 y 1.3.1.12.18, respecto de las operaciones realizadas entre el 1 de enero de 2017 y hasta la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, en las cuales se haya causado el IVA, los distribuidores mayoristas certificarán al productor y/o importador, según sea el caso, sobre la destinación de los galones de combustibles destinados a las zonas indicadas en los artículos mencionados y deberán:

1. Solicitar al productor y/o importador el reintegro del IVA causado, en cuyo caso el productor y/o importador deberá efectuar el ajuste correspondiente mediante nota crédito para revertir el IVA pagado en el período en que se solicite el reintegro y el IVA que haya tomado como descontable asociado a esa operación; tratándolo como un IVA en devolución; o

2. Tratar como impuesto descontable el IVA pagado al productor y/o importador en las operaciones que a futuro generen IVA de conformidad con el parágrafo del artículo 444 del Estatuto Tributario.

En todo caso, el IVA que haya sido tomado por el distribuidor mayorista como mayor valor de costo, no será objeto de este tratamiento".

14. Para precisar, en la operación de reaprovisionamiento de combustible de aeronaves en el tráfico internacional⁵, cuando las operaciones de reaprovisionamiento de combustible de aeronaves en tráfico internacional sean efectuadas por su productor, éstas no causan el IVA. Tal como lo señala el consultante, el inciso b) del artículo 22 de la Ley 47 de 1993, prevé una exclusión del impuesto sobre las ventas, para aquellas con destino al Departamento del Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina⁶.

15. Las normas anteriormente citadas condicionan a que los distribuidores mayoristas o comercializadores industriales certifiquen al productor o importador, de las ventas de combustible para aviación realizadas, indicando si los trayectos de las aeronaves corresponden a un destino internacional, para así lograr la exclusión del impuesto según corresponda.

16. Así las cosas, se concluye que la venta de combustible para aviones por parte de distribuidores mayoristas que tengan como destino el territorio del Departamento del Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, se encuentra excluida de impuesto sobre las ventas IVA, siempre y cuando cumpla con la obligación de informar sobre el destino del combustible a efectos de reconocer cuales ventas están excluidas y cuáles no.

CONCLUSIONES

19. La presentación de la declaración de exportación para las operaciones de reaprovisionamiento de combustible es obligatoria a partir de la entrada en vigor de la Resolución 185 de 2024 independientemente del beneficio previsto para el IVA, en las operaciones que se realicen en el Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

20. Las operaciones de reaprovisionamiento de combustible para aeronaves en tráfico internacional estarán exentas cuando sean realizadas por el productor, y siempre y cuando cumplan con los requisitos de que trata el Decreto 1625 de 2016.

21. Para efectos de la exclusión contemplada en el numeral 14 del artículo 424 del Estatuto Tributario, los distribuidores deberán certificar al productor o al importador, las ventas que realizaron para el servicio de transporte nacional a efectos de eliminar del cálculo de la exclusión aquellas que se realizaron con destino a trayectos internacionales y siguiendo las disposiciones del artículo 1.3.1.12.15. del Decreto 1625 de 2016.

22. Los ajustes para conocer cuales operaciones se encuentran gravadas y cuáles excluidas, se presentarán a través de las notas de ajuste a las facturas, cuando

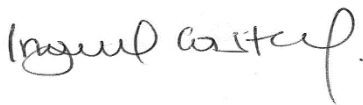
⁵ Artículo 222 de la Ley 1819 de 2016, modificado por el artículo 48 de la Ley 2277 de 2022.

⁶ Artículo 22. Exclusión del impuesto a las ventas. La exclusión del régimen del impuesto a las ventas se aplicará sobre los siguientes hechos: (...) b) Las ventas con destino al territorio del Departamento Archipiélago de bienes producidos o importados en el resto del territorio nacional, lo cual se acreditará con el respectivo conocimiento del embarque o guía aérea (...).

corresponda. El cálculo resultante se ajustará en la declaración final de exportación, que reemplaza la declaración con valores provisionales inicialmente presentada.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Paola Andrea Gómez García
Revisión Comité Aduanero: 23/05/2025

legiscomex