

Concepto Jurídico 65869 del 2014 Diciembre 10
Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

El Ministerio de Minas y Energía ha remitido a este despacho su consulta sobre el precio o estructura de precios a tener en cuenta para la venta de 125.000 galones de ACPM a una empresa generadora de energía ubicada en una zona franca permanente del departamento de Córdoba, en consideración a las exenciones existentes en la venta de producías a zona franca.

En primer término es preciso manifestar que esta entidad no es competente para determinar el precio o estructura de precios a tener en cuenta para la venta de ACPM a un usuario de zona franca, razón por la cual nos limitaremos a efectuar precisiones sobre el tratamiento impositivo aplicable a estas operaciones.

El artículo 424 del estatuto tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 del 2012, determina en su numeral 6º que “La gasolina y el ACPM definidos de acuerdo con el párrafo 1º del artículo 167 de esta ley”, no causa el impuesto sobre las ventas.

Esto, en consideración a que el artículo 167 de la Ley 1607 del 2012, sustituyó a partir del 1º de enero del 2013, el IVA a los combustibles consagrado en el título IV del libro III del estatuto tributario y el impuesto global a la gasolina y al ACPM consagrado en los artículos 58 y 59 de la Ley 223 de 1995, por el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

Ahora bien, el citado artículo 167 de la Ley 1607 del 2012, en su párrafo 1º, define al ACPM en los siguientes términos:

“Se entiende por ACPM, el aceite combustible para motor, el diésel marino o fluvial, el marino diésel, el gas oil, intersol, diésel 2, electro combustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor. **Se exceptúan aquellos utilizados para generación eléctrica en zonas no interconectadas**, el turbo combustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas. (...)” (énfasis añadido).

Lo precedente conduce a determinar que al no encontrarse incorporados dentro de la acepción de ACPM, aquellos combustibles “utilizados para generación eléctrica en zonas no interconectadas”, no aplica sobre estos el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM y tampoco se encuentran excluidos del IVA.

Esto comporta en consecuencia que el ACPM utilizado para la “generación eléctrica en zonas no interconectadas”, se encuentra gravado en su venta e importación con el impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, el artículo 481 del estatuto tributario, establece que conservarán la calidad de bienes y servicios exentos del Impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución bimestral:

“a) Los bienes corporales muebles que se exporten”.

Lo precedente debe interpretarse en armonía con lo determinado por el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 23 del Decreto 4051 del 2007, que dispone:

“Se considera exportación definitiva, la introducción a zona franca permanente desde el territorio aduanero nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo

de su objeto social a favor del usuario operador o industrial de bienes y de servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos”.

En este orden de ideas, solo en la medida en que la operación de venta de ACPM a un usuario industrial de zona franca permanente cumpla con la totalidad de requisitos y condiciones establecidos en la normativa transcrita precedentemente, tendrá la naturaleza de exenta del Impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución bimestral.

De no ser así, es decir, si el usuario industrial de zona franca que adquiere el combustible es una empresa generadora de energía que si se encuentre interconectada (lo cual es posible al tenor de lo permitido por el segundo inciso del párrafo 1º del artículo 392-1 del Decreto 2685 de 1999), el ACPM se encuentra sometido al impuesto nacional a la gasolina y al ACPM consagrado por el artículo 167 de la Ley 1607 del 2012.

En este evento, debe darse aplicación a lo manifestado por esta dirección mediante oficio 4798 de enero 29 del 2014, el cual, en su parte pertinente manifiesta:

“Nótese como tanto la ley como el decreto reglamentario contemplan la posibilidad de llevar el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas, en los términos anteriormente señalados, situación que es diferente a la posibilidad de solicitar en devolución el saldo a favor que se pueda generar, tal como se procederá a explicar a continuación.

Respecto de la forma como opera el descuento de este impuesto en la declaración de IVA y su correspondiente soporte, este despacho se pronunció a través del oficio 58963 del 17 de septiembre del 2013, el cual se adjunta para su conocimiento por constituir doctrina vigente y del cual se destacan los siguientes apartes:

(...).

Así las cosas, quienes tienen derecho a solicitar como descontable el 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, son los contribuyentes que ostentan la calidad de sujetos pasivos de este impuesto y que a su vez, tengan el carácter de responsables del IVA, que para el caso en particular de la aplicación del artículo 176 de la Ley 1607 del 2012 y del artículo 14 del Decreto 568 del 2013, serán las personas que adquieran de forma directa la gasolina o el ACPM del productor, las personas que importen gasolina o ACPM, y los productores cuando efectúen retiros para autoconsumo o para disponer de la gasolina o del ACPM para otras actividades diferentes a la venta.

(...).

En cuanto a la segunda inquietud, relacionada con el soporte con que se debe probar y del cual se debe tomar el 35% del impuesto nacional a la gasolina descontable en IV A, el párrafo del artículo 14 del Decreto 568 del 2013, señala de manera expresa que: (...).

Lo anterior significa que cuando el sujeto pasivo del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, que ostente la calidad de responsable del IVA simultáneamente, adquiera la gasolina o el ACPM del productor deberá exigir la factura de venta con el lleno de los requisitos legales y la discriminación de los impuestos correspondientes, para de esa forma poder tomar el 35% del descontable en IVA, y que generalmente corresponde en la mayoría de los casos al distribuidor mayorista.

En cuanto a la posibilidad de solicitar en devolución o compensación el saldo a favor que se pueda generar al tomar como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, es preciso señalar que solo es posible solicitar en devolución o compensación de los saldos a favor generados por operaciones gravadas y exentas por las siguientes personas:

- Responsables de los bienes y servicios exentos de que trata el artículo 481 del estatuto tributario.
- Productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 ibídem.
- Responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 ibídem.
- Quienes hayan sido objeto de retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas.

En este orden de ideas, la devolución o compensación de los saldos a favor que generan los responsables del IVA que no son exportadores, productores de bienes exentos o sujetos de retención es procedente, siendo únicamente materia de imputación al período siguiente en los términos del literal a) del artículo 815 del estatuto tributario que establece:

ART. 815.—Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.

(...)”.