

Concepto Jurídico 66587 del 2014 Diciembre 16
Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Tema. Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

Descriptores

Descuento del 35% en el IVA.

Fuentes formales

Decreto 3037 del 2013 artículo 2º, modificatorio del artículo 14 del Decreto 568 del 2013.

Estatuto Tributario artículos 481, 815, 816 y 850.

Ley 1607 del 2012 artículos 167, 176.

De acuerdo con el contenido de la consulta se realizan dos preguntas que serán atendidas en su orden:

1. ¿Es acertado entender que el impuesto descontable del 35%; acumulado como saldo a favor, se puede aplicar al impuesto de ventas generado en operaciones futuras, o en últimas solicitarse la devolución si se tiene la calidad de exportador? (E.T., art. 481).

Desde ya obra destacar que el descuento del 35% del impuesto nacional a la gasolina y ACPM debe cumplir con los requisitos mencionados en el artículo 167 y 176 de la Ley 1607 del 2012 y su reglamentación mediante el artículo 14 del Decreto 568 del 2013, modificado por el artículo 2º del Decreto 3037 del 2013, preceptos que deben ser analizados en cada caso particular para verificar su cumplimiento.

Igualmente, el 35% que corresponda al impuesto nacional a la gasolina y al ACPM solo juega como descontable, siempre y cuando se apliquen las reglas para los impuestos descontables.

Además, del contenido normativo señalado se desprende que el beneficio consagrado consistente en el descuento del 35% del impuesto nacional a la gasolina y ACPM no depende únicamente de que quien lo solicite tenga la calidad de exportador.

No obstante, si se tiene la calidad de exportador debe aplicarse la proporcionalidad dispuesta en el artículo 489 del estatuto tributario, habiéndose efectuado primero la proporcionalidad del artículo 485 ibídem.

En concordancia con lo anterior, también debe acudirse a lo dispuesto en el párrafo del artículo **815** y el párrafo 2º del artículo **850** del estatuto tributario, dado que pueden solicitar devolución y/o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, solamente los exportadores con derecho a devolución, los productores de bienes exentos y los responsables del régimen común que hayan sido objeto de retención por este impuesto (IVA).

Como se observa la norma es clara al determinar que se solicita devolución y/o compensación por la declaración del impuesto sobre las ventas, y no por otros impuestos descontables.

Complementario de lo regulado, los saldos a favor determinados de conformidad con las normas tributarias en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, pueden ser imputados al período siguiente siempre y cuando se trate del mismo impuesto, como lo señala el literal a) del artículo **815** del estatuto tributario. Por tanto, debe mantenerse el control de los valores imputados como saldo a favor en el correspondiente periodo, con el fin de permitir determinar cuáles valores

corresponden a IVA con derecho a devolución y cuales al porcentaje de impuesto nacional a la gasolina que pueden ser imputados y descontados en el período siguiente.

Por su parte, el porcentaje descontable del impuesto nacional a la gasolina y ACPM solo puede ser contabilizado y solicitado en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su pago o en períodos posteriores de acuerdo con el periodo bimestral o cuatrimestral (D. 3037/2013, art. 2º).

2. ¿El descuento del 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM continúa con el mismo tratamiento de impuesto descontable de IVA, cuando los bienes objeto de este impuesto sean exportados? (E.T., art. 481).

Conforme con lo explicado en el primer punto, el 35% del impuesto nacional a la gasolina y ACPM no tiene el mismo tratamiento del IVA descontable para los bienes corporales muebles que se exporten, y no puede ser acumulado como saldo a favor con derecho a devolución, porque dicha operación cambiaría su naturaleza de impuesto descontable del IVA a impuesto con carácter devolutivo mediante su acumulación con el IVA, entrando en contradicción con su carácter de impuesto deducible de renta como mayor costo del bien en los términos del artículo 107 del estatuto tributario de acuerdo con el parágrafo 2º del artículo 167 de la Ley 1607 del 2012.

Se reitera que el régimen contenido en el artículo 481 del estatuto tributario es para el impuesto sobre las ventas con derecho a devolución de impuestos, para cuyo efecto se toman como impuestos descontables los señalados en el artículo 485 ibídem.

Asimismo, debe darse cumplimiento al procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución y/o compensación previsto en el artículo 489 del estatuto tributario; para los productores de bienes exentos señalados en el artículo 477, lo dispuesto en el artículo 440 ibídem.

Estos saldos susceptibles de compensación y/o devolución deben cumplir los artículos 477, 815, 816 y 850 del mismo estatuto; en caso contrario deben ser imputados al período siguiente hasta reunir las condiciones exigidas para cada caso.

Adicionalmente, cabe destacar que en ningún caso se puede concluir que el término de “exportador” se homologa al de “consumidor final” cuando se trata de IVA descontable en declaraciones de impuesto de IVA; mucho menos, para el caso del porcentaje del impuesto a la gasolina y ACPM descontable en declaraciones de impuesto sobre las ventas.

A manera de explicación, es necesario dar lectura a la frase en donde, se menciona la expresión “consumidor final” en el artículo 2º del Decreto 3037 del 2013, modificadorio del artículo 14 del Decreto 568 del 2013 que dispone:

ART. 14.—Impuesto descontable por concepto del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM. De conformidad con el artículo **176** de la Ley 1607 del 2012, el treinta y cinco por ciento (35%) del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM pagado, con régimen monofásico, solo podrá ser descontado por el contribuyente responsable del impuesto sobre las ventas (IVA) perteneciente al régimen común, **cuando este sea el consumidor final de la gasolina o el ACPM, y dichos bienes adquiridos sean computables como costo de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA.**

Cuando la gasolina o el ACPM se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas y excluidas de IVA, y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de las operaciones gravadas y exentas del período fiscal correspondiente.

Cuando la gasolina o el ACPM sean adquiridos a un distribuidor no responsable del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, por la venta de estos bienes, para efectos de que el adquirente responsable del IVA pueda descontar el 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM implícito en el precio del producto, el distribuidor certificará al adquirente en la factura de venta, por cada operación, el valor del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM que le haya sido liquidado por parte del productor o importador en la adquisición de la gasolina o el ACPM.

El impuesto descontable a que se refiere este artículo, para aquellos responsables del IVA obligados a presentar declaración y pago bimestral de acuerdo con el numeral 1º del artículo 600 del estatuto tributario, **solo podrá contabilizarse en el período fiscal de IVA correspondiente a la fecha de su pago, o en uno de los dos períodos inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.**

Cuando se trate de responsables del IVA, obligados a presentar declaración y pago cuatrimestral conforme con el numeral 2º del artículo 600 del estatuto tributario, **solo podrá contabilizarse en el período fiscal de IVA correspondiente a la fecha de su pago, o a más tardar en el siguiente período, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.**

Para aquellos responsables del IVA, cuya declaración del impuesto es anual de conformidad con el numeral 3º del artículo 600 del estatuto tributario, **solo podrá contabilizarse dentro del mismo período fiscal de IVA correspondiente a la fecha de su pago, y solicitarse en la misma declaración.**

PAR.—En ningún caso el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM que se solicite como impuesto descontable en el Impuesto sobre las Ventas podrá ser solicitado como costo o deducción en el impuesto sobre la renta (resaltados fuera de texto).

De la lectura atenta del texto en mención se encuentra que una de las condiciones establecidas para el descuento es que el contribuyente responsable del impuesto sobre las ventas (IVA) perteneciente al régimen común sea el consumidor final de la gasolina o el ACPM, y dichos bienes adquiridos sean computables como costo de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA.

En tal forma que si la expresión “consumidor final” se pudiera homologar con el término “exportador”, y reemplazáramos una palabra por otra, el contexto y sentido de la norma cambiaría totalmente y erróneamente se entendería que el beneficio se dirige al responsable del impuesto cuando este sea exportador de la gasolina o el ACPM, lo cual equivale a un grave error por desconocimiento de las reglas básicas de interpretación doctrinal consagradas en los artículos 26 al 30 del Código Civil.