

CONCEPTO 23101 DEL 28 DE AGOSTO DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
SERGIO FONTECHA GAONA
Carrera 7 #75-51 piso 12
Bogotá D.C.

Ref.: Radicado No. 100037741 del 12 de junio de 2017

Tema	Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM Impuesto Nacional al Carbono
Descriptor	CAUSACIÓN EXCEPCIONES EN EL IMPUESTO NACIONAL A LA GASOLINA Y AL ACPM IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO - CAUSACIÓN
Fuentes formales	Artículos 28 del Código Civil, 3 del Decreto 390 de 2016, 167 de la Ley 1607 de 2012, 222 de la Ley 1819 de 2016; Sentencia C-284 de 2015 de la Corte Constitucional, M.P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO; Concepto General de IVA No. 00001 del 19 de junio de 2003 y Concepto General del Impuesto Nacional al Carbono No. 003259 del 10 de febrero de 2017.

Cordial saludo, Sr. Fontecha Gaona:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia formula unas preguntas relacionadas con el impuesto nacional al carbono y con el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, las cuales se resolverán cada una a su turno:

1. ¿Se puede entender para efectos tributarios que el término "exportación" es el mismo contemplado en la normativa aduanera vigente?

El artículo 28 del Código Civil señala que "[l]as palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las

*mismas palabras; pero **cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal***" (negrilla fuera de texto).

Ahora bien, pese a que la normativa aduanera no es producto del legislador, ya que, por el contrario, es elaborada por el Gobierno Nacional en desarrollo de las normas generales contempladas en la Ley Marco de Aduanas 1609 de 2013, no es menos cierto que se trate de ley en sentido material como se desprende de lo manifestado en la Sentencia C-284 de 2015:

"La Carta, luego de declarar en el artículo 4° su condición de norma de normas y, por ello, vértice de todo el ordenamiento jurídico, fuente principal de reconocimiento de validez y límite sustantivo de las restantes normas del ordenamiento, adopta un sistema predominantemente legislativo al disponer que la actuación judicial se subordina a la ley".

*Esta expresión, contenida en el artículo 230 ha sido entendida "en un sentido material" de manera que **comprende todas las normas (i) adoptadas por las autoridades a quienes el ordenamiento jurídico les reconoce competencias para el efecto y (ii) siguiendo el procedimientos o las formas fijadas con ese propósito**. En ese sentido la "ley" incluye no solo las normas dictadas por el Congreso de la República sino también -y entre otros cuerpos normativos- los **Decretos expedidos por el Presidente de la República**, así como las disposiciones adoptadas -en desarrollo de sus atribuciones constitucionales- por el Consejo Nacional Electoral (Art. 265), la Contraloría General de la República (Art. 268), el Banco de la República (Arts. 371 y 372) y el Consejo Superior de la Judicatura. (Art. 257)" (sic) (negrilla fuera de texto).*

Así las cosas, este Despacho considera que, para efectos tributarios, el término "exportación" es el mismo contemplado en el artículo 3 del Decreto 390 de 2016, esto es, *"la salida de mercancías del Territorio Aduanero Nacional cumpliendo las formalidades aduaneras previstas en el presente decreto. También se considera exportación, la salida de mercancías a depósito franco, en las condiciones previstas en el presente decreto"*.

2. ¿Para efectos tributarios, el término "exportación" comprende la venta internacional, la venta a una Comercializadora Internacional de bienes que sean efectivamente exportados, la venta a Zona Franca y el reaprovisionamiento en tráfico internacional?

Al respecto, una venta internacional se considerará una exportación en tanto implique la salida de mercancías del TAN (territorio aduanero

nacional) y se cumplan las formalidades aduaneras previstas en la normativa vigente.

En este sentido, una venta de bienes a una Comercializadora Internacional no es una exportación - pese a que estos sean exportados posteriormente - ya que el hecho económico se concreta al interior del TAN.

En lo que se refiere a Zonas Francas, continua vigente lo expresado en el Concepto General de IVA No. 00001 del 19 de junio de 2003:

"El régimen de zonas francas conlleva una serie de beneficios que tienen como fin promover el comercio exterior, generar empleo y divisas y servir de polo de desarrollo industrial de las regiones donde se establezcan (...)

*Tales beneficios son en síntesis, **la ficción de extraterritorialidad para los bienes que allí se introduzcan para que el Estado no perciba los denominados tributos aduaneros**, es decir, los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas que se causan por la importación sin que sea procedente hacer extensivo el efecto de la extraterritorialidad a toda la reglamentación instituida para el impuesto sobre las ventas, para excluir de dicho gravamen a las operaciones de venta o los servicios prestados en la zona."* (negrilla fuera de texto).

De modo que, es por virtud de la referida ficción de extraterritorialidad que se considera la venta a Zona Franca como una salida de mercancías del TAN.

Por último, en cuanto al reaprovisionamiento en tráfico internacional, el parágrafo 2º del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 y el parágrafo 6º del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016 tan sólo contemplan "[l]a venta de diesel marino y combustibles **utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional**" (negrilla fuera de texto) como una exportación únicamente para efectos del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM y del impuesto nacional al carbono.

3. ¿Cuál es el procedimiento, los términos y soportes para el reintegro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM y del impuesto nacional al carbono por parte del productor de un derivado de petróleo, cuando el distribuidor mayorista realiza una exportación? ¿Cuál es el manejo tributario de los mencionados impuestos en la venta a Zonas Francas?

Al respecto, conviene precisar que, como se desprende del parágrafo 2º del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 y del parágrafo 6º del artículo

222 de la Ley 1819 de 2016, el reintegro del impuesto por parte del productor únicamente está contemplado cuando el distribuidor mayorista realiza una operación de reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional.

De modo que, esta Subdirección estima apropiado tener presente lo manifestado en el Concepto General del Impuesto Nacional al Carbono No. 003259 del 10 de febrero de 2017:

*"Hasta tanto el Gobierno Nacional profiera un reglamento sobre esta materia, el distribuidor mayorista podrá, **con los medios probatorios conducentes y pertinentes**, probar el uso del combustible para el evento descrito con antelación".*

En lo atinente a la venta a Zonas Francas, ya que es considerada una exportación - como se indicó previamente - debe observarse el parágrafo 5º del artículo 222 *ibídem* relativo al impuesto nacional al carbono, el cual establece que "[l]os combustibles a los que se refiere este artículo **no causarán** el impuesto cuando sean exportados" (negrilla fuera de texto). Es de destacar que la reseñada exclusión no se encuentra comprendida en las normas que desarrollan el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los íconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina