

100208192-1362

**Radicado Virtual No.  
000S2022907897**

Bogotá, D.C., 19 de octubre de 2022.

**Tema:** Impuesto sobre las ventas  
Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM  
Impuesto nacional al carbono

**Descriptor:** Venta de combustibles a usuarios de zona franca

**Fuentes formales:** Artículo 5 de la Ley 1 de 1991  
Artículos 444, 481, 488 y 850 del Estatuto Tributario.  
Artículos 3, 5 y 38 del Decreto 2147 de 2016.  
Artículos 479 y 481 del Decreto 1165 de 2019  
Artículos 2.2.1.1.2.2.3.84. y 2.2.1.1.2.2.3.92. del Decreto  
1073 de 2015  
Capítulo 21 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del  
Decreto 1625 de 2016  
Resolución DIAN 151 de 2012

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario plantea una serie de inquietudes, las cuales este Despacho sintetiza de la siguiente manera:

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

**Subdirección de Normativa y Doctrina**

Cra 8 N°6C-38 Piso 4 Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)



1. Venta de hidrocarburos por parte de un distribuidor mayorista ubicado en el territorio aduanero nacional (en adelante TAN) a una zona franca permanente especial de servicios portuarios para autoconsumo y venta a terceros:
  - 1.1. ¿Cuál es el procedimiento para que el distribuidor mayorista solicite la devolución del impuesto al carbono? ¿Qué se requiere para que se pueda solicitar dicha devolución al productor?
  - 1.2. ¿Aplica un nuevo formato o se debe utilizar el mismo formato de reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional? ¿Este certificado debe contener la firma del revisor fiscal y del apoderado del distribuidor mayorista o solo una firma de estas?
  - 1.3. ¿Queda sin efecto el mecanismo de reintegro del impuesto al carbono, previsto en el párrafo 6 del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016, para las exportaciones realizadas por sujetos diferentes al responsable de este impuesto?
  - 1.4. ¿Cuál es el tratamiento del IVA en las ventas realizadas directamente por el distribuidor mayorista a un usuario industrial de servicios portuarios ubicado en zona franca cuando los hidrocarburos son usados como insumo para el desarrollo del objeto social?
2. Un distribuidor minorista, ubicado en una zona franca permanente especial de servicios portuarios como empresa de apoyo, vende combustibles a otro usuario de zona franca y a terceros: ¿Puede dicho distribuidor minorista solicitar al distribuidor mayorista la devolución del impuesto al carbono, impuesto nacional a la gasolina y al ACPM e IVA?

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes:

De conformidad con los supuestos de hecho planteados por el peticionario, esta Subdirección no se pronunciará sobre la situación enunciada en el numeral 1, teniendo en cuenta que el usuario de zona franca permanente especial de servicios portuarios, que actuaría como consumidor final de combustibles líquidos derivados del petróleo, los compraría a un distribuidor mayorista para venta a otro consumidor final (en algunos casos), no siendo permitida esta operación a la luz de lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del párrafo del artículo 2.2.1.1.2.2.3.92. y el numeral 7 del artículo 2.2.1.1.2.2.3.84. del Decreto 1073 de 2015 (Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía).

Por lo anterior y sin perjuicio de las implicaciones que se generen desde el punto de vista de la legislación de minas y energía, se atenderá la inquietud planteada en torno a la situación contenida en el punto #2 a partir de los siguientes aspectos:

## **I. Régimen franco para zonas francas permanentes especiales**



El artículo 3 del Decreto 2147 de 2016 (por el cual se modifica el régimen de zonas francas y se dictan otras disposiciones) establece la diferencia entre zonas francas permanentes y permanentes especiales en los siguientes términos:

*“Zona franca permanente especial. Es el área delimitada del territorio nacional en la que se instala un único usuario industrial, el cual goza de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial.”* (subrayado fuera de texto)

Dentro de las zonas francas permanentes especiales se pueden encontrar las zonas francas de servicios portuarios, como se desprende del artículo 38 *ibidem*:

*“Artículo 38. Requisitos para la declaratoria de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios. Las sociedades portuarias o puertos que hayan suscrito un contrato de concesión para la operación de puertos de servicio público podrán solicitar la declaratoria de existencia como zona franca permanente especial de servicios, sobre el área correspondiente a su área portuaria por el mismo término de la concesión del puerto.*

*Para efectos de este Decreto, se considera área portuaria el espacio físico delimitado por las áreas privadas y públicas, donde se facilita el desarrollo de actividades portuarias y de infraestructura portuaria marítima o fluvial. El área portuaria incluye los terrenos correspondientes a zonas de uso público (terrestre y acuático, playas, zonas accesorias y terrenos de bajamar) y los terrenos adyacentes (terrenos aledaños y zonas accesorias) con uso exclusivo a la explotación de actividades portuarias.*

*La sociedad portuaria o puertos podrán ejecutar las actividades de ingreso o salida de bienes y equipo de infraestructura necesario para el adecuado funcionamiento, servicios de muellaje, servicios de uso de instalaciones portuarias, las actividades portuarias consagradas en el numeral 5.1 del artículo 5 de la Ley 1 de 1991 y los servicios de operador portuario previstos en las normas reglamentarias.*

*Estas sociedades o puertos deberán cumplir con la regulación del sector portuario prevista en la Ley 1 de 1991, sus modificaciones y disposiciones reglamentarias (...)*

*(...)”* (subrayado fuera de texto)

Como puede observarse, en una zona franca permanente especial de servicios portuarios se puede presentar la concurrencia de dos situaciones: (i) la existencia de un lugar habilitado por la DIAN para el ingreso y salida de mercancías, desde o hacia el TAN, y (ii) un único usuario industrial de la zona franca.

En todo caso, las actividades que realiza el puerto son las mismas, ya que derivan de su condición de sociedad portuaria o puerto que ha suscrito un contrato de concesión para la

operación de puertos de servicio público.

Aunado a ello, bajo la condición de zona franca permanente especial, las zonas francas de servicios portuarios únicamente cuentan con un usuario operador y un usuario industrial de servicios, sin que -por ende- puedan existir otros usuarios industriales ni usuarios comerciales.

Asimismo, el usuario operador puede permitir la instalación y funcionamiento de empresas de apoyo y otras personas que presten servicios, en los términos del artículo 5 del Decreto 2147 de 2016, sin que estas empresas o personas gocen de los incentivos tributarios (entre estos las exenciones del IVA) ni aduaneros propios de los usuarios de las zonas francas, así como tampoco pueden ejecutar las actividades que impliquen el desarrollo del objeto social del usuario industrial.

Por ende, frente a lo consultado, es de precisar que la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo que realiza el distribuidor mayorista al distribuidor minorista se encuentra gravada con IVA, para lo cual se deben atender disposiciones como los artículos 467 (base gravable), 468-1 numeral 4 (tarifa) y 477 numeral 1 (exención del IVA) del Estatuto Tributario.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, pese a que el distribuidor minorista se encuentra ubicado en zona franca, éste realiza la compra de los bienes en calidad de empresa de apoyo, con lo cual no goza de incentivos tributarios.

## **II. Consideraciones generales del IVA cuando un distribuidor minorista, ubicado en zona franca permanente especial de servicios portuarios como empresa de apoyo, vende combustibles a otro usuario de zona franca.**

Según lo dispuesto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se encuentran exentas del IVA con derecho a devolución bimestral *“Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”* (subrayado fuera de texto).

A partir de la norma precitada, se considera una operación exenta del IVA la venta de combustible que realice el distribuidor minorista, en calidad de empresa de apoyo, a un usuario industrial de una zona franca permanente especial de servicios portuarios, siempre y cuando el combustible sea un insumo necesario para el desarrollo del objeto social y la prestación de los servicios portuarios para los cuales fue declarada la zona franca permanente especial de servicios portuarios.

Así las cosas, en el evento que el distribuidor minorista liquide en su declaración del IVA saldo a favor que sea susceptible de devolución, con ocasión de la operación analizada en el literal e) en comento, deberá atender el procedimiento contenido en los artículos

1.2.1.21.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016 y en la Resolución DIAN 151 de 2012 para solicitar su devolución.

**III. Consideraciones generales del IVA cuando un distribuidor minorista, ubicado en zona franca permanente especial de servicios portuarios como empresa de apoyo, vende combustibles a terceros que no son usuarios de zona franca.**

Cuando sea un tercero no usuario de zona franca quien adquiere combustibles de una empresa de apoyo instalada en zona franca, no resulta aplicable la exención contenida en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, ya que no se cumplen los presupuestos establecidos en dicha disposición.

Se destaca que los distribuidores minoristas, según lo dispuesto en el artículo 444 del Estatuto Tributario, no son responsables del IVA. En esa medida, este impuesto no se causa en la venta efectuada por el distribuidor minorista a los terceros no usuarios de zona franca permanente especial de servicios portuarios y, como consecuencia de ello, el distribuidor minorista no tiene derecho a impuestos descontables por la adquisición de combustibles, al no destinarse a operaciones gravadas con este impuesto, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario.

Sumado a lo indicado anteriormente, dicha venta debe ser tratada como excluida, tal y como se reiteró en el Oficio 902910 - interno 041 del 7 de abril de 2022:

*“la naturaleza de las ventas de productos derivados del petróleo, realizadas por no responsables del IVA en los términos del artículo 444 *ibídem* (...) son excluidas del impuesto sobre las ventas – IVA”* (subrayado fuera de texto)

Así, acorde con lo dispuesto en el artículo 850 del Estatuto Tributario, al no tratarse de operaciones exentas del IVA de conformidad con los artículos 477 y 481 *ibídem*, no habrá lugar a devolución de saldos a favor en este supuesto analizado.

**IV. Consideraciones generales sobre hidrocarburos en el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM e impuesto nacional al carbono**

Frente a la devolución del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM y del impuesto nacional al carbono, este Despacho se pronunció en los numerales 1.2, 1.3, 2.2 y 2.3 del Oficio 913419 – interno 367 del 29 de octubre de 2021, el cual se adjunta para su conocimiento.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la

cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA**  
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Bogotá, D.C.

Anexo copia del Oficio 913419 – interno 367 del 29 de octubre de 2021

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda y Juan Camilo Lozano Torres

Revisó: Comité Aduanero de Normativa y Doctrina del 07/10/2022