

# CONCEPTO 010763 int 2305 DE 2024

(diciembre 20)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 26 de diciembre de 2024>

## DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

### Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho    **Tributario**  
Banco de Datos    **Impuesto a las ventas**

#### Extracto

1. De conformidad con el artículo [55](#) del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para interpretar las normas tributarias en términos generales.

2. Mediante correo electrónico el Ministerio de Minas y Energía trasladó la siguiente pregunta sobre cuál es la tarifa del IVA en la importación de gasolina y diésel y su posterior comercialización. En particular, Terpel formuló la siguiente pregunta:

Pregunta 5: (Sic) Lo dispuesto en el artículo 2.2.1.2.2.17. del Decreto 1073 de 2015 se encuentra vigente? Y el Ministerio mediante oficio 2-2024-024235, responde:

**“Exclusión del impuesto sobre las ventas. El valor del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM se involucrará dentro del valor de venta de los combustibles, pero en ningún caso se tomará en cuenta para liquidar el impuesto sobre las ventas” (subrayas fuera del texto)”.**

## ¿la norma es aplicable al Impuesto nacional a la gasolina?

En respuesta a su consulta, le informamos que el artículo 2.2.1.2.2.17. del Decreto 1073 de 2015 se encuentra vigente a la fecha de esta respuesta. No obstante, es importante destacar que esta norma trata sobre la exclusión del impuesto sobre las ventas, pero no aborda el impuesto nacional a la gasolina.

Adicionalmente, para mayor claridad sobre el cobro del impuesto nacional a la gasolina y sus exclusiones, en virtud del artículo [124](#) de la Ley 488 de 1998, modificado por el artículo [4](#) de la Ley 681 de 2001, se dio traslado a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por medio del radicado número MME 2-2024-023391.”

3. Para abordar este asunto, es necesario considerar la evolución legislativa que ha tenido el tratamiento de los productos derivados del petróleo, en especial la gasolina y el ACPM, frente al impuesto sobre las ventas (IVA) desde la Ley [1607](#) de 2012.

4. El artículo [38](#) de la Ley 1607 de 2012 modificó el artículo [424](#) del Estatuto Tributario<sup>[1]</sup>. Dentro de los cambios que introdujo está la inclusión de los numerales 5 y 6 de ese artículo. Así, el petróleo crudo y la gasolina natural (Num.5, Ar. 424, ET), y la gasolina y el ACPM definidos de acuerdo con el párrafo 1 del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012 (Num.6, Art. [424](#), ET), estaban excluidos del IVA.

5. En esta misma línea, el artículo [172](#) de la Ley 1607 de 2012 modificó el artículo [465](#) del ET<sup>[2]</sup> que se refiere a la base gravable del IVA en los productos refinados derivados del petróleo y del gas natural. Así, la base gravable corresponde al precio que para el efecto señale el Ministerio de Minas y Energía. El artículo también precisó que se exceptuaban de dicha

regla de base la gasolina y el ACPM pues lo cierto es que, de acuerdo con los numerales 5 y 6 del artículo [424](#) del ET vigente para ese momento, estos dos productos estaban excluidos del impuesto. Es decir, el último inciso del artículo [465](#) del ET solo reiteraba el hecho de que se trataba de productos excluidos del IVA.

6. Por su parte, el artículo 17 del Decreto 1505 de 2002, que posteriormente fue compilado en el artículo 2.2.1.2.2.17 del Decreto Único del Sector de Minas y Energía<sup>[3]</sup>, se refería al hecho de que el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM debían ser integrados en el precio de venta, pero estos no hacían parte de la base gravable de dichos productos para efectos del IVA.

7. Posteriormente, el artículo [175](#) de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo [424](#) del ET y eliminó las referencias al petróleo crudo, a la gasolina natural, a la gasolina y al ACPM definidos estos últimos en el párrafo del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012. Este solo cambio implica que esos productos que antes estaban excluidos del IVA pasaban a estar gravados en línea con lo previsto en el artículo [420](#) del ET.

8. Efectivamente, el artículo [183](#) de la Ley 1819 de 2016 se ocupó de modificar el artículo [467](#) del ET<sup>[4]</sup> para definir la base gravable de unos productos derivados del petróleo dependiendo del agente involucrado en la cadena de valor. Especial relevancia guarda el literal a) del numeral 1 del artículo [467](#) del ET que se refiere a la base gravable en los combustibles para el productor o importador. Así, la base gravable de los combustibles para los productores e importadores es el ingreso al productor (IP).

9. Por último, el numeral 4 del artículo [468-1](#) del ET fue modificado por el artículo [74](#) de la Ley 1955 de 2019. Ahora bien, aunque el artículo [468-](#)

[1](#) del ET se refiere a los bienes sometidos a la tarifa del cinco por ciento (5%), lo cierto es que el numeral 4 se refiere a otros elementos esenciales del IVA en relación con la gasolina y el ACPM y a lo previsto en el artículo [467](#) del ET.

10. El primer inciso del numeral 4 citado establece lo siguiente: “El ingreso al productor en **la venta** de Gasolina y ACPM. Para efectos de este numeral se considera gasolina y ACPM lo definido en el párrafo 1 del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012.” (negrilla del Despacho). Como es posible ver, el primer inciso se refiere al gravamen aplicable a la gasolina y al ACPM cuando el hecho generador **venta** es realizado por el productor o importador. En consecuencia, la base gravable aplicable a ese evento gravado es el ingreso al productor (IP) -de acuerdo con el literal a) del numeral 1 del artículo [467](#) del ET- y la tarifa es la del cinco por ciento (5%).

11. El segundo inciso del numeral 4 citado, establece lo siguiente: “A la base gravable determinada de conformidad con el artículo [467](#) del Estatuto Tributario<sup>[5]</sup>, se detrae el ingreso al productor y se le aplica la tarifa general del impuesto sobre las ventas IVA.” Así las cosas, este segundo inciso se refiere en el hecho generador **venta** a una base gravable especial y a la tarifa general. Ciertamente, para los productos señalados en el artículo [467](#) del ET diferentes de la gasolina y el ACPM definidos por el párrafo 1 del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012 y cuyo hecho generador no es realizado por el productor o importador, la base gravable no incluye el ingreso al productor. Por otra parte, la tarifa aplicable es la general (19%) de acuerdo con el segundo inciso.

12. Mediante Oficio [031749](#) del 26/12/2019 (Int. 002917), se resolvió un tema similar, asociado a la base gravable y la tarifa del impuesto sobre

las ventas -IVA, aplicable en la importación de biodiesel y en la venta de biodiesel al distribuidor mayorista, en el cual se indicó:

“b) Respecto a la tarifa aplicable del IVA a las importaciones de biodiesel, es preciso señalar que únicamente aplicará la tarifa del 5% a:

“El ingreso al productor en la venta de Gasolina y ACPM. Para efectos de este numeral se considera gasolina y ACPM lo definido en el párrafo 1° del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012.”

c) Como consecuencia de lo anterior, es posible establecer que en el caso concreto será necesario determinar si el bien importado se enmarca dentro de la definición de gasolina o ACPM que establece el párrafo del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012, para efectos de determinar si es o no aplicable la tarifa del 5% señalada en el numeral 4 del artículo [468-1](#) del E.T., adicionado por el artículo [74](#) de la Ley 1955 de 2019.

d) Por lo anterior, en caso (sic) que el bien importado no cumpla con la definición de gasolina o ACPM, la tarifa del IVA aplicable a la importación será del 19% sobre el ingreso al productor en los términos del artículo [467](#) del E.T.”

[...]

“2.1 IVA en la comercialización de gasolina y ACPM por parte del importador:

Ahora bien, si el biodiesel se enmarca como gasolina o ACPM de que trata el párrafo 1° del artículo [167](#) de la Ley 1607, y según lo dispuesto en los literales a) y b) del numeral 1 del artículo [467](#) del E.T., y en armonía con el literal 4 del artículo [468-1](#) del E.T., la base gravable para el importador en la venta de la gasolina y el ACPM, sobre la cual debe

liquidar IVA la tarifa del 19%, es sobre biocombustible en la proporción autorizada por el Ministerio de Minas y Energía para convertirlo en combustible oxigenado, adicionado el margen al mayorista; esto teniendo en cuenta que el segundo inciso del numeral 4 del artículo [468-1](#) del E.T. establece que el Ingreso al Productor se debe detraer de la base gravable de que trata el artículo [467](#) del E.T.

2.1 IVA en la comercialización de biodiesel por parte del importador:

De acuerdo a lo establecido en el literal b) del artículo [467](#) del Estatuto Tributario, la base gravable para el impuesto sobre las ventas será el siguiente:

b) Para el distribuidor mayorista y/o Comercializador Industrial: el Ingreso al productor o comercializador del combustible y del alcohol carburante y/o biocombustible en la proporción autorizada por el Ministerio de Minas y Energía para convertirlo en combustible oxigenado, adicionado el margen mayorista. El transporte al combustible no formará parte de la base gravable.

Por lo anterior, si el biodiesel que se importó no es gasolina o ACPM de la definida el parágrafo 1° del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012, el ingreso al productor estará gravado a la tarifa general del 19% de IVA y no será posible restar de la base gravable el ingreso al productor en la venta al distribuidor mayorista.”

En ese mismo sentido el Oficio [031296](#) de 2019, indicó:

“2.1. IVA en la importación de gasolina y ACPM:

[...]

Cabe mencionar que esta es una base gravable especial, razón por la cual, al momento de realizar la importación de la gasolina y el ACPM, no debe liquidarse el IVA según lo dispuesto en el artículo [459](#) del E.T., a contrario sensu, la base gravable en la importación es el Ingreso al productor sobre la cual se liquida el IVA.”

Teniendo en cuenta lo anterior, se requiere reconsiderar esta doctrina por las siguientes razones:

a) El artículo [467](#) del Estatuto Tributario, determina la base gravable aplicable **en la venta de productos derivados del petróleo**, es decir esta disposición determina la base gravable cuando el productor, importador, distribuidor mayorista y/o comercializador industrial, realiza el hecho generador venta en los términos del artículo [421](#) del E.T. respecto de los productos derivados del petróleo, pero no se refiere a la base gravable asociada a esos mismos productos cuando el hecho generador del IVA es la importación.

b) El artículo [468-1](#) del Estatuto Tributario, determina la base gravable y la tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable en la **venta** de gasolina y ACPM, por parte del productor y los demás sujetos de que trata el artículo [467](#) del E.T. Es decir, esta disposición no determina la base gravable en la importación, ni la tarifa aplicable.

13. Con base en lo expuesto el Despacho llega a las siguientes **conclusiones**:

a. La gasolina y el ACPM tal y como están definidos en el parágrafo 1 del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012 **están gravados con el IVA**. La referencia a la exclusión que se hace en el artículo [465](#) del ET se entiende derogada tácitamente<sup>[6]</sup> por lo previsto en la Ley 1819 de 2016.

En este mismo sentido este despacho mediante Oficios [031296](#) de 2019<sup>[7]</sup>, y [05285](#) de 2020<sup>[8]</sup> ya se había pronunciado sobre esta misma materia, por lo que **se confirma** esta posición doctrinal.

b. Cuando se importa combustibles derivados del petróleo:

1. La base gravable corresponde a la establecida en el artículo [459](#) del E.T.

2. La tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable es la tarifa general del 19%, de conformidad con el artículo [468](#) del E.T.

c. Cuando quien realiza el hecho generador **venta** del IVA es:

i. El **productor**:

1. La base gravable en la venta es el ingreso al productor (IP), de conformidad con el inciso 1 del numeral 4 del artículo [468-1](#) del E.T.

2. La tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable es el cinco por ciento (5%), inciso 1 del numeral 4 del artículo [468-1](#) del E.T.

ii. **Otro agente diferente del productor** (importador, distribuidor mayorista y/o comercializador industrial).

1. La base gravable en la venta es la definida en el artículo [467](#) del ET sin incluir el ingreso al productor.

2. La tarifa del impuesto sobre las ventas -IVA aplicable es el diecinueve por ciento (19%), de conformidad con el artículo [468](#) del E.T. y el inciso segundo del numeral 4 del artículo [468-1](#) del E.T.

14. En consecuencia, **se reconsidera** la doctrina que se refiere a la base gravable y a la tarifa aplicable cuando se realizan los hechos generadores venta e importación de combustibles derivados del petróleo -incluyendo la gasolina y el ACPM- y **se precisa** que de acuerdo con el artículo [130](#) de la Ley 2010 de 2019, los contribuyentes podrán amparar

sus actuaciones con base en la ley y en la doctrina que aquí se reconsidera.

15. 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/>

[<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>](#).

**1. Artículo [424](#). Bienes que no causan el impuesto.**

[..]

**5. El petróleo crudo destinado a su refinación y la gasolina natural.**

**6. La gasolina y el ACPM definidos de acuerdo con el parágrafo 1o del artículo [167](#) de esta ley.**

**2. ARTICULO [465](#). COMPETENCIA PARA FIJAR PRECIOS. El Ministerio de Minas y Energía señalará los precios de los productos refinados derivados del petróleo y del gas natural para los efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas, exceptuados la gasolina y el ACPM, que se encuentran excluidos de este impuesto.**

**3. “ARTÍCULO 2.2.1.2.2.17. Exclusión del impuesto sobre las ventas. El valor del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM se involucrará dentro del valor de venta de los combustibles, pero en ningún caso se tomará en cuenta para liquidar el impuesto sobre las ventas.”**

**4. ARTICULO [467](#). BASE GRAVABLE EN OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETROLEO. La base gravable en la venta de los siguientes productos derivados del petróleo se determinará así:**

**1. En combustibles, se entiende que la base gravable para el impuesto a las ventas será:**

- a) Para el productor o importador: el Ingreso al productor IP;
- b) Para el distribuidor mayorista y/o Comercializador Industrial: el Ingreso al productor o comercializador del combustible y del alcohol carburante y/o biocombustible en la proporción autorizada por el Ministerio de Minas y Energía para convertirlo en combustible oxigenado, adicionado el margen mayorista. El transporte al combustible no formará parte de la base gravable.

2. En gasolina de aviación de 100/130 octanos,

- a) Para el productor: el precio oficial de lista en refinería;
- b) Para el distribuidor mayorista: el precio oficial de lista en refinería adicionando el margen de comercialización.

3. Para todos los demás derivados del petróleo diferentes a combustibles corresponderá al precio de venta.

4. Cuando se trate de combustibles cuyo margen de comercialización e Ingreso al Productor IP no es regulado por el Ministerio de Minas y Energía, la base gravable será el precio de venta sin incluir transporte por poliducto.

**5. ARTÍCULO [468-1](#). BIENES GRAVADOS CON LA TARIFA DEL CINCO POR CIENTO (5%).** Los siguientes bienes están gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

[...]

4. El ingreso al productor en la venta de Gasolina y ACPM. Para efectos de este numeral se considera gasolina y ACPM lo definido en el párrafo 1 del artículo [167](#) de la Ley 1607 de 2012.

A la base gravable determinada de conformidad con el artículo [467](#) del Estatuto Tributario, se detrae el ingreso al productor y se le aplica la tarifa general del impuesto sobre las ventas IVA.

6. Cfr. Artículos 71 y 72 del Código Civil.

7. Oficio [031296](#) (Int. 2885) del 19/12/2019, “1.6. Como consecuencia de lo anterior, la gasolina y el ACPM pasaron a ser bienes gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, es decir, gravados al 19%”

8. (ii) con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley [1819](#) de 2016 y con anterioridad al bimestre siguiente a la entrada en vigor de la Ley [1955](#) de 2019

En primer lugar, debe señalarse que las modificaciones incorporadas al artículo [468-1](#) del Estatuto Tributario por parte del artículo [74](#) de la Ley 1955 de 2019 aplican a partir del bimestre siguiente a la vigencia de ésta última (parágrafo transitorio 3, artículo [468-1](#) del Estatuto Tributario). En este periodo (con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley [1819](#) de 2016 y con anterioridad al bimestre siguiente a la entrada en vigor de la Ley [1955](#) de 2019), la tarifa de IVA para la gasolina y el ACPM correspondía al 19%, independientemente de la naturaleza del responsable (productor, importador, distribuidor mayorista o comercializador industrial) y teniendo en cuenta que no existía disposición normativa que consagrara un tratamiento diferencial. Nótese que, con anterioridad a la vigencia de la Ley [1819](#) de 2016, la gasolina y el ACPM no estaban gravados a la tarifa del 16%, dado que, como se indicó, dichos bienes estaban calificados como excluidos de IVA.