

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-558

Bogotá, D.C. **06/05/2022**

Señor
MIGUEL HERNÁNDEZ BORRERO
acosol.colombia@gmail.com

Ref.: Radicado N° 000056 del 15/01/2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Realización del ingreso
Fuentes formales: Artículo 26 del Estatuto Tributario
Oficio No. 027301 del 1º de noviembre de 2019
Oficio No. 903320 [int. 497] del 26 de abril de 2022
CREG - Resolución No. 174 de 2021

Cordial saludo, Sr. Hernández.

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 solicita aclarar si los créditos de energía entregados por los autogeneradores a pequeña escala (en adelante "AGPE") mediante permuta por la importación y por los cuales el AGPE paga al comercializador u operador de red un valor son sujetos a la práctica de retención en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta y retención de ICA.

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

En primer lugar, nos permitimos reiterarle que las competencias de este Despacho se circunscriben a absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. Así, en el caso de impuestos territoriales tales como lo es el impuesto de industria y comercio – ICA, este Despacho no es competente para pronunciarse respecto del mismo.

Ahora bien, la Comisión de Energía y Gas – CREG expidió la Resolución No. 174 de 2021 "*Por la cual se regulan las actividades de autogeneración a pequeña escala y de generación distribuida en el Sistema Interconectado Nacional*", la cual en su artículo 3º define los créditos de energía en los siguientes términos:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“Crédito de energía. Cantidad de excedentes de energía entregados a la red por un AGPE con FNCER, que se permuta contra la importación de energía que éste realice durante un período de facturación”.

Por su parte, el artículo 23 de la misma Resolución dispone:

“Artículo 23. Alternativas de entrega de los excedentes de AGPE. Los AGPE podrán vender o entregar sus excedentes de acuerdo con las siguientes alternativas:

(...)

2) Si es un AGPE que utiliza FNCER,

a) A generadores o comercializadores que destinen dicha energía a la atención exclusiva de usuarios no regulados. En este caso, el precio de venta es pactado libremente.

b) Al comercializador que atiende el consumo del usuario, quien podrá estar o no estar integrado con el OR. En este caso: i) el comercializador está obligado a recibir los excedentes ofrecidos, ii) el crédito de energía y la valoración horaria de la energía que exceda el crédito se define en el artículo 25 de esta resolución, y iii) la energía es destinada a la atención exclusiva de usuarios regulados”. (Subrayado fuera de texto)

En concordancia con lo anterior, el artículo 25 *ibídem* señala:

“Artículo 25. Reconocimiento de excedentes de AGPE que utiliza FNCER. Al cierre de cada período de facturación, los excedentes de un AGPE se categorizarán en dos tipos de excedentes en los términos del artículo 26 de esta resolución: i) los excedentes acumulados que igualan la importación y que se reconocerán como créditos de energía al AGPE que utiliza FNCER y ii) los excedentes que superan la importación, que se valorarán al precio de bolsa horario. Lo anterior, de acuerdo con las siguientes reglas (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Seguidamente, el artículo 26 de la Resolución No. 174 de 2021 establece la metodología bajo la cual deberán valorarse los excedentes de energía entregados por los AGPE a los comercializadores.

En ese orden de ideas se encuentra que, de conformidad con lo establecido en la Resolución No. 174 de 2021, los AGPE que cuenten con excedentes de energía se encuentran facultados para entregarlos al comercializador para que estos sean permutados contra la importación de energía que efectúe el AGPE en un periodo determinado.

Así, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 26 de la Resolución No. 174 de 2021 se encuentran dos supuestos:

- a) Cuando los excedentes de energía son menores o iguales a la importación de energía de la red del AGPE: Los excedentes son permutados, en la misma cantidad, por su importación de energía eléctrica de la red en el período de facturación.
- b) Cuando los excedentes de energía sobrepasan la importación de energía eléctrica de la red en el período de facturación del AGPE: Los excedentes se liquidarán al precio horario de bolsa de energía correspondiente.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Ahora bien, respecto de las operaciones realizadas con los créditos de energía obtenidos por los AGPE, este Despacho en Oficio No. 903320 [int. 497] del 26 de abril de 2022, el cual anexamos para su conocimiento, señaló:

“En consecuencia, al consistir la operación económica efectuada entre el AGPE y el comercializador en (...) un contrato por el cual se entrega una cantidad de energía eléctrica en un momento del tiempo a cambio de recibir otra energía eléctrica en otro momento”, es decir, en “la entrega de un bien fungible (energía eléctrica autogenerada) con el compromiso de restituirlo con bienes del mismo género y calidad (energía eléctrica)”, considera este Despacho de acuerdo con las respuestas brindadas por las autoridades competentes (Comisión de Regulación de Energía y Gas y la Superintendencia de Servicios Públicos) que **se trata de un préstamo y, en consecuencia, de un contrato de mutuo.**

Por consiguiente, de acuerdo con el artículo 615 del Estatuto Tributario la obligación formal de expedir factura de venta está condicionada a la realización de una venta de bienes y/o prestación de servicios. Así, toda vez que el contrato de mutuo dispuesto en el artículo 2221 del Código Civil previamente citado no corresponde a una de estas operaciones, ya que no encaja dentro de los presupuestos señalados en la norma, no hay lugar a la obligación de expedir factura o documento equivalente por tal operación económica.

De manera que, **tratándose el crédito de energía de un préstamo que se rige por las normas del contrato de mutuo**, dicha transacción -intercambio de bienes fungibles, para el caso, energía eléctrica- no genera la obligación de facturar electrónicamente. Nótese que esta conclusión ya había sido sostenida mediante el Oficio No. 046566 de 1999.

Situación diferente sucede en el caso de la entrega de los excedentes de energía, denominados exportación de energía que superan el crédito de energía. Operación que consiste, en términos de las normas especiales vigentes y de la Superintendencia de Servicios Públicos, en “la entrega por los autogeneradores de pequeña escala de sus excedentes de energía, es decir, aquellos que se generan, pero no se consumen inmediatamente, a la red” y sobre los cuales no se efectúa un intercambio o préstamo, por ser el resultado de la operación de crédito. **Excedentes que implican una venta de energía por parte de los AGPE al comercializador**, susceptible de ser facturada electrónicamente, siempre que dicho sujeto sea obligado a facturar en los términos de los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario, 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016 y 9 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, tal como se concluyó en el Oficio No. 004303 de 2020”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Teniendo en cuenta entonces que la permuta de excedentes de energía de los AGPE por la cantidad de energía eléctrica importada de la red corresponde a un contrato de mutuo, deberán observarse las implicaciones tributarias de este tipo de contrato. Al respecto, este Despacho en Oficio No. 903404 [int.586] del 21 de abril de 2021 indicó:

“Considerando que el contrato de mutuo puede ser gratuito u oneroso, el Concepto 039971 de 1996 precisa lo siguiente:

“En el primer caso, no existen ingresos en dinero o en especie para las partes gravadas con el impuesto sobre la renta, ya que tanto la transferencia (préstamo) de dinero o de otras especies fungibles que el mutuante efectúa en favor del mutuario, como la restitución que este último debe efectuar en favor del primero de la misma cantidad de dinero o de otras especies fungibles sin remuneración adicional alguna (reembolso del préstamo o del

Subdirección de Normativa y Doctrina

capital sin interés) no constituyen ingresos que por su naturaleza tengan la potencialidad de producir un incremento neto patrimonial en cabeza de quienes los reciben.

Se trata simplemente de un préstamo y de su reembolso sin remuneración o interés alguno. (...)

En el caso de los contratos de mutuo oneroso (mutuo mercantil) Sí existen ingresos en dinero o en especie gravados con el impuesto sobre la renta para el mutuante, ya que la restitución que el mutuario efectúa en su favor de determinada cantidad de dinero o especie (reembolso del préstamo o capital) debe ser aumentado por una remuneración adicional denominada interés, el cual si es un ingreso que posee la potencialidad de producir un incremento neto en el patrimonio de su beneficiario el mutuante; en otros términos ni el préstamo ni el reembolso del préstamo o del capital están gravados con el impuesto sobre la renta, no así la remuneración o interés percibido que si lo está (ar. 26 E.T.)” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Corresponde entonces al peticionario, calificar el contrato de conformidad con la legislación civil o comercial, según corresponda, las condiciones del mismo y, verificar, en todo caso, si se trata de un mutuo gratuito u oneroso (mutuo mercantil), para efectos de determinar el tratamiento tributario aplicable a la respectiva operación”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Adicionalmente, se pone de presente lo indicado por este Despacho en Oficio No. 027301 del 1º de noviembre de 2019:

“Ahora bien, para entrar a resolver el primer interrogante, es importante mencionar lo que establece el artículo 26 del Estatuto Tributario “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos”, **por lo tanto, si para el AGPE los ingresos que obtenga por la venta de los excedentes de energía cumple el presupuesto legal mencionado en este artículo, deberá reconocerlo en su denuncia rentística de conformidad con lo establecido en el estatuto tributario en especial lo establecido en el artículo 28 ibídem, según corresponda**”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

De lo anterior se encuentra que, tal como ha sido señalado por las disposiciones mencionadas, los créditos de energía corresponden a un factor de la valoración de los excedentes de energía, específicamente se trata de los excedentes de energía entregados a la red por un AGPE que se permutan contra la importación de energía que éste realice y, por lo tanto, toda vez que se tratan de un contrato de mutuo a título gratuito (i.e. préstamo de bienes fungibles), dichos créditos de energía no constituyen ingresos gravados para el AGPE puesto que no corresponden a ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio, por el contrario, son el medio de intercambio mediante el cual los AGPE permutan la energía que importan de la red.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, cuando los excedentes de energía sobrepasen la importación de energía eléctrica de la red en el período de facturación del AGPE y sean comprados o adquiridos por los comercializadores deberá observarse lo señalado en los Oficios No. 027301 del 1º de noviembre de 2019 y 903320 [int. 497] del 26 de abril de 2022, así como darse aplicación a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Subdirección de Normativa y Doctrina

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, 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,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila
Revisó: Judy M. Céspedes Q.

Anexo: Oficio No. 027301 del 1º de noviembre de 2019
Oficio No. 903320 [int. 497] del 26 de abril de 2022