



MINHACIENDA



www.dian.gov.co

Coordinación de Relatoría

Bogotá, D.C.

100221330- #

29 NOV. 2016
836

Señor

JUAN FERNANDO PRIETO VANEGAS

Presidente Ejecutivo

Aes- Colombia

Calle 34 N° 65 -139

Medellín

		No. Radicado 000S2016033521	
		Fecha 2016-12-07 03:34:27 PM	
Remitente	Sede	NIVEL CENTRAL	
		Depen COO RELATORIA	
Destinatario		JUAN FERNANDO PRIETO VANEGAS	
Anexos	0	Folios	8
COR-000S2016033521			

Ref: Radicado 906273 del 23/11/2016

Cordial saludo señor (a), PRIETO:

Conforme lo disponen el artículo 20 del Decreto 4048 de octubre 22 de 2008, numeral 1 del artículo 30 de la Resolución 11 de noviembre 4 de 2008, modificado por el artículo 15245 de la Resolución 2633 de marzo 2 de 2011, corresponde a este Despacho analizar las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, con el fin de dar respuesta con base en la doctrina existente sobre el tema, e incorporada en el sistema de información dispuesto para el efecto.

Revisada la solicitud de la referencia, el despacho considera pertinente sea observado el contenido de los siguientes documentos, de los cuales se adjunta copia para mayor información.

Pregunta No. 1**-Oficio 031049 del 15 de noviembre de 2016**

"(...)

Habiéndose preguntado si *"en aquellos eventos en los que los distribuidores minoristas de combustible al comercializar los combustibles no utilizan el margen señalado por el Gobierno Nacional, dichos distribuidores deben necesariamente presentar sus declaraciones tributarias observando lo consignado en el Memorando 000403 del 9 de agosto de 2010, o si deben tener en cuenta el valor que utilizaron del margen señalado"* (negrilla fuera de texto), mediante Oficio No. 052274 del 16 de agosto de 2012 se indicó:

"(...) teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que fue objeto del Memorando 0000403 del 09 de agosto de 2010 de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria (...) consideramos que al constituir norma especial vigente, tiene plena aplicación lo previsto expresamente por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 (...)" (negrilla fuera de texto).

En otras palabras, al ser una norma de carácter especial, el contribuyente no puede apartarse de lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 para la determinación de los ingresos brutos a que se ha

hecho referencia, constituyéndose una presunción *iuris et de iure* que, por tanto, no admite prueba en contrario.

(.....)"

Preguntas No. 2 y 3

-Oficio 026234 del 21 de septiembre de 2016

"(....)

No obstante, sobre el tema de la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, el Oficio 014434 de 2009 expresó que no existen disposiciones de carácter fiscal que modifiquen lo dispuesto en el mencionado artículo y por tanto, la parte de ingresos que corresponda **con la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo** realizadas por los distribuidores de combustibles sigue regulada por esta disposición.

Es necesario destacar que el artículo 26 del Estatuto Tributario regula los ingresos como base la renta líquida y la forma de determinar la renta líquida gravable para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, norma que no presenta ninguna contradicción con la regla de establecida en el artículo en estudio.

Asimismo, conviene precisar que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, se refiere solamente a los ingresos obtenidos por la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo y no a todos los ingresos que puedan obtener este tipo de contribuyentes, toda vez que si realizan actividades adicionales o complementarias a la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo, estos otros ingresos no deben aplicar la regla especial ya citada.

El tenor literal de la norma es preciso sobre los temas que regula:

Ley 26 de 1989.

ARTICULO 10. Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

"(....) (Negrilla y subrayado fuera de texto)

Pregunta No. 3

-Oficio 051015 del 22 de agosto de 2014

"(....)

La anterior Doctrina fue reiterada en el Oficio No. 052274 del 16 de agosto de 2012, en lo siguientes términos:

"...teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que fue objeto del Memorando 0000403 del 09 de agosto de 2010 de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria en el que hace referencia al pronunciamiento que sobre el tema efectuó esta Dirección de Gestión Jurídica con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la forma de calcular los ingresos brutos por parte de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, consideramos que al constituir norma especial vigente, tiene plena aplicación lo previsto expresamente por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que establece: "Para todos los efectos fiscales se estiman ingresos brutos del distribuidor

minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación”

La anterior Doctrina se fundamenta en el pronunciamiento del Consejo de Estado contenido en la Sentencia del 25 de septiembre de 2008, expediente 15289, C.P. Héctor J. Romero Díaz, en donde se expreso:

“Señala el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, por la cual se dictan disposiciones sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo que para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

De acuerdo con la citada disposición, para el distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, los "ingresos brutos" obtenidos por la venta de los mismos, están determinados por el margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional. Pero tales ingresos no pueden entenderse equivalentes a lo que específicamente señala el artículo 26 del Estatuto Tributario como "base gravable" del impuesto de renta, la cual está determinada por el valor que resulte de restar a los ingresos brutos los costos incurridos para la obtención de tales ingresos.

En consecuencia, los ingresos brutos calculados en la forma dispuesta en el citado precepto legal, esto es, los que resultan de multiplicar el margen de comercialización, por el número de galones vendidos menos el porcentaje que corresponda al margen de pérdida por evaporación, pueden ser afectados con los costos generados en la compra del combustible.

La existencia de la norma específica que contiene un tratamiento especial para calcular los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo, no implica que deja de ser aplicable el procedimiento ordinario de determinación de la renta, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, como lo entiende la Administración, puesto que lo que consagra la Ley 26 de 1989 no es la base gravable del impuesto de renta, sino la forma de calcular uno de los factores que la integran, como son los "ingresos brutos".

Lo anterior porque el correcto entendimiento de la norma indica que el concepto de "ingresos brutos" utilizado por el legislador, no es equivalente al de "renta líquida", pues, una cosa es que los distribuidores minoristas de combustibles deban sujetarse a la citada ley para determinar sus ingresos brutos, y otra, que a partir de tal determinación puedan acreditar el valor real de los costos en que hayan incurrido para la producción de tales ingresos.”

"(...)

En los anteriores términos se resuelve su consulta y de manera cordial le informa el despacho que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"- dando click en el link "Doctrina" - "Dirección de Gestión Jurídica."

Para futuras consultas también puede utilizar los medios informáticos www.dian.gov.co
-Servicio al Ciudadano-PQSR y Denuncias,

Dando click en el siguiente enlace:

<http://muisca.dian.gov.co/WebSolicitudesexternas/DefMenuInicioSolicitudNS.faces>

Atentamente,



JACQUELINE CAMELO MORENO

Jefe de Coordinación de Relatoría

Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

Anexos: 06 folios

Proyectó: LNUS

Revisó: JCM

Area del Derecho

OFICIO 031049 DE 2016 NOVIEMBRE 15 

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto sobre la Renta y
Complementarios

Número de Problema

1

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

INGRESOS BRUTOS PARA DISTRIBUIDORES MINORISTAS DE COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y DERIVADOS DEL PETROLEO

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 683 

Extracto

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 relativas a la determinación de los ingresos brutos de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, las cuales se resolverán cada una a su turno:

1. *“Se puede deducir de los ingresos brutos determinados en la declaración de renta mediante el procedimiento establecido en el artículo 10 de la ley 26 de 1989, los valores pagados por concepto de transporte del combustible desde la planta de producción hasta la estación de gasolina que corresponde al lugar de su venta?”*

Sobre el particular, se le remite copia del Oficio No. 051015 del 22 de agosto de 2014 de la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad, pronunciamiento a partir del cual se reconoció la posibilidad de afectar los ingresos brutos consultados con el valor de costos y deducciones.

2. *“Para el caso en que el margen de comercialización establecido por el Gobierno sea mayor que el margen de comercialización real del distribuidor es posible tomar este último resultado atendiendo al principio de equidad y justicia establecidos en los artículo 363 de la Constitución Política de Colombia y 683 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que de lo contrario estaría pagando el impuesto sobre una base mayor a la realmente causada?”*

Habiéndose preguntado si *“en aquellos eventos en los que los distribuidores minoristas de combustible al comercializar los combustibles **no utilizan el margen señalado por el Gobierno Nacional**, dichos distribuidores deben necesariamente presentar sus declaraciones tributarias observando lo consignado en el Memorando 000403 del 9 de agosto de 2010, o si deben tener en cuenta el valor que utilizaron del margen señalado”* (negrilla fuera de texto), mediante Oficio No. 052274 del 16 de agosto de 2012 se indicó:

*“(...) teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que fue objeto del Memorando 000403 del 09 de agosto de 2010 de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria (...) consideramos que **al constituir norma especial vigente, tiene plena aplicación lo previsto expresamente por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 (...)**”* (negrilla fuera de texto).

En otras palabras, al ser una norma de carácter especial, el contribuyente no puede apartarse de lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 para la determinación de los ingresos brutos a que se ha hecho referencia, constituyéndose una presunción *iuris et de iure* que, por tanto, no admite prueba en contrario.

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 iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.



Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

OFICIO 026234 DE 2016 SEPTIEMBRE 21 

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Número de Problema

1

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

INGRESOS BRUTOS PARA DISTRIBUIDORES MINORISTAS DE COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y DERIVADOS DEL PETROLEO

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 107 
LEY 26 DE 1989 ART 26

Extracto

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

Previo al estudio de la consulta es preciso señalar que no compete a esta dependencia conceptuar sobre los procedimientos específicos a seguir, o las actuaciones concretas por adelantar con ocasión de actos de contribuyentes o actuaciones administrativas de funcionarios que se encuentren en trámite, tampoco corresponde definir, desatar, dirimir, investigar o juzgar las actuaciones de los mismos, considerando que a esta Subdirección le corresponde absolver consultas sobre interpretación y aplicación de normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias.

Con el ánimo de despejar dudas sobre sus inquietudes en forma general en lo relacionado con la deducción del **impuesto sobre la renta y complementarios**, y el cálculo del ingreso establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, es necesario mencionar que este Despacho ya se ha manifestado explicando sobre las exigencias establecidas en la citada norma.

En forma particular se puede manifestar sobre cada una de la preguntas lo siguiente:

1.- *“Que si bien el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 establece el procedimiento para el cálculo del ingreso bruto como la multiplicación de los galones vendidos por el margen de comercialización señalado por el gobierno nacional, dicho ingresos bruto no constituirá por si solo la base gravable sino que deberá ser determinado para tal fin la renta líquida teniendo en cuenta el artículo 26 del Estatuto Tributario como lo determinó el concejo de estado en su sentencia 15289 de 25-09-2008. Enfatizando que la ley 26 de 1989 en su artículo determina la forma en que se debe calcular uno de los factores que integran la base gravable (ingresos brutos) y no la base gravable como tal”.*

Sobre esta afirmación corresponde explicar que no es competencia de esta dependencia atender un caso particular en donde se plantea una postura o apreciación de carácter personal, habida cuenta que corresponde a este despacho interpretar en forma general las normas de carácter tributario, aduanero o cambiario.

No obstante, sobre el tema de la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, el Oficio 014434 de 2009 expresó que no existen disposiciones de carácter fiscal que modifiquen lo dispuesto en el mencionado artículo y por tanto, la

parte de ingresos que corresponda **con la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo** realizadas por los distribuidores de combustibles sigue regulada por esta disposición.

Es necesario destacar que el artículo 26 del Estatuto Tributario regula los ingresos como base la renta líquida y la forma de determinar la renta líquida gravable para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, norma que no presenta ninguna contradicción con la regla de establecida en el artículo en estudio.

Asimismo, conviene precisar que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, se refiere solamente a los ingresos obtenidos por la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo y no a todos los ingresos que puedan obtener este tipo de contribuyentes, toda vez que si realizan actividades adicionales o complementarias a la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo, estos otros ingresos no deben aplicar la regla especial ya citada.

El tenor literal de la norma es preciso sobre los temas que regula:

Ley 26 de 1989.

ARTICULO 10. Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

Del oficio referido se remite copia para su conocimiento.

2.- *"Que de acuerdo con el artículo 67 de la ley 388 de 1997 y ratificado mediante sentencia 18674 de 04-04-2013 del concejo de estado se aclara el concepto de margen bruto de comercialización", como la diferencia entre el precio de compra a la planta mayorista y el precio de venta al público; y en consecuencia dicho margen se hallará afectado por la variabilidad de los precios existentes mes a mes durante el transcurso del año, junto con su impacto a la base gravable final".*

Los hechos y circunstancias presentadas en este numeral no pueden ser objeto de mayor explicación considerando que se refieren a una situación particular que fue tratada en una decisión que solamente obliga a las partes intervinientes en el proceso objeto de dicha sentencia.

Es preciso destacar que la sentencia 18674 de 2013, con número de radicación 760012331000200801055 01, tiene como Demandante a GASES DE OCCIDENTE S.A. y demandado al MUNICIPIO DE CALI, y como asunto el Impuesto de Industria y Comercio periodo 2004.

En consecuencia, es procedente manifestar que no es una sentencia que se refiera al Impuesto de Renta y Complementarios; por tanto no debe ser tenida en cuenta con los alcances que presenta el escrito de consulta.

3.- *"Que el margen máximo de utilidad al minorista (MDM) reconocido inicialmente por el gobierno nacional en la estructura de precios de referencia mediante la resolución 182336 de 2011 y hasta 2013 correspondió a \$578 para la gasolina y \$578 para el ACPM; varió legalmente mes a mes desde el año anterior según el artículo de la resolución 181254 de 30 de julio de 2012, señalada por el gobierno nacional (verificables a través del SICOM y facturas de compra al mayorista)".*

Para atender este particular conviene precisar que no es competencia de esta oficina certificar sobre los actos administrativos de otras entidades.

Por lo anterior, lo procedente es explicarle al consultante, que si busca obtener algún material probatorio y cuenta con los actos administrativos que contengan sus afirmaciones, estos pueden ser aportados como prueba que puede hacer valer ante las diferentes autoridades y en las correspondientes oportunidades dentro de actuaciones o procedimientos administrativos.

4.- *"Que de acuerdo al régimen de libertad vigilada y su variación en el margen de utilidad permitido por el gobierno se afecta la base gravable para cada contribuyente según sus precios de venta y compra, pues es irracional gravar la renta sobre ingresos que no fueron percibidos, situación que de ser aplicada iría en detrimento del contribuyente, y por tanto el cálculo para el margen de utilidad debe considerar dichas variaciones de utilidad siendo personalizadas para cada estación de servicio. Considerando que no es incompatible la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 y el señalamiento del gobierno nacional mediante resolución 181254 de 30 de julio de 2012 en su artículo 3 el cual permite expresamente dicha libre determinación".*

La aplicación de las normas citadas en la forma expuesta por el consultante no puede ser aprobada por este despacho, habida cuenta que depende de las circunstancias particulares de cada contribuyente, el procedimiento de depuración de sus ingresos y la obtención de la renta líquida gravable.

En igual sentido, no depende de la interpretación de las normas expuestas la determinación de un margen de utilidad, considerando que existen muchos factores y variables que hacen parte del desarrollo de la actividad económica de los contribuyentes en particular.

5.- *"Que los márgenes de utilidad máximos de referencia señalados por el gobierno nacional en dicho año no son equivalentes al margen real percibido en todas las estaciones del País y por tanto, dicha cifra no ha de ser utilizada como modelo extrapolable a la hora de determinar el ingreso fiscal de utilidad en todas las estaciones, sino que debe revisarse el margen percibido en cada situación particular".*

Sobre los márgenes de utilidad máximos de referencia señalados por el Gobierno Nacional que menciona el consultante corresponde señalar que los correspondientes actos administrativos se ocupan de fijar unos topes y valores para los márgenes de distribución minorista.

No obstante, sobre el margen real de cada una de las estaciones del país, no es posible realizar ninguna manifestación, considerando que depende de las actividades económicas realizadas por cada contribuyente.

Adicionalmente, sobre la posibilidad de utilizar estos valores para determinar el ingreso, es necesario señalar que no existe norma legal que impida su utilización para fines de fiscalización y determinación de posibles ingresos de los contribuyentes que se dediquen a esa actividad.

6.- *"Que los márgenes reconocidos por el gobierno corresponden al "margen de distribución" y no son equivalentes al "margen de comercialización"."*

En el tema del margen de distribución, y margen de comercialización es oportuno explicar que las categorías o denominaciones que utilicen los contribuyentes para determinar una u otra figura, depende de los factores que tengan en cuenta para crear una definición y no corresponde tratar este tema porque es asunto del resorte de las autoridades en la materia de distribución y comercialización de combustibles derivados del petróleo.

Por tanto, no es posible hacer ninguna referencia sobre los efectos de las dos definiciones que expone el consultante.

7.- *"Que se aclare la inclusión o exclusión del costo del transporte de combustible desde la planta de abasto mayorista hacia la estación de servicio minorista, como un costo deducible a la renta líquida y por ende a la base gravable de la declaración de renta".*

Para ser deducibles los costos deben cumplir con las condiciones fijadas para las expensas necesarias en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

"ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible".

No es procedente señalar como costo deducible un costo en particular que realice un contribuyente sin verificar las condiciones de deducibilidad dispuestas en el artículo transcrito. Dichos requisitos son objeto de verificación a través de las actividades de fiscalización de las autoridades tributarias competentes.

Finalmente se considera oportuno añadir que la forma y los procedimientos que asumen los contribuyentes para el desarrollo de una actividad económica son del ámbito de su responsabilidad y libertad empresarial y no comprometen ni obligan a la administración.

Igualmente se insiste que las condiciones de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas, como fundamento para su deducción, deben ser analizadas en cada caso y no corresponde a esta Subdirección pronunciarse sobre procesos particulares que son objeto de fiscalización por parte de otras dependencias.

Para mayor ilustración sobre la temática de ingresos para distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo se remite el Oficio 052274 de 2012 y el Oficio 051015 de 2014.

En los anteriores términos se absuelve su consulta 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 jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de "Normatividad" – "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".



Area del Derecho

OFICIO 051015 DE 2014 AGOSTO 22

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto sobre la Renta y
Complementarios

Número de Problema

1

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

INGRESOS BRUTOS PARA DISTRIBUIDORES MINORISTAS DE COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y DERIVADOS DEL PETROLEO

Fuentes Formales

LEY 26 DE 1989 ART. 10

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 771-5

Extracto

Conforme con lo previsto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional.

Mediante el radicado de la referencia solicita usted emitir concepto en el cual se indique si los costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables en la actividad de distribución minorista de combustible, serán reconocidos fiscalmente en los porcentajes fijados por la ley (art.771-5 E.T.) con base en el ingreso bruto del distribuidor minorista (Art.10 Ley 26 de 1989), o se deben tener en cuenta otro tipo de ingresos.

Al respecto este Despacho precisa:

El artículo 771-5 del Estatuto Tributario, en la parte que interesa para nuestro estudio, señala:

“Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: depósitos en cuentas bancarias, giras o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario tarjetas de crédito, tarjetas debito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y

demás normas concordantes.

Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 31 de 1992.

PARÁGRAFO. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

– En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT, o el cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

– En el segundo año, el menor entre el setenta por ciento (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

– En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

A partir del cuarto año, el menor entre cuarenta por ciento (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014.

En primer término, es importante precisar que el artículo 771-5 del Estatuto Tributario forma parte del Capítulo II del Título VI Régimen Probatorio, por lo que podemos considerar que no se ocupa de aspectos sustanciales como lo sería la determinación del ingreso, que se encuentra regulado en otras disposiciones, como se verá más adelante.

En efecto, la norma antes transcrita después de señalar de manera expresa los medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables, establece en el párrafo primero un régimen general, aplicable a los pagos en efectivo que podrán tener reconocimiento, y en el párrafo segundo un régimen especial, aplicable a los pagos en efectivo que hagan los operadores de juegos de suerte y azar.

Igualmente, la anterior disposición entraña mecanismos de control tributario, tal como se desprende de la exposición de motivos al proyecto, citada por la H. Corte Constitucional en Sentencia C-624 de 2013, del siguiente tenor:

“El artículo 16, que es en esencia, el mismo artículo 29 del proyecto de ley de formalización y primer empleo, busca generar mecanismos de control efectivos a través del incentivo a la utilización de transacciones financieras, por medio de la exigencia de usar estos canales para efectos del reconocimiento fiscal de los

oxigenada, alcoholes carburantes, y otros componentes y se crearon estímulos para su producción, comercialización y consumo -entre otras disposiciones- teniendo en cuenta la reglamentación sobre control de emisiones derivadas de su uso y los requerimientos de saneamiento ambiental que establezca el Ministerio del Medio Ambiente para cada región del país.

De la lectura atenta de este texto legal no se observan disposiciones de carácter fiscal o que hayan de alguna manera modificado lo previsto en la Ley 26 de 1989, razón por la cual para efectos fiscales los ingresos de los distribuidores minoristas de combustibles derivados de petróleo deben seguir determinándose como lo establece el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, porque, se reitera, un aspecto es el referido al componente del combustible y otro el que dice relación con la determinación de los ingresos para efectos tributarios. .. ” (Oficio 014434 del 20 de febrero de 2009).

La anterior Doctrina fue reiterada en el Oficio No. 052274 del 16 de agosto de 2012, en los siguientes términos:

“...teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que fue objeto del Memorando 0000403 del 09 de agosto de 2010 de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria en el que hace referencia al pronunciamiento que sobre el tema efectuó esta Dirección de Gestión Jurídica con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la forma de calcular los ingresos brutos por parte de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, consideramos que al constituir norma especial vigente, tiene plena aplicación lo previsto expresamente por el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que establece: "Para todos los efectos fiscales se estiman ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación”

La anterior Doctrina se fundamenta en el pronunciamiento del Consejo de Estado contenido en la Sentencia del 25 de septiembre de 2008, expediente 15289, C.P. Héctor J. Romero Díaz, en donde se expreso:

“Señala el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, por la cual se dictan disposiciones sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo que para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

De acuerdo con la citada disposición, para el distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, los "ingresos brutos" obtenidos por la venta de los mismos, están determinados por el margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional. Pero tales ingresos no pueden entenderse equivalentes a lo que específicamente señala el artículo 26 del Estatuto Tributario como "base gravable" del impuesto de renta, la cual está

costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables.

Para ello, los contribuyentes que quieran el reconocimiento de sus costos en las respectivas declaraciones, deben haber hecho transacciones a través de canales bancarios expresamente definidos en la ley, y en las condiciones que fije el reglamento.

La aplicación de esta medida genera múltiples beneficios para la economía, puesto que se dan condiciones para la formalización de las empresas a través del uso del sistema financiero, lo cual redundará, además, en eficiencia y seguridad tanto para la administración como para el contribuyente. (Subrayado fuera de texto)

Y la Corte concluye:

“El artículo en comento obedece de manera explícita a cuatro motivos: generar mecanismos de control efectivos, incentivar el uso de transacciones financieras, dar condiciones para formalizar las empresas, y propender por la eficiencia y seguridad tanto para la administración como para el contribuyente. El primer motivo podría entenderse también, como lo hace el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención, en una doble dimensión: asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y combatir los fenómenos de la evasión y la elusión tributaria. En cuanto a los motivos implícitos, como lo pone de presente este interviniente, podría considerarse el de combatir el lavado de activos.”

De conformidad con lo anterior, concluimos que no se encuentra dentro del texto del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, ni del estudio de su finalidad, a la luz del análisis de constitucionalidad realizado por la Corte en el fallo citado, evidencia de un cambio normativo en relación con la determinación del ingreso bien sea por el sistema general o por disposiciones de carácter especial.

De otra parte, en cuanto al tema de la determinación del ingreso para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo, la Doctrina oficial de la DIAN, ha reconocido:

“... es necesario señalar que la Ley 26 de 1989 dictó medidas acerca de la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, en el artículo 10 precisó la forma de determinar los ingresos del distribuidor minorista de estos combustibles:

“Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.”

Como se observa, la disposición establece para efectos fiscales la forma como se deben estimar los ingresos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo sin que en manera alguna esté referida a sus componentes.

Ahora bien con la Ley 693 de 2001 se dictaron normas sobre el uso de la gasolina

determinada por el valor que resulte de restar a los ingresos brutos los costos incurridos para la obtención de tales ingresos.

En consecuencia, los ingresos brutos calculados en la forma dispuesta en el citado precepto legal, esto es, los que resultan de multiplicar el margen de comercialización, por el número de galones vendidos menos el porcentaje que corresponda al margen de pérdida por evaporación, pueden ser afectados con los costos generados en la compra del combustible.

La existencia de la norma específica que contiene un tratamiento especial para calcular los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo, no implica que deja de ser aplicable el procedimiento ordinario de determinación de la renta, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, como lo entiende la Administración, puesto que lo que consagra la Ley 26 de 1989 no es la base gravable del impuesto de renta, sino la forma de calcular uno de los factores que la integran, como son los "ingresos brutos".

Lo anterior porque el correcto entendimiento de la norma indica que el concepto de "ingresos brutos" utilizado por el legislador, no es equivalente al de "renta líquida", pues, una cosa es que los distribuidores minoristas de combustibles deban sujetarse a la citada ley para determinar sus ingresos brutos, y otra, que a partir de tal determinación puedan acreditar el valor real de los costos en que hayan incurrido para la producción de tales ingresos."

De conformidad con la doctrina y la jurisprudencia citada, para la determinación del ingreso bruto del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, se aplica lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, los cuales son susceptibles de depuración acreditando el valor de los costos y deducciones, a través de los medios de pago y en las condiciones establecidas en el artículo 771-5 del E.T.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos a consultar la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias en la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

