

CONCEPTO 010048 int 368 DE 2024

(mayo 21)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 29 de mayo de 2024>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Descriptores: Tasa mínima de tributación

Distribuidores minoristas de combustibles líquidos

Fuentes Formales: ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [240](#)
PARÁGRAFO 6

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [28](#)
PARÁGRAFO 4

LEY 26 DE 1989 ART. 10

DECRETO 1073 DEL 2015 AR. 2.2.1.1.2.2.1.4

DECRETO 381 DE 2012 NUMERAL 18 DEL ART. 2 MODIFICADO
POR EL ARTÍCULO 1 DEL DECRETO 1617 DE 2013.

LEY 81 DE 1988 ART. 60

Extracto

Undécima adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley [2277](#) de 2022.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN^[1]. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo [131](#) de la Ley 2010 de 2019^[2].

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección se encargará de aclarar una consulta relacionada con la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta correspondiente a las personas jurídicas, en el contexto de la Ley [2277](#) de 2022. Este pronunciamiento se centra específicamente en la adición de unos problemas jurídicos al capítulo VI, titulado «Tasa Mínima de Tributación», del Concepto General de referencia (Concepto 00[6363](#) - interno 618 del 29 de mayo de 2023).

VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN

23. ¿A los distribuidores minoristas de combustibles líquidos que sean personas naturales, les aplica la tasa mínima de tributación del parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario?

No. El inciso 1 del parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario establece que la tasa mínima de tributación aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta contemplados en los artículos [240](#) y [240-1](#) del mismo estatuto, salvo a las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país. En consecuencia, en armonía con el punto #13 de este capítulo, a las personas naturales no les aplica la tasa mínima de tributación del parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario.

El artículo 2.2.1.1.2.2.1.4 del Decreto 1073 del 2015^[3] define a los distribuidores minoristas

como: «Toda persona natural o jurídica dedicada a ejercer la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo al consumidor final, a través de una estación de servicio o como comercializador Industrial, en los términos del artículo 2.2.1.1.2.2.3.90.^[4] y siguientes del presente Decreto.» (énfasis propio).

Por lo tanto, las personas naturales que actúan como distribuidores minoristas de combustibles líquidos, no están obligados a calcular la tasa de tributación depurada (TTD) pues no les aplica el párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario.^[5]

24. ¿La aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en virtud del párrafo 4 del artículo [28](#) del E.T. incide en el resultado del cálculo de la tasa mínima de tributación señalada en el párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados de petróleo?

No necesariamente. La aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 por parte de los distribuidores minoristas de combustibles podría tener un efecto neutro en el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD).

Como se mencionó previamente, la TTD se calcula dividiendo el Impuesto Depurado (ID) entre la Utilidad Depurada (UD). Este efecto debería ser neutro porque el ajuste fiscal para calcular el impuesto depurado en el numerador se contrarresta con el efecto financiero en el denominador, al considerar ingresos, costos y gastos para determinar la Utilidad Contable (UC), de la cual se deriva la Utilidad Depurada (UD), como se explica a continuación.

En la determinación del Impuesto Depurado (ID), los distribuidores minoristas de combustibles aplican la regla especial del párrafo 4 del artículo [28](#) del Estatuto Tributario, que señala:

«Párrafo 4o. Para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, aplicará lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Al ingreso bruto así determinado, no se le podrán detraer costos por concepto de adquisición de combustibles líquidos y derivados del petróleo, lo cual no comprende el costo del transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo, ni otros gastos deducibles, asociados a la operación.» (énfasis propio).

El artículo 10 de la Ley 26 de 1989 a su vez, establece:

«Artículo 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.» (énfasis propio).

Por lo tanto, para efectos fiscales, los distribuidores minoristas calculan la base gravable de su impuesto sobre la renta, partiendo de ingresos que corresponden al margen de comercialización, restando la pérdida por evaporación. En consecuencia, parten de un ingreso neto, sin la posibilidad de deducir el costo por adquisición del combustible.

Lo anterior no lleva a desconocer contablemente que, en efecto, el distribuidor minorista de combustible incurre en costos al adquirir combustibles y experimenta un ingreso por la venta de este. En este sentido, la Utilidad Contable (UC) -que como se mencionó en el punto #10 de este capítulo- refleja el resultado del periodo, será similar a la renta líquida gravable con la que se

calcula el impuesto sobre la renta. A continuación, se ilustra con un ejemplo hipotético:

Depuración fiscal		Depuración financiera	
Margen de comercialización	\$110	Ingresos por venta de combustible	\$500
Pérdida por evaporación	-\$10	Costo de combustible	-\$400
Costo de transporte	-\$40	Costo de transporte	-\$40
Otros gastos de operación	-\$10	Otros gastos de operación	-\$10
Renta líquida gravable	\$50	Utilidad Contable	\$50

Se observa en este ejemplo hipotético que la renta líquida gravable utilizada para calcular el Impuesto Neto de Renta (INR), del cual se deriva el Impuesto Depurado (ID), es equivalente a la Utilidad contable o financiera antes de impuestos (UC), de la cual se deriva la Utilidad Depurada (UD). Por lo tanto, se concluye que en relación con la ecuación para obtener la Tasa de Tributación Depurada (TTD):

- En el numerador, para la determinación del Impuesto Neto de Renta (INR), los distribuidores minoristas de combustibles, aplican el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en virtud del parágrafo 4 del artículo [28](#) del Estatuto Tributario.

- En el denominador, para la determinación de la Utilidad contable o financiera antes de impuestos (UC), los distribuidores minoristas de combustibles, no aplican el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en virtud del parágrafo 4 del artículo [28](#) del Estatuto Tributario, sino que toman la utilidad contable (ingreso total menos costos y gastos).

En consecuencia, el parágrafo 4 del artículo [28](#) del Estatuto Tributario podría tener un efecto neutro para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y sus derivados^[6]. Esto se debe a que el margen establecido para los distribuidores minoristas incluiría diversos costos operativos, entre los cuales se encuentran los costos de adquisición de combustibles a los distribuidores mayoristas, lo que no sucede contablemente, puesto que como ya se indicó, el distribuidor minorista incurría en costos que deben ser observables en su estado de resultado. Por ende, el margen de comercialización menos la pérdida por evaporación y demás costos procedentes^[7], en comparación con la utilidad contable de la empresa antes de impuestos resulta en una renta líquida gravable que podría ser similar tanto en términos fiscales como financieros.

En ese sentido, sin perjuicio de las condiciones particulares, la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en relación con la Tasa de Tributación Depurada (TTD) del parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario no afectaría significativamente a los distribuidores minoristas de combustibles líquidos.

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. De conformidad con el numeral 4 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. «Por la cual medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía».

4. Esta disposición se refiere a los requisitos que deben reunir la persona natural o jurídica que se encuentre interesada en ejercer la actividad de distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo en el territorio colombiano.

5. Esto, sin perjuicio de que los distribuidores minoristas (naturales o jurídicos) que opten por pertenecer al Régimen Simple de Tributación (Cfr. Oficio 724 de 2020) también se encuentren excluidos de la TTD.

6. Nótese cómo el párrafo 4 establece en una misma disposición diferencias que afectan el ingreso y el costo fiscal. Por una parte, disminuye el reconocimiento del ingreso (i.e. haciendo referencia al artículo 10 de la Ley 26 de 1989) y por otra, prohíbe deducir costos por concepto de adquisición de combustibles y derivados de petróleo. Lo anterior, tiene sentido, pues el reconocimiento del ingreso como margen de comercialización ya reconoce los costos. Cfr. Resolución 41281 de 2016 del Ministerio de Minas y Energía y C.E., Sección Cuarta. Sent. Del 4 de noviembre de 2021, exp. 24754. Teniendo en cuenta lo anterior, no se puede afirmar que el tratamiento del párrafo 4 del artículo [28](#) del Estatuto Tributario sea una diferencia permanente consagrada en la ley que aumente la base gravable, pues el efecto es neutro al afectar tanto los ingresos como los costos.

7. «lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 corresponde realmente a la forma de calcular la renta líquida de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo, pero que, en virtud de la expedición de la Ley [1819](#) de 2016 y a partir de la misma, si puede ser depurada con gastos deducibles.» Cfr. C.E., Sección Cuarta. Sent. Del 1 de junio de 2023, exp. 25928.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Compilación Jurídica de la UAE-DIAN

ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 5 de junio de 2024

DIAN®