

Concepto N° 368 [010048]
21-05-2024
DIAN

100208192-368

Bogotá, D.C.

Señor

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ciudad

Ref.: 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

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Tasa mínima de tributación
Distribuidores minoristas de combustibles líquidos
Fuentes formales: Artículos 28, parágrafo 4, y 240, Parágrafo 6 del Estatuto Tributario.
Artículo 10 de la Ley 26 de 1989.
Artículo 2.2.1.1.2.2.1.4 del Decreto 1073 del 2015.
Numeral 18 del artículo 2 del Decreto 381 de 2012, modificado por el artículo 1 del Decreto 1617 de 2013.
Artículo 60 de la Ley 81 de 1988.

Cordial saludo.

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 DIAN¹. 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 2019².

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 006363 - 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 2015³ 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 parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.⁵

24. ¿La aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en virtud del parágrafo 4 del artículo 28 del E.T. incide en el resultado del cálculo de la tasa mínima de tributación señalada en el parágrafo 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 parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario, que señala:

«Parágrafo 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 deducir 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 período, 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
<i>Renta líquida gravable</i>	<i>\$50</i>	<i>Utilidad Contable</i>	<i>\$50</i>

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 párrafo 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 párrafo 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 derivados⁶. 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 procedentes⁷, 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/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Notas al pie

-
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.
 2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 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 parágrafo 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 parágrafo 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.