

HENRY ARTURO RUIZ MOLINA

Pág. 1



www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.  
100202208-

21 AGO. 2014

1006

2014 AUG 22 A 9:50

051015

Doctor  
HENRY ARTURO RUIZ MOLINA  
Director Ejecutivo  
Fendipetroleo  
Carrera 16A No. 78 - 75, Oficina 601  
Bogotá

SID

Ref: Radicado 48394 del 31/07/2014

Cordial saludo Doctor Ruiz.

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 débito 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 30 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 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 esta interviniendo, 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 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 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 corresponde 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) <http://www.dian.gov.co>, siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Cordialmente,

  
DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO  
Directora de Gestión Jurídica

Mhnc/Dahr

**SIN ANEXOS**

***Este documento fue tomado directamente de la página oficial de la entidad que lo emitió.***