**OFICIO Nº 000477**

**16-04-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000477

Señora

**MILENA ESPERANZA PORRAS AMAYA**

Carrera 25 No. 20 – 90

[milenaporras46@yahoo.com](mailto:milenaporras46@yahoo.com)

Duitama – Boyacá

**Ref:** Radicado 100082545 del 22/12/2017.

**Tema:**Impuesto sobre la renta.

**Descriptor:**Ingresos brutos distribuidores minoristas de combustible.

**Fuentes formales**Estatuto Tributario, [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) parágrafo 4; Ley 26 de 1989, artículo 10.

Cordial saludo, señora Milena Esperanza.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted una consulta en relación con el parágrafo 4 del [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del Estatuto Tributario, una vez modificado por la Ley 1819 de 2016. Cita la norma y pregunta:

Si con el cambio efectuado a dicho parágrafo, los distribuidores de combustibles pueden descontar el flete del resultado de aplicar el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, es decir, número de galones vendidos por margen de comercialización: (precio de venta menos precio de compra).

Señala que según el artículo anterior hasta el año 2016, las estaciones de servicio para todos los efectos fiscales estimaban los ingresos brutos de esa manera y adicionalmente restaban el porcentaje de margen de pérdida por evaporación a estos ingresos así obtenidos y sólo era procedente restar los gastos deducibles asociados a la actividad **pero se prohibía el valor de los fletes al cual se las da el tratamiento de costo**… pero como costo no era procedente porque quedaba fuera del margen de comercialización.

Señala usted que, lo que se entiende con el cambio en la reforma tributaria es que a partir del año 2017 a los ingresos obtenidos según la Ley 26 de 1989 se le pueden restar los gastos deducibles asociados a la operación y también es procedente descontar el valor del flete. Sin embargo, solicita confirmar este entendimiento.

Al respecto se observa:

El [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del Estatuto Tributario se refiere a la ***“Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad.”,***norma que para los ingresos allí listados indica el momento y forma de reconocimiento para efectos fiscales. El parágrafo 4 de este artículo establece:

***“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 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.“****(Subrayado fuera de texto)*

Por medio de la Ley 26 de 1989, se adiciona la Ley 39 de 1987 y se dictan otras disposiciones sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo. El artículo 1 de la Ley 26 señala que:

*“En razón de la naturaleza del servicio público de la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, fijado por la Ley 39 de 1987, el Gobierno podrá determinar: honorarios, precios, márgenes de comercialización, calidad, calibraciones, condiciones de seguridad, relaciones contractuales y demás condiciones que influyen en la mejor prestación de ese servicio público.”*

El artículo 4 ibídem señala los factores que el Gobierno Nacional podrá incluir dentro del precio de la gasolina al público y, en el artículo 10 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 pérdidas por evaporación.*

Ahora bien, el parágrafo del artículo (sic) 4 del [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del Estatuto Tributario, tratándose de ***los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo,***remite a la norma que se acaba de citar, esto es, el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. No obstante, a renglón seguido, señala que:

***“Al ingreso así obtenido”,***es decir, conforme a lo señalado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, ***”no se le pueden detraer costos por concepto****de adquisición de combustibles líquidos y derivados de petróleo”*y, en todo caso, continua la norma y señala: ***“… lo cual no comprende el costo de transporte de los combustibles líquidos y derivados de petróleo ni otros gastos deducibles, asociados a la operación.”***De donde, a partir de una interpretación literal, se desprende que al no estar comprendidos estos factores en la prohibición, es factible detraer el costo del transporte y otros gastos asociados a la operación.

Nótese que se dice, **es factible,**como quiera que tratándose de deducciones deben cumplirse y verificarse necesariamente las condiciones señaladas en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

Al respecto cabe mencionar el numeral 7 del Oficio 026234 de 2016 que, aunque anterior a la reforma legal aludida, frente a la pregunta:

*“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”.*

Se respondió:

*“Para ser deducibles los costos deben cumplir con las condiciones fijadas para las expensas necesarias en el*[*artículo 107*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*del Estatuto Tributario.*

***“***[***ARTÍCULO 107***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)***. 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 casualidad, 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.“ (Subrayado fuera de texto)*

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina