

# ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS DISTRIBUDORES MINORISTAS DE COMBUSTIBLE EN COLOMBIA

*Normative Aspects of the Taxation of Fuel Retailers in Colombia*

Marisol Fonseca Acosta<sup>1</sup>

Aura Ramírez Acosta<sup>2</sup>

## RESUMEN

El objetivo del presente artículo es analizar los aspectos tributarios establecidos en la legislación para los minoristas de combustible en Colombia. Plantea en su propósito determinar elementos y bases que se deben tener en cuenta para la elaboración de la declaración de impuesto de renta y complementarios y la declaración del impuesto de industria y comercio de esta cadena. Considera para su análisis el artículo 10 de la ley 26 de 1989 para efectos fiscales en la determinación de los ingresos brutos, y el artículo 67 de la ley 383 de 1997. Metodológicamente, se inserta en el paradigma cualitativo interpretativo de tipo descriptivo documental definiendo su diseño como bibliográfico no experimental siguiendo al método analítico reflexivo. En sus resultados se determinó que estos sujetos pasivos desconocen la forma correcta de cumplir con sus obligaciones tributarias y la legislación que se establece para ellos, lo que conlleva a que estas sean inexactas y que puedan acarrear posibles sanciones tributarias a este tipo de contribuyentes. Se concluye que esta cadena debe cumplir con esta obligación de forma y sustancial para ello deben dar un giro y sumergirse en este nuevo campo normativo que finalmente termina siendo un reto de cambio en la forma de re-expresar sus declaraciones tributarias.

**Palabras clave:** Distribuidor minorista, impuesto de industria y comercio, impuesto de renta y complementarios, ingresos fiscales, tributación.

## ABSTRACT

The objective of this article is to analyze the tax aspects established in the legislation for fuel retailers in Colombia. It raises in its purpose to determine elements and bases that must be taken into account for the elaboration of the tax declaration of income and complementary and the declaration of the industry and commerce tax of this chain. For its analysis, it considers Article 10 of Law 26 of 1989 for tax purposes in the determination of gross income, and Article 67 of Law 383 of 1997. Methodologically, it is inserted in the qualitative interpretative paradigm of descriptive documentary type defining its design as a non-experimental bibliographic following the reflexive analytical method. In their results, it was determined that these taxpayers do not know the correct way to comply with their tax obligations and the legislation that is established for them, which leads to them being inaccurate and that may result in possible tax penalties for this type of taxpayer. It is concluded that this chain must comply with this form and substantial obligation to do so; they must turn around and immerse themselves in this new normative field that finally ends up being a change challenge in the way of re-expressing their tax returns.

**Keywords:** Tax renewe, taxation, income and supplementary tax, industry and commerce tax, retail distributor.

<sup>1</sup> Contadora Pública Universidad Libre de Cartagena. Correo electrónico: marisol1127@gmail.com

<sup>2</sup> Abogado Universidad Libre de Barranquilla. Correo electrónico: auraramirez05@gmail.com

## 1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario en Colombia, un amplio mundo por recorrer y con infinidad de vacíos a lo largo de su camino que vuelve complejo entender y aplicar de forma correcta la normatividad tributaria en Colombia, lo cual se convierte en un desafío para los empresarios y profesionales en el área de contabilidad tributaria comprender el alcance y aplicación de estas.

La ley 26 del 1989 en su artículo 10 establece la forma de determinar para todos los efectos fiscales los ingresos brutos de los distribuidores minoristas, una definición amplia y envolvente que posteriormente es desestimada en relación al art 67 de la ley 383 de 1997 que establece cómo se debe determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio para los distribuidores minoristas de combustibles y/o derivados del petróleo y por si fuera menos contamos con la determinación de impuestos ordinaria establecida en el artículo 26 del estatuto tributario de Colombia.

Se hace necesario determinar que los ingresos brutos no son más que los ingresos antes de deducir cualquier gasto, costo o deducción procedente, la renta líquida es la que obtenemos después de deducir al ingreso los conceptos antes mencionados que tengan relación de causalidad con dicho ingreso tal como lo establece el art 178 del estatuto tributario nacional y la renta líquida gravable que es igual a la suma de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios que sean capaces de aumentar el patrimonio de la persona menos las deducciones de los costos y gastos a que haya lugar todo esto para el caso del impuesto de renta y complementarios, ahora bien, haciendo énfasis en el impuesto de industria y comercio que es un impuesto diferente al anterior, debemos recordar que dependiendo el distrito o municipio solo se debe determinar un ingreso y depurarlo para hallar la base gravable restándole las devoluciones, rebajas y descuentos a que haya lugar, los ingresos no gravados y los declarados en otro lugar teniendo en cuenta el desarrollo que el distrito o municipio le haya dado a este impuesto.

Por consiguiente, para la determinación del impuesto renta y complementarios debemos tener en cuenta el artículo 10 de la ley 26 de 1989 y aplicar posteriormente lo establecido en el artículo 26 del estatuto tributario, pues la primera solo nos está haciendo énfasis en la determinación del ingreso bruto por consiguiente es aplicable la siguiente para llegar a la renta líquida gravable y finalmente a la determinación correcta del impuesto.

De otra parte, para la determinación del impuesto de industria y comercio no se tendrán en cuenta los ingresos contables ni los establecidos en el artículo 10 de la ley 26 del 1989 Si no los

que ha determinado la ley 383 en su artículo 67 haciendo referencia solo al impuesto de industria y comercio.

Cabe resaltar que la no aplicación de las normas tributarias que rigen esta cadena podría desencadenar en diferir en la renta líquida gravable y en la base gravable de los impuestos tratados en el siguiente artículo por tratarse métodos diferentes y que por consiguiente arrojaran para ambos casos un ingreso totalmente diferente.

Por lo tanto, esta investigación centra su objeto en analizar los aspectos tributarios establecidos en la legislación para los distribuidores minoristas de combustibles en Colombia planteando en su propósito la forma de determinar los elementos y bases que se deben tener en cuenta para la elaboración de la declaración del impuesto de renta y complementarios y de industria y comercio.

En consecuencia de lo anterior el presente trabajo de investigación plantea el siguiente interrogante: ¿cuál es la legislación vigente para determinar el impuesto de renta y complementarios y de industria y comercio de los distribuidores minoristas de combustibles?, ¿sino son aplicadas difieren en el impuesto a pagar y por consiguiente generarían sanciones tributarias?

Infométrica | Serie Sociales y Humanas

## 2. METODOLOGÍA

El presente estudio se inserta en el paradigma cualitativo interpretativo de tipo descriptivo documental en virtud de que su fin consiste en recolectar, describir e interpretar información relacionada con la legislación fiscal especial vigente para los distribuidores minoristas de combustibles y permitiendo una acertada recepción de su parte por medio del presente trabajo de investigación, lo cual no implica el proceso de cuantificación de datos matemáticos sino una plena descripción de la normatividad considerada para tal fin, por medio de fuentes o documentos como lo son: la ley 26 de 1989, la ley 383 de 1997, y el estatuto tributario nacional de Colombia que se tendrán en cuenta para desarrollar el objetivo propuesto por la investigación definiendo su diseño como bibliográfico no experimental, siguiendo el método analítico reflexivo con una visión descriptiva, enfocado en los aspectos normativos a partir de un enfoque documental, planteando en la extracción de cada componente con el objetivo de estudiarlo, revisarlo y examinarlo, este estudio se basa solo en la observación de hechos en su contexto original para describirlo y analizarlos con posterioridad .

El siguiente trabajo investigativo se basa en realizar un análisis e interpretación que conlleve a determinar cuáles son los aspectos tributarios normativos de la tributación que rigen a los distribuidores minoristas de combustibles en Colombia, teniendo en cuenta que existe una

legislación vigente que es muy poco conocida por esta cadena y por ende no es aplicada por todo el gremio al momento de determinar sus impuestos.

### 3. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

#### 3.1 TRIBUTOS

Los tributos son aquellos aportes que los ciudadanos deben realizar al estado para que pueda cubrir todas las cargas que emanan de su ejercicio. Para conceptualizar la definición de los tributos la sentencia de la corte constitucional C - 228 del 17 de Junio de 1993 del magistrado ponente Vladimiro Naranjo Mesa define los tributos como:

*Un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley. Es erróneo mirar el tributo como un desembolso en el vacío, pues su naturaleza es la de una inversión que el asociado hace en un momento determinado para conformar un patrimonio común que será luego distribuido por el Estado a la sociedad civil en bienes y servicios; en otras palabras, la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva.*

Simultáneamente la sentencia C 927 de 2006 del magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil establece “que los tributos han sido reconocidos como aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad (C.P. arts. 95-9, 150-12, 338, 345 y 363) [21]. En el caso colombiano, esta Corporación ha señalado que es posible identificar la existencia de por lo menos tres (3) clases de tributos en el actual sistema fiscal, a saber: Los impuestos, las tasas y las contribuciones [22]. Éstos aun cuando son fruto del desenvolvimiento de la potestad impositiva del Estado tienen características propias que los diferencian”

Por su parte, Cadavid (2014; p.223), define que los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

De la misma forma la Sentencia C 260 de 2015 el magistrado ponente hace referencia a los tributos de la siguiente manera “El concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria” derivada del “poder de imperio”,

además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.”

Cada ponente ha desarrollado una definición de lo que se conoce como tributo todos los conceptos entrelazados van desarrollando un concepto completo de este a lo largo del tiempo, estableciendo de forma básica que los tributos no son más que una prestación social que debemos realizar todos los ciudadanos para contribuir finalmente con el gasto público y la inversión social del estado y que estos comprenden lo que conocemos como impuestos tasas y contribuciones

### 3.1.1 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El concepto y clasificación de los tributos nace de la constitución política de Colombia en su artículo 338 establece que:

*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

En este artículo se presentan tres especies dentro de un género, las cuales son impuestos, tasas y contribuciones, el género también es denominado como contribución, de igual manera permite inferir quienes son los encargados de crear los tributos y/o desarrollarlos y de dar un orden como lo es el nacional y el territorial que bien corresponden al primero los que emanen directamente de la ley y al segundo los que se desarrollen o adopten por las asambleas departamentales o concejos municipales y que en adelante serán impuestos de orden territorial.

De igual forma, Cadavid (2014; p224) clasifica a los tributos en; Impuestos, tasas, contribuciones y aportes parafiscales de la siguiente manera:

El impuesto: es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, para cubrir el gasto público y sin que exista para la obligada contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato. La característica de este gravamen es que el obligado no puede exigir contraprestación por la cancelación del tributo.

Tasa: se define como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que ha de prestar (...)

La contribución especial: Es la carga cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. En el presente tributo, quien lo paga recibe un beneficio, pero no en forma individual como ocurre con la tasa, sino como miembro de una comunidad, que obtiene beneficios especiales con motivo de una obra pública.

Los aportes parafiscales: son gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utiliza para el beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hace exclusivamente en la forma dispuesta por la ley que lo crea y que se destina sólo al objeto previsto en ella.

Cusguen (2014; p.31), hace su apreciación respecto a las clases de impuestos, citando que dependiendo de la frecuencia como son recaudados, los ingresos fiscales se clasifican en ordinarios y extraordinarios. Donde los ingresos ordinarios muestran una permanencia en su recaudo, y a ellos pertenece: los impuestos, las tasas, los ingresos parafiscales y las rentas de dominio público.

Impuesto: para GASTÓN JEZE el impuesto es “aquella prestación pecuniaria exigida a los particulares por vía de la autoridad a título definitivo y sin contraprestación con el objeto de atender las cargas públicas”.

Tasas: son una remuneración que deben pagar los particulares por ciertos servicios que le presta el Estado, como los servicios públicos o un peaje.

Ingresos parafiscales: son los que pagan los particulares cuando acuden a ciertos organismos que ofrecen un determinado servicio. El pago del particular es un ingreso para esos organismos, que

con el mismo van a subsistir, y sobre el cual ejercen cierta autonomía. También gozan de autonomía administrativa dichos organismos.

Por su parte, en la sentencia C 577 del 4 de Diciembre de 1995 de la demanda de inexecutableidad contra algunas disposiciones de la ley 100 de 1993, en la cual se autorizaba al consejo nacional de seguridad en salud para definir los montos de los afiliados al sistema de seguros, la Corte constitucional con ponencia del magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz hace una distinción o redacta un concepto de lo que sería un impuesto, tasa o contribución de la siguiente manera; Los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado. Se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano (...).

Se denomina tasa a un gravamen que tiende a la recuperación del costo de un bien o un servicio ofrecido por el Estado. La cuantía del gravamen debe guardar una relación directa y proporcional con el costo del bien o servicio prestado, ya que su objeto es el de financiar servicios públicos divisibles (...).

Los ingresos parafiscales, denominados en la Carta "contribuciones parafiscales", se distinguen de otras especies tributarias en que se trata de recursos exigidos de manera obligatoria y a título definitivo, a un grupo determinado de personas, que se destinan a la financiación de un servicio o un bien específico, dirigido al grupo de personas gravadas.

El pago de la contribución otorga al contribuyente el derecho a percibir los beneficios provenientes del servicio, pero la tarifa del ingreso parafiscal no se fija como una contraprestación equivalente al servicio que se presta o al beneficio que se otorga. Los ingresos parafiscales tienen una específica destinación y, por lo tanto, no entran a engrosar el monto global del presupuesto Nacional.

Según estos conceptos podríamos inferir en primera instancia y es que existe una clasificación de los tributos según origen que va ligada directamente al ente que los crea, estos pueden ser de orden nacional o territorial, los impuestos de orden nacional son los que existe una gran diferencia entre los tributos antes mencionados, pues, los impuestos se cobran directamente a todo ciudadano y no a un grupo social o ciudadano específico una vez cancelado este el Estado dispone de él de acuerdo a las prioridades que tenga en su momento y el pago de este es obligatorio no es opcional por otra parte tenemos que las tasas que finalmente corresponden a la prestación de servicios públicos que son percibidos por el contribuyente y están directamente relacionados

con el estado y las contribuciones que son aquellas que brindan un beneficio genérico para un grupo de personas estas son producto de la destinación de una obra pública o la prestación de un servicio público.

### 3.2 ELEMENTOS DEL TRIBUTO

La obligación tributaria, es una relación jurídica en la que emana un pago de manera obligatoria de un contribuyente al Estado, por la realización de algunas actividades que el Estado considera gravadas, basándonos en lo anterior. Cusguen (2014; p 71) nos plantea que dicha obligación está conformada por los siguientes elementos: los sujetos, el hecho generador, las bases y las tarifas. Los sujetos: estos a su vez se dividen en sujeto activo y sujeto pasivo.

Sujeto activo: es el titular de la acción de cobro del tributo, y desde ese punto de vista, vale la pena aclarar que hay una clasificación de nacionales, departamentales y municipales dependiendo quien es el titular de cobro.

De igual manera la sentencia C-987 de 1999 del magistrado ponente Alejandro Martínez Caballero establece que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y regular un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo.

Sujeto pasivo: Cusguen (2014; p 71) el cual tiene diferentes connotaciones; “sujeto natural contribuyente: quien paga, sujeto responsable: quien responde por las obligaciones tributarias, sustituto: arbitrariamente está colocado en la relación jurídica, solamente para garantizar el pago”.

De igual manera encontramos otra apreciación en la sentencia C-155 de 2003 del magistrado ponente Eduardo Montealegre Lynett que plantea “sujeto pasivo: esta corporación distingue dos sujetos pasivos “*de iure*” que son aquellos que pagan formalmente el impuesto; y “*de facto*” quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen”.

Hecho generador: Cusguen (2014; p 72) JOSE LUIS PEREZ DE AYALA, define el hecho generador como “Ese Hecho hipotético establecido por la ley como un indicio o sistema de capacidad contributiva cuyo acaecimiento u ocurrencia determina el origen de la obligación de pagar el tributo”. Por consiguiente teniendo en cuenta la anterior definición se destacan los siguientes elementos: el hecho hipotético, indicio y causación.

El consejo de Estado cita en la sentencia C-260 de 2015 del magistrado ponente Gloria Stella Ortiz Delgado que el hecho generador es: “... *la descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado, de suerte que es la norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyos acontecimientos producen efectos jurídicos entre quien los realiza - contribuyente- y el Estado*”.

Base gravable: en la sentencia C-412 de 1996 el magistrado ponente Alejandro Martínez Caballero, la define como “... *la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria*”. Se trata de la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, define base gravable: Es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria.

Tarifa: el magistrado ponente Eduardo Montealegre Lynett en la sentencia C-155 de 2003, plantea que “Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente”.

De igual manera encontramos en uno de los conceptos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la definición de Tarifa: Es el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

En virtud de lo anterior, y basándonos en todos los conceptos y definiciones de los diferentes ponentes, podemos llegar a tener una visión más clara y precisa de todo lo que enmarca los elementos del tributo; destacando así la función y el papel que juega cada uno. Estableciendo que el sujeto activo es el ente que tiene la facultad de exigir el pago a los contribuyentes y también tiene la potestad para administrar los recursos recaudados. En Colombia se encuentra en cabeza del Estado. El sujeto pasivo son todas las personas naturales y jurídicas con la obligación del pago del tributo a favor del sujeto activo. El hecho generador son las diferentes actuaciones humanas, que de acuerdo a lo establecido por la ley, generan una obligación la cual es el pago del tributo. La base gravable es el valor sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto y la tarifa es el porcentaje que establece la ley, el cual es aplicado a la base gravable la cual determinará la cuantía del tributo.

### 3.3 TRIBUTACIÓN

El concepto de tributación engloba el sistema tributario de un país, como los impuestos que se deben crear y pagar, la tributación tiene como fin recaudar los recursos necesarios que necesita el estado para financiar el gasto público, y de la misma manera es deber de toda persona y del ciudadano contribuir con el financiamiento del gasto público y las inversiones del estado así como lo establece la constitución política de Colombia en su artículo 95 numeral 9.

### 3.4 DISTRIBUIDORES MINORISTAS DE COMBUSTIBLES

Según el Decreto 4299 de 2005, art. 4°, modificado por el Decreto 1717 de 2008, art. 2°, 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”, decreto que fue derogado por el Decreto Único Reglamentario del sector administrativo de minas y energías N° 1073 de 26 de mayo de 2015 que trajo consigo la siguiente definición de distribuidor minoristas de combustibles en su artículo 2.2.1.1.2.2.1.4 “ toda persona natural o jurídica dedicada a ejercer la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo al consumidor final, a través de una estación de servicio (...)

Por su parte, en el artículo 2 de la ley 39 de 1987, se define al distribuidor minorista como toda persona natural o jurídica que expenda directamente al consumidor combustibles líquidos derivados del petróleo, con excepción del gas licuado del mismo (GLP), por intermedio de estaciones de servicio propias o arrendadas.

### 3.5 POLÍTICA DE PRECIOS DE LOS DISTRIBUIDORES MINORISTAS DE COMBUSTIBLE EN COLOMBIA

Los distribuidores minoristas de combustibles cuentan con la adopción de la política de precios precios vigilada y regulada de la ley 81 de 1988 art 60 la cual determina en su literal primero y segundo lo siguiente : “ ii) Régimen de libertad regulada, en el cual la entidad fijará los criterios y la metodología con arreglo a los cuales los productores y distribuidores podrán determinar o modificar, los precios máximos en cualquiera de sus niveles respecto a los bienes y servicios sometidos a este régimen;

iii) Régimen de libertad vigilada, en el cual los productores y distribuidores podrán determinar libremente los precios de los bienes y servicios en cuestión, bajo la obligación de informar en forma escrita a la respectiva entidad sobre las variaciones y determinaciones de sus precios, de acuerdo con la metodología que la entidad determine. Las empresas cuyos bienes o servicios están sometidos a la política de precios que se señale en el presente artículo, tendrán derecho a exigir de la respectiva entidad que se modifique o se permita la modificación el precio en cuestión,

consultando para ello el incremento de costos que se compruebe haya tenido el bien o servicio en el curso de los doce (12) meses siguientes a la fecha en la cual la entidad haya ejercido la política de precios en cualquiera de sus modalidades.”

Por medio de la resolución 82439 de 1998 artículo 5, determina que todos los distribuidores minoristas de combustibles podrían fijar libremente los precios de venta al público en las ciudades capitales que allí se nombraran y en el artículo 6 de la misma resolución se estableció la forma de determinar dichos precios pero bajo el régimen de libertad de precios regulada por el gobierno mediante el ministerio de minas y energía , por su parte el ministerio de minas y energías mediante el concepto 0018091 hizo referencia a la libertad de precio regulada en la cual expone que será aquella en la cual se fija un precio máximo de venta al público por galón de gasolina, de igual forma cita el primer método de fijación de precios sobre el cual se desprende “ los distribuidores mayoristas y minoristas podrán fijar libremente su margen de comercialización, con la salvedad de que el Ministerio de Minas y Energía se reserva el derecho de intervenirlos, en el momento en que considere que se están presentando excesos con los mismos.”

Son dos regímenes adoptados por el ministerio de minas y energía y que actualmente siguen operando en el país y que de cierta manera es importante saber en qué régimen se encuentra la estación de servicio o el distribuidor minorista de combustible que combustible para poder proceder con rigurosidad y asertividad en la aplicación correcta de los aspectos normativos derivados de esta actividad.

### **3.6. ASPECTOS NORMATIVOS PARA LOS MINORISTAS DEL COMBUSTIBLE EN COLOMBIA**

Los distribuidores minoristas de combustibles en Colombia tienen una legislación especial vigente para determinar su ingreso bruto en cuanto a la declaración de Impuesto sobre la renta y complementario y la declaración del impuesto de industria y comercio, en cuanto al primero tenemos lo que establece taxativamente el artículo 10 de la ley 26 de 1989 “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”.

Claramente se está estableciendo una única forma de determinar los ingresos fiscales para esta cadena los cuales deben ser cumplidos a cabalidad pero nos está dejando un vacío con respecto a las siguientes interrogantes ¿se tiene derecho a depurar estos ingresos?, o ¿figuran estos ingresos como la base gravable del impuesto? , a lo que el oficio de la Dian N° 051015 del 22 de

Agosto de 2014 dio una contundente respuesta “ de conformidad con la doctrina 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.” , de una forma precisa aclara que la ley 26 en su artículo 10 sólo determina uno de los apartes para el cálculo del impuesto de renta pues estos ingresos solos no conformarán la base gravable sino que esta se deberá determinar teniendo en cuenta la depuración establecida en el artículo 26 del estatuto tributario.

Por su parte, el artículo 28 del estatuto tributario nacional modificado por el artículo 28 de la ley 1819 de 2016 establece en el PARÁGRAFO 4°. “Que 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”.

Es necesario destacar que una vez determinado el factor de los ingresos brutos no se le podrán detraer costos bajo ningún concepto pero si las expensas necesarias tal como lo establece y ratifica la Dian en el oficio 026234 del 21 de septiembre de 2016 y en el cual da respuesta a la pregunta establecida por un contribuyente sobre si se pueden deducir los valores por concepto de costo de transporte de combustible desde la planta de abastos mayorista hacia la estación de servicio minorista a la cual esta responde “para ser deducibles los costos deben cumplir con las condiciones fijadas para las expensas necesarias en el artículo 107 del Estatuto Tributario”. De lo anterior podríamos inferir entonces que todos los costos incurridos por concepto de transporte de combustible pueden ser deducibles en la declaración de renta siempre y cuando cumplan con los requerimientos establecidos en el artículo 107 del E.T, es decir; que tengan esta relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con el ingreso.

Ahora bien, luego de dejar claros los aspectos antes mencionados surge una gran pregunta ¿ qué sucede con los ingresos del distribuidor minorista que se encuentra ubicado en la zona del régimen de libertad de precio vigilada como de libertad regulada de precios de venta al público? como bien sabemos quiénes se encuentren dentro de las zonas en las cuales rige la libertad de precios vigilada, le corresponderá fijar libremente el precio de venta al público a diferencia de los que se encuentren en el segundo régimen quienes deberán acatar la fijación oficial del precio

de ventas establecida por el ministerio de minas y energía, bajo estas posiciones el primer grupo podría encontrarse con diferencias al momento de liquidar el margen pues este podría estar por debajo del margen de contribución establecido por el gobierno nacional y de la misma manera podría encontrarse en una situación diferente en la cual su margen de contribución esté por encima del margen establecido anualmente por el ministerio de minas y energía.

Frente a las dos situaciones anteriormente mencionadas la DIAN se pronunció mediante el concepto 68466 del 21 de octubre de 2002 en el cual se expresó de la siguiente manera:

*En relación con los precios del régimen de libertad regulada, se establece como para los demás precios regulados, una fórmula para su determinación, dentro de la cual uno de los factores es el "margen del distribuidor minorista", el que igualmente se fija en cada Resolución de manera expresa, para cada tipo de combustible, debidamente reajustado para el periodo, de acuerdo con lo dispuesto en las normas pertinentes.*

*Por lo anterior, se considera que al determinarse periódicamente de manera expresa este factor o componente del precio, este es el que debe tenerse en cuenta para efectos de determinación de los ingresos brutos del distribuidor minorista como lo dispone la Ley, independientemente de si el precio de venta está regulado o es libre, puesto que no es el precio de venta la referencia traída por el legislador para efectos fiscales, sino el componente del mismo denominado "margen de comercialización" que se continúa determinando.*

*Como la norma que impone esta determinación, el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 se encuentra vigente, se concluye entonces, que para efectos fiscales de determinación de los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles, la existencia de un régimen de libertad vigilada o regulada de precios de venta al público, es indiferente para la aplicación del margen de comercialización que se determine por el Gobierno Nacional para el respectivo período como base de cómputo establecida por el legislador.*

*Una interpretación distinta de la ley anteriormente citada originaría una injustificada diferenciación de las bases tributarias vía doctrina, no prevista en la Ley, fuente exclusiva del establecimiento de tratamientos tributarios diferenciales o exceptivos.*

Ahora bien, en la práctica los resultados pueden llegar a ser desfavorables para los contribuyentes, como también podrían llegar a ser beneficios, esto es, contablemente podríamos tener unos ingresos bajos y fiscalmente unos ingresos realmente altos como también podremos encontrarnos en la situación contraria en la que tendríamos unos ingresos contables altos pero unos ingresos fiscales bajos lo que tributariamente generará una diferencia patrimonial inexplicable, pero la norma es clara y hay que aplicarla tal como lo establece la Dian en el concepto anterior.

En cuanto al impuesto de industria y comercio que es un impuesto de carácter municipal el artículo 67 de la ley 383 de 1997 establece que:

*Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, liquidarán dicho impuesto tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles.*

*Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles, para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles.*

El artículo 67 de la presente ley tiene un tratamiento totalmente diferente al momento de realizar el cálculo de los ingresos fiscales, pues, es más realista al momento de definirlos ya que no varía de lo que realmente se está ganando el distribuidor minorista de combustible que se encuentra bajo el régimen de libertad de precios vigilada a diferencia del primer caso que es el estado quien supone un margen de ganancias por galón al minorista sin consentir en ningún momento una baja en cuanto al establecido, de igual forma se hace necesario ratificar que este cálculo no admite ningún descuento por margen de evaporación ni costo de flete por transporte de combustible de hacerlo el contribuyente podría estarse enfrentando a una conducta sancionable por la entidad administrativa de este impuesto, cabe resaltar que estos ingresos son susceptibles de diferir en ambas declaraciones tomando como base los preceptos anteriores.

Cabe resaltar que es potestad de cada municipio o distrito adoptar los tributos y desarrollarlo, es por esa razón que no en todos los municipios o distritos tiene que adoptarse el artículo en mención, no aplica la favorabilidad en cuanto al artículo 67 de la ley 383 de 1997 en algunos casos, ni mucho menos que esta sea una ley posterior a la del 26 de 1988, tal como se dio el caso del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, pues, su honorable consejo decidió estipular como base especial para los distribuidores minoristas de derivados del petróleo en el Acuerdo N° 041 del 21 de diciembre de 2006 en su artículo 103 lo siguiente:

Para la actividad comercial de distribución de derivados del petróleo, sometidos al control oficial de precios, se entenderá como ingresos brutos, los correspondientes al margen bruto de comercialización fijado por el Gobierno Nacional para los respectivos distribuidores. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la determinación de la base gravable respectiva, de conformidad con

las normas generales, cuando los distribuidores desarrollen paralelamente otras actividades sometidas al impuesto de Industria y comercio.

Por lo anterior se hace indispensable tener claro la potestad que tiene el congreso de crear impuestos a nivel nacional por medio de las leyes, la asamblea departamental por medio de las ordenanzas y los consejos municipales por medio de los acuerdos y que estos dos últimos pueden desarrollar y adoptar los creados por el congreso por medio de las leyes.

#### 4. RESULTADOS Y DISCUSIONES

Esta investigación planteó como objetivo principal determinar los aspectos tributarios de los distribuidores minoristas de combustibles en Colombia en cuanto al impuesto de renta y complementarios y de industria y comercio, para ello se hizo necesario realizar un análisis profundo de la normatividad tributaria vigente para esta cadena para poder dar respuestas a las preguntas ¿cuál es la legislación vigente para determinar el impuesto de renta y complementarios y de industria y comercio de los distribuidores minoristas de combustibles?, ¿sino son aplicadas difieren en el impuesto a pagar y por consiguiente generarían sanciones tributarias?.

Los resultados arrojaron al primer interrogante que para la determinación del impuesto de renta y complementarios de los distribuidores minoristas de combustibles aplica el sistema ordinario del impuesto sobre la renta establecido en el artículo 26 del estatuto tributario y que el artículo 10 de la ley 26 simplemente desarrolla una parte del procedimiento plasmado en el artículo 26 del estatuto tributario que es la determinación del ingreso fiscal, que aunque la aplicación de lo citado en la ley 26 pueda llegar a generar una diferencia patrimonial o de ingresos según sea el caso del distribuidor minorista como ya se había contemplado anteriormente teniendo en cuenta si este vende por encima del margen establecido por el gobierno nacional o por debajo de este .

Por su parte en el impuesto de industria y comercio de esta cadena los distribuidores minoristas de combustibles tendrán que basarse en los estatutos tributarios de su municipio o distrito porque este es un impuesto de carácter territorial y es potestad de los consejos municipales por medio de los acuerdos desarrollar estos tributos, razón por la cual existirán acuerdos como el N° 041 del 21 de diciembre de 2006 del honorable consejo de Cartagena en que se adopte el artículo 10 de la ley 26 de 1989 para determinar los ingresos fiscales de los distribuidores minoristas de combustibles, así como también deben existir otros que se acojan a lo establecido en el artículo 67 de la ley 383 de 1998 ley nacional que contempla solo ingresos de carácter fiscal para el impuesto de industria y comercio.

En cuanto al segundo interrogante se puede decir que de no aplicar las norma tributarias para esta cadena en la determinación de estos impuestos las bases tributarias no serían las mismas si se aplicaran estas , pues, en la determinación del impuesto de renta y complementarios las bases tributarias serían totalmente diferentes a las contables partiendo del punto de que hay un margen de contribución que respetar y un descuento por margen de evaporación que deducir a este cálculo, un análisis de margen que maneje el distribuidor, haciendo énfasis en si este margen es igual, mayor o inferior al establecido por el gobierno nacional, de la misma manera sucederá en el cálculo del impuesto de industria y comercio , so pena decir que no se puede prescindir de sanciones tributarias cuando no se están determinando los impuestos conforme a lo establecido en las normas tributarias vigentes.

## 5. CONCLUSIONES

En el análisis de la investigación se logro evidenciar que para la determinación del impuesto de renta complementarios de los distribuidores minoristas de combustibles se debe tener en cuenta el artículo 10 de la ley 26 de 1989 de forma taxativa sin hacer ninguna distinción entre si el distribuidor minorista de combustible está regido por la libertad de precios vigilada o la libertad de precios regulada.

Por lo anterior no se podrá hacer ninguna interpretación diferente sobre esos ingresos que resulten inferiores o superiores al margen establecido por el gobierno nacional, sería ir en contra del artículo 10 de la ley 26 de 1989 que aun sigue vigente y resultaría en hacer una interpretación equivocada en lo ya interpretado por la ley y por la misma administración de impuestos y aduanas nacionales en adelante DIAN, en cada uno de los conceptos u oficios citados en la presente investigación.

Finalmente la aplicación del artículo 10 de la ley 26 del 1989 no es el definitivo para determinar la base gravable del impuesto de renta y complementarios sino una determinación taxativa de uno de sus elementos como lo son el ingreso, y el ingreso haciendo énfasis a aquellos que sean percibidos como ingresos por venta de combustibles y derivados del petróleo, no cobija este aparte a aquellos ingresos por otras actividades que en adelante tendrán un tratamiento diferente u ordinario, y al que posteriormente se le realizaran las depuraciones a que haya lugar para finalmente llegar a la renta líquida gravable por el respectivo impuesto.

Para determinar el impuesto de industria y comercio cada distribuidor minorista deberá aferrarse a la legislación tributaria territorial, debido a que este impuesto es de ese carácter y dependiendo del tratamiento que estos hayan adoptado o desarrollado deberán sujetarse y aplicar el procedimiento correspondiente.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Cadavid, A. L. (2014). Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable. Colombia: Editorial McGraw-Hill, (pág. 223, pág. 224).
- Concepto N° 0003 de 2002. (2002). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. <http://marincardenas.com/wp-content/resources/archives/Concepto-003-IVA.pdf>
- Concepto 18091. (2007). Ministerio de Minas y Energía. [servicios.minminas.gov.co/compilacionnormativa/docs/concepto\\_minminas\\_0018091\\_2007.htm](http://servicios.minminas.gov.co/compilacionnormativa/docs/concepto_minminas_0018091_2007.htm).
- Concepto 68466 del 21 de octubre de 2002. (2002). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. <http://forvm.com.co/concepto-n-68466-de-21-10-2002-direccion-de-impuestos-y-aduanas-nacionales/>.
- Congreso de la República de Colombia, Constitución Política, julio 06 de 1991. Artículo 95 numeral 9, artículo 338.
- Congreso de la República de Colombia, Ley 26 de 1989, Artículo 10. Por medio de la cual se adiciona la Ley 39 de 1987 y se dictan otras disposiciones sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo.
- Congreso de la República de Colombia, Ley 39 de 1987, Artículo 2. Por la cual se dictan disposiciones sobre la distribución del petróleo y sus derivados.
- Congreso de la República de Colombia, Ley 81 de 1988, Artículo 60 literal 1° y 2°. Por la cual se reestructura el Ministerio de Desarrollo Económico, se determinan las funciones de sus dependencias, se deroga el Decreto legislativo número 0177 del 1o. de febrero de 1956, se dictan normas relativas a los contratos de fabricación y ensamble de vehículos automotores y a la política de precios.
- Congreso de la República de Colombia, Ley 100 de 1993. Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral.
- Congreso de la República de Colombia, Ley 383 de 1997, Artículo 67. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando.
- Congreso de la República de Colombia, Resolución 82439 de 1998, Artículo 5, artículo 6. Por la cual se adopta una nueva estructura para la fijación de precios del ACPM.
- Corte Constitucional, Sentencia C-155/03 26 de febrero 2003. Magistrado Ponente: Eduardo Montealegre Lynett. Referencia: Expediente D-4079.
- Corte Constitucional, Sentencia C- 228/93 17 de junio 1993. Magistrado Ponente: Vladimir Naranjo Mesa. Referencia: Expediente D-221.

- Corte Constitucional, Sentencia C- 260/15 06 de mayo 2015. Magistrado Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Referencia: Expediente D-10443.
- Corte Constitucional, Sentencia C-412/96 04 de septiembre de 1996. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero. Referencia: Expediente D-1215.
- Corte Constitucional, Sentencia C-577/95 04 de diciembre 1995. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Referencia: Expediente D-830.
- Corte Constitucional, Sentencia C-927/06 08 de noviembre 2006. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil. Referencia: Expediente D-6276.
- Corte Constitucional, Sentencia C-987/99 09 de diciembre 1999. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero. Referencia: Expediente D-2438.
- Cusguen, O. E. (2014). Manual de Derecho Tributario. Colombia: Editorial Leyer, (pág. 31, pág. 71, pág. 72).
- Herrera Tapias, B., Hinestroza Cuesta, L. (2013). Los procesos de desarrollo en Colombia: Una reflexión desde las políticas del banco mundial y el papel de las instituciones. Revista *Advocatus*, Vol. 10, No. 21, p. 51-70, disponible: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/advocatus/article/view/3543/2941>
- El Presidente de la República de Colombia, Estatuto Tributario, 2018. Artículo 26, artículo 28 modificado, artículo 28 de la ley 1819/16 parágrafo 4°, artículo 107, artículo 178, artículo 771-5.
- El Presidente de la República de Colombia, Decreto 1073 de 26 mayo de 2015, Artículos 2.21.1.2.2.1.4. Por medio del cual expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía.
- El Presidente de la República de Colombia, Decreto 4299 de 2005, Artículo 4 modificado por el Decreto 1717 de 2008, artículo 2.
- Oficio 026234 del 21 de septiembre de 2016, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. <https://actualicese.com/normatividad/2016/09/21/oficio-026234-de-21-09-2016/>
- Oficio N° 051015 del 22 de agosto de 2014. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. <https://actualicese.com/normatividad/2014/08/22/concepto-51015-de-22-08-2014>.
- Osorio Gutiérrez, M. (2015). Establecimiento de comercio en relación con los hosting web. Revista *Advocatus*, Vol. 12, No. 24, p. 67-77, disponible: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/advocatus/article/view/984/769>