

EL INGRESO FISCAL EN COMERCIALIZADORES DE COMBUSTIBLE EN COLOMBIA

Fiscal revenue in fuel marketers in Colombia

Dionys Marín Giraldo¹

Recibido: Marzo 20 de 2015/Aceptado: Julio 1 de 2015

RESUMEN

La distribución de combustibles en Colombia a través de los años ha venido experimentando cambios en su desarrollo y contextura, toda vez que ha pasado de ser apenas un negocio familiar para transformarse en un establecimiento de comercio, donde además de comercializar combustibles, también desarrolla actividades relacionadas con el sector automotor, el sector ha venido teniendo un gran crecimiento puesto que en la actualidad hay más de 4600 estaciones de servicio en todo el país.

El estudio se adelanta con la finalidad de establecer y analizar cuáles son los factores que influyen en la determinación del ingreso fiscal para las más de 4600 estaciones de servicio del país las cuales deben determinar sus ingresos fiscales como lo determina el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 y la validez de los márgenes de comercialización y evaporación establecidos por el gobierno nacional, para tal efecto se tuvieron en cuenta el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, y lo establecido en el artículo 1° de la Ley 39 de 1987.

Palabras clave: Distribuidor minorista, Gasolina corriente, Extra, ACPM, Galones, Consumo, Artículos, Decretos, Márgenes, Porcentajes.

ABSTRACT

The distribution of fuels in Colombia over the years has been experiencing changes in its development and context, since it has gone from being just a family business to become a commercial establishment, where in addition to marketing fuels, also develops related activities With the automotive sector, the sector has been experiencing great growth since there are now more than 4,600 service stations throughout the country.

The study is carried out with the purpose of establishing and analyzing the factors that influence the determination of tax revenue for the more than 4600 service stations in the country which must determine their tax revenues as determined by Article 10 of Law 26 of 1989 and the validity of marketing and evaporation margins established by the national government, for this purpose article 10 of Law 26 of 1989 was taken into account, and what is established in article 1 of Law 39 of 1987.

Keywords: Dealer retail, Current gasoline, Extra, ACPM, Gallon, Consumption, Articles, Decrees, Margins, Percentages.

Cómo referenciar este artículo: Marín, D. (2015). El ingreso fiscal en comercializadores de combustible en Colombia. *Ad-Gnosis*, 4(4), 115-131.

1. Contador Público. Especialista en Gestión Financiera Empresarial, Universidad de Medellín.
mgdionys@hotmail.com

Introducción

Con la elaboración de este artículo se pretende establecer la situación del pequeño distribuidor minorista de combustible del país, los cuales se han visto obligados a determinar sus ingresos fiscales partiendo de unos márgenes de ganancia y de evaporación determinados por el Estado, las tendencias indican que cada vez el distribuidor minorista se puede quedar solo, sin condiciones de competitividad y sin una oferta de valor suficientemente atractiva para competir con las empresas más grandes.

Las agremiaciones y en general el sector de la distribución minorista de combustibles, requiere un fortalecimiento para la apropiación de los estudios técnicos y debe tener un rol determinante frente al regulador (Minminas), en el momento de la liquidación del ingreso, como afecta los ingresos con las disposiciones que dicta el gobierno nacional, generándoles pérdidas en vez de incrementarles los ingresos.

Se analizaron los aspectos más importantes incluidos en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 que define como se liquida el ingreso en las estaciones minoristas de combustible, este artículo se aplica para todas las estaciones de servicio que hay en el país, las incidencias que ha tenido durante los últimos años en la comercialización y las medidas que debe implementar el gobierno nacional para mejorar las condiciones de estas agremiaciones.

Se pretende alcanzar un adecuado conocimiento de los distribuidores minoristas, de

manera que se pueda establecer su comportamiento en los últimos años, se concurre a la información obtenida de las disposiciones de ley.

Planteamiento del problema

Actualmente el sector de los distribuidores minoristas de combustible está atravesando por una época compleja y exigente. Su entorno está presentando diversos cambios que obligan a que el sector haga un alto en el camino que permita repensar el curso de acción y las opciones de los caminos existentes.

Conforme a lo establecido en el artículo 1° de la Ley 39 de 1987, la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo se define como un servicio de naturaleza pública, por lo tanto, el gobierno tiene la potestad de determinar horario, precios, márgenes de comercialización, calidad, calibraciones, condiciones de seguridad, relaciones contractuales y demás condiciones que aseguren la prestación de un servicio de calidad al consumidor final. En consecuencia, el margen de comercialización del distribuidor minorista de combustibles, es establecido cada año mediante resolución por el Ministerio de Minas y Energía, como ente regulador. Dicho margen se fija teniendo en cuenta las inversiones en infraestructura, los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas, en las que incurren las estaciones de servicio – EDS.

En los últimos 10 años, el monto del margen

de comercialización para distribuidores minoristas se ha incrementado alrededor del 90 %. En el año 2010, ante múltiples solicitudes del sector de evaluar los niveles en que se encontraba el margen, el Ministerio de Minas como ente regulador, contrató un estudio con el propósito de conocer las condiciones del mercado y la estructura de costos de sus agentes, de tal forma que se tuviera información precisa y rigurosa que permitiera determinar el valor del margen de comercialización requerido por los distribuidores.

El estudio realizado por la firma Itansuca, concluyó:

Que en la medida en que las EDS eran más pequeñas, necesitaban un margen mayor para cubrir costos y remunerar el capital. Este tipo de estaciones, requerían de un margen de alrededor de \$670 pesos por galón y en su momento, se encontraba en un rango de \$416,16, ajustándose anualmente conforme a la meta de inflación. Por lo tanto, el Ministerio acepta la necesidad de incrementar los márgenes, resaltando la importancia de hacerlo de manera

paulatina para no afectar al consumidor final. Así, en agosto de 2011 se ajusta el margen máximo en un valor cercano a los \$528 pesos y en diciembre del mismo año, se establece en \$578 pesos por galón. Sin embargo, no se mantuvo un incremento gradual que llevara a los valores resultados del estudio (Resolución 40222 de 2015).

Durante los siguientes tres años, no se modificó el margen máximo del distribuidor minorista. Es hasta comienzos de 2015, que el gobierno incrementa en 4 % el margen existente, estableciéndolo en \$601,8 pesos por galón; un mes más tarde se incrementa nuevamente, llegando a \$625,61 pesos. Esta cifra, se actualiza cada año a partir de la variación del IPC del año inmediatamente anterior. De esta manera, actualmente el margen del distribuidor minorista es de \$706 pesos por galón.

En la Figura 1 se puede observar cual ha sido el comportamiento del margen de comercialización para los distribuidores minoristas de combustible.

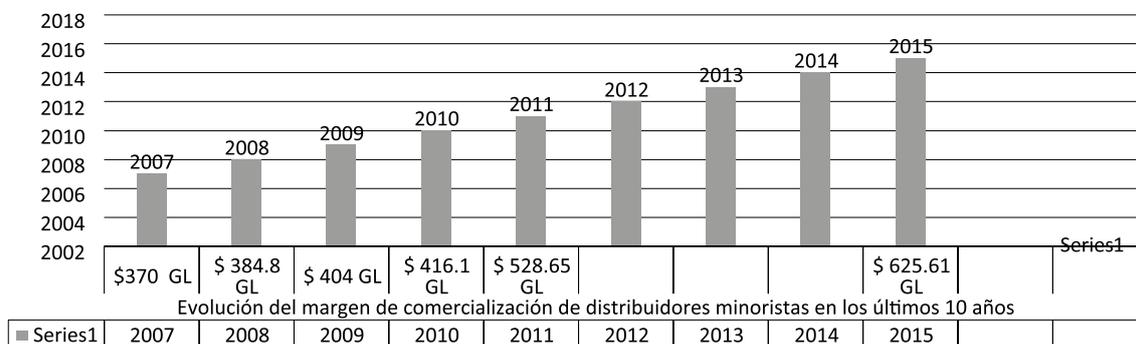


Figura 1. Evolución del margen de comercialización para los distribuidores minoristas de combustibles en los últimos 8 años

Fuente: Elaboración propia

Por otra parte, el porcentaje de pérdida por evaporación también es una problemática a estudiar ya que este es determinado por el Ministerio de Minas y Energía mediante el Decreto 3022 del 25 de septiembre de 2006, por el cual se reglamenta la Ley 26 de 1989, determina: artículo 3 para los efectos del artículo 4° de la Ley 26 de 1989, la pérdida por evaporación y merma por transporte, manejo y trasiego de los combustibles entre la planta de abastecimiento y la estación de servicio, se fija en el 0,4 % del precio de venta en planta de abasto mayorista en las diferentes zonas del país (Normatividad Hidrocarburos, 2006).

Formulación del problema

¿Cuáles son los factores que intervienen en la determinación del ingreso fiscal para los comercializadores minoristas de combustible?

Justificación

La realización de una investigación sobre determinación del ingreso fiscal para los comercializadores minoristas de combustible, es importante en primer lugar, porque se logra conocer cómo está la situación actual respecto al tema de estudio y cuáles son los factores que determinan dicho ingreso; y a la vez que permite comprender las ventajas y/o desventajas del margen establecido en la actualidad para la comercialización de combustibles por parte del distribuidor minorista de acuerdo a lo establecido mediante resolución por el Ministerio de Minas y Energía, como ente regulador.

El trabajo investigativo también es importante porque permite conocer sobre las distintas normas, decretos y leyes que regulan sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo y en particular de las estaciones de servicio, para aplicar lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, el cual propone un método de depuración de renta especial para esta clase de sujetos pasivos, donde sus ingresos se tienen que ajustar al margen de comercialización propuesto por el estado.

El sector de los distribuidores minoristas de combustible en la última década han sufrido un proceso de cambios en su desarrollo y contextura, toda vez que ha pasado de ser un negocio familiar para transformarse en un establecimiento de comercio, que lo han obligado a replantear estrategias y planes de acción que permitan realizar ajustes que beneficien a los distribuidores puesto que los márgenes establecidos para la venta al público del combustible por parte del gobierno no alcanzan a cubrir los costos y gastos de las estaciones de servicios y eso son contar el bajo porcentaje por evaporación, bien sea durante el transporte o en el sitio de distribución.

Por otra parte, es importante resaltar que en el año 2014, según investigación realizada por Soldicom, los agremiados se reunieron para discutir sobre los temas que más aquejaban al sector, se identificaron 10 temas estratégicos que de manera participativa y conjunta deberían abordar, atender o desarrollar. De estos temas se priorizaron tres: Análisis del margen,

la integración vertical y el reglamento técnico. Estos temas marcan la pauta que debe seguir el análisis, pero pueden existir otros temas que el entorno está configurando y que tal vez no estén contemplados ahora o que ya son un hecho, pero que serán cruciales en el futuro.

En primera instancia y en virtud del artículo 212 del Decreto 1056 de 1953 –Código de Petróleos–, el transporte y la distribución del petróleo y sus derivados constituyen un servicio público, y las personas o entidades dedicadas a esa actividad deben ejercerla de conformidad con los reglamentos que dicte el gobierno, siempre velando por los intereses generales, es decir, el consumidor.

La distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo es un servicio público que se prestará de acuerdo con el Decreto 1056 de 1953. En estricto sentido, este sector se representa como una cadena de distribución. De manera básica existen “actores que se relacionan por transacciones que implican el intercambio de la propiedad de los combustibles”. Estas relaciones pueden ser de dos tipos: Aquellas que se pactan en volúmenes o en tiempo por medio de contratos y las que se pactan por medio de nominaciones o por acuerdos comerciales. Igualmente, dentro de esta cadena existen actividades típicas logísticas como son la del transporte y almacenamiento del combustible que son cruciales porque denotan diferencias en la estructura de costos del minorista.

A razón de lo anterior se hace relevante reali-

zar una investigación que permita determinar el ingreso fiscal para los comercializadores minoristas de combustible.

Hipótesis

El establecimiento de los factores que intervienen en la determinación del ingreso fiscal para los comercializadores minoristas de combustible permite comprender la validez de los márgenes establecidos por el gobierno para dicho ingreso.

Objetivos

Objetivo general

Determinar el ingreso fiscal para los comercializadores minoristas de combustible del país.

Objetivos específicos

- Investigar sobre el sector comercializador minoristas de combustible.
- Identificar los factores relevantes que intervienen la determinación del ingreso fiscal de los comercializadores minoristas de combustibles.
- Analizar los cambios presentados entre el cálculo del ingreso contable y el fiscal de los comercializadores minoristas de combustible.

Identificación de resultados y productos esperados

Los resultados que se pretenden obtener con este artículo están encaminados en primer lugar en comprender la importancia que tiene para un profesional contable, el determinar el ingreso fiscal para los comercializadores mino-

ristas de combustible y poder contribuir desde su quehacer diario a la optimización de los recursos y de los ingresos fiscales de organizaciones tan importantes en el medio como son los comercializadores minoristas de combustible o también llamadas estaciones de servicio.

El artículo permite hacer un recorrido por las distintas leyes, decretos y resoluciones que regulan el sector; además de los distintos cambios que se dan a partir de la sanción de nuevas leyes frente a los márgenes a establecer por parte del gobierno para la comercialización de los combustibles.

Referente teórico y conceptual

Ingresos

Es un incremento de los recursos económicos. Para obtener una definición apropiada de la palabra ingreso, es necesario conocer su concepto jurídico, fiscal y financiero.

Concepto jurídico

El Estado para alcanzar sus metas necesita de asignar a la estructura gubernamental una serie de ingresos financieros que se obtienen gracias a la recaudación tributaria.

La recaudación es una actividad soberana del Estado, en la que se demuestra la potestad de este al imponer inclusive de forma coactiva el cobro del tributo sobre los ciudadanos e incluso sobre los propios órganos gubernamentales obligados al pago del tributo.

Esta característica coactiva, heterónoma y general, es la que permite al derecho financiero y al derecho tributario sus características de ramas autónomas del resto del sistema jurídico.

El estado obtiene ingresos principalmente de dos factores, los que recibe en vía de derecho privado y derecho público. Pero finalmente son los ingresos regulados por las normas de derecho público y que el Estado obtiene ejerciendo su potestad soberana los que conforman el monto de mayor importancia para la existencia del Estado. En este orden de ideas, los ingresos se clasificarían así:

- **Ingresos del Gobierno:** Entre estos ingresos que el gobierno tiene derecho a obtener se encuentran los impuestos; las contribuciones de mejoras; los Derechos; las contribuciones no comprendidas en la ley de ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago; los productos y los aprovechamientos.
- **Ingresos de organismos y empresas:** Entre los cuales se encuentran los ingresos correspondientes a los organismos y empresas paraestatales o de participación estatal y las aportaciones de seguridad social.
- **Ingresos derivados de financiamiento:** Entre estos se encuentran todos los ingresos que el Estado percibe por concepto de endeudamiento público, incluyendo entre ellos los diferimientos de pago.

Concepto Fiscal

Los ingresos fiscales son aquellos que recauda el Estado para financiar las actividades del sector público, tales como impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De estos, los impuestos constituyen la mayor parte de los recursos fiscales de que dispone el Estado para financiar sus erogaciones. Los impuestos pueden gravar directamente los ingresos, la riqueza o la propiedad (imposición directa) o gravar el consumo (imposición indirecta). Si bien los impuestos tienen la finalidad de financiar los servicios proveídos por el sector público y servir como instrumento de política fiscal, también pueden tener fines extra-fiscales como corregir fallos de mercado.

Concepto Financiero

Los ingresos son la entrada bruta de beneficios económicos durante el periodo, los cuales surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad cuando esas entradas resultan en incrementos en el patrimonio, diferentes a los incrementos relacionados con las contribuciones de los participantes en el patrimonio.

Hacen parte de los ingresos los cuales son los incrementos en los beneficios económicos, durante el periodo, en la forma de entradas o mejoramiento de activos o disminuciones de pasivos, que resultan en incrementos en el patrimonio, diferentes a los incrementos relacionados con las contribuciones de los participantes en el patrimonio (Mantilla, 2013, p.475).

Ingresos Brutos

Son la suma total de todos los ingresos recibidos

durante un periodo de tiempo determinado que no están afectados ni disminuidos por ningún concepto como pueden ser devoluciones, descuentos, deducciones, costos, pérdidas, entre otros.

Para determinar el ingreso bruto se suma todo pago que se haya recibido en el año, ya sea el pago en efectivo o en especie.

Según la definición de ingresos brutos realizada por la Dian:

Son ingresos recibidos efectivamente en dinero o en especie que equivalgan legalmente a un pago durante un año gravable (desde el 1 de enero a 31 de diciembre). Incluye los ingresos por conceptos de dividendos o participaciones en utilidades cuando les hayan sido abonados en cuenta de calidad de exigibles y los ingresos en la enajenación de bienes inmuebles a partir de la fecha de la escritura pública. No se incluyen los ingresos recibidos por anticipado (Estatuto Tributario, Artículo 27 de 2013).

Dependiendo del contexto, los ingresos brutos son depurados para llegar a ingresos netos, y luego a la utilidad o renta líquida, que es diferente a ingresos netos.

Ingresos Netos

De la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido

expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos (Concepto CCT-CP, 1997).

Ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles para efectos fiscales

Para efectos contables los ingresos representan flujos de entrada de recursos devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, por parte del minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo (Estaciones de Servicio - EDS), durante un período determinado, para efectos fiscales la determinación de los ingresos brutos se realiza conforme lo señala 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 (Artículo 10 de la Ley 26 de 1989).

Impuesto de Renta

El impuesto sobre la renta y complementarios es un solo gravamen integrado por los impuestos de renta y los complementarios de ganancias ocasionales y de remesas.

Para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, apli-

cará 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 (artículo 28 et: Parágrafo 4).

Para los distribuidores de combustibles se hace necesario esta liquidación especial de ingresos para liquidar el impuesto de renta por lo cual el gobierno nacional tiene la potestad para determinar el porcentaje de comercialización.

El impuesto sobre la renta grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos.

El impuesto sobre la renta es un impuesto de orden nacional, directo y de período. Es de orden nacional, porque tiene cobertura en todo el país y su recaudo está a cargo de la nación (actualmente la función de recaudo se ejerce a través de los bancos y demás entidades financieras autorizadas). Es directo, porque grava los rendimientos a las rentas del sujeto que responde por su pago ante el Estado. Es de período, como quiera que tiene en cuenta los

resultados económicos del sujeto durante un período determinado, en consecuencia, para su cuantificación se requiere establecer la utilidad (renta) generada por el desarrollo de actividades durante un año, enero a diciembre. Para calcularlo se requiere conocer la renta líquida del contribuyente y para determinar la renta líquida se debe encontrar primero la renta bruta.

Renta Bruta

Son los ingresos que percibe un contribuyente-empresa, descontado el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para su obtención.

La renta bruta está constituida por la suma de los ingresos netos realizados en el año o período gravable que no hayan sido exceptuados expresamente en los artículos 36 a 57, y 300 a 305. Cuando la realización de tales ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos. (Estatuto Tributario, Decreto 624, artículo 89 de 2013)

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, 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. (Ley 26, Artículo 10 de 1989)

Para los distribuidores mayoristas la liquidación de la renta bruta será determinada por las disposiciones de ley, no se tendrán en cuenta otros conceptos de deducciones y otros costos imputables por tratarse de un bien público y el gobierno nacional es el encargado de dictaminar la forma en la cual se debe liquidar esta renta.

Para el caso particular de las estaciones de servicio, se aplicaría lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, el cual, como se mencionó anteriormente, propone un método de depuración de renta especial para esta clase de sujetos pasivos, donde sus ingresos se tienen que ajustar al margen de comercialización propuesto por el estado.

Elementos que se tienen en cuenta para determinar los ingresos por la venta de combustible (artículo 10 de la Ley 26 de 1989)

Para determinar los ingresos contables de un distribuidor minorista de combustible se tienen en cuenta la cantidad de galones vendidos por el precio de venta al público, el cual lleva incluidos impuestos de carácter monofásicos como la sobretasa, el IVA del 19 % que están implícitos en el precio de venta.

El impuesto monofásico hace referencia a que el responsable de recaudo y pago del impuesto del IVA y al de la gasolina y el ACPM es el productor.

Para efectos tributarios en la determinación de los ingresos brutos se deben tener presente tres variables:

Cantidad de galones vendidos en el periodo gravable:

- Corresponde a la venta de galones durante el año gravable.
- Galones vendidos de ACPM.
- Galones vendidos de gasolina corriente.
- Galones vendidos de gasolina extra.
- Margen de comercialización determinado por el Estado.

Pérdida de evaporación determinado por el estado para las distintas zonas del país

El porcentaje de pérdida por evaporación es determinado por el Ministerio de Minas y Energía mediante resolución. El Decreto 3022 del 25 de septiembre de 2006, por el cual se reglamenta la Ley 26 de 1989, determina: artículo 3.

Para los efectos del artículo 4° de la Ley 26 de 1989, la pérdida por evaporación y merma por transporte, manejo y traslado de los combustibles entre la planta de abastecimiento y la estación de servicio, se fija en el 0,4 % del precio de venta en planta de abasto mayorista en las diferentes zonas del país.

Para la ciudad de Medellín el porcentaje de evaporación permitido es del 0,4 % igual que para todas las zonas del país sin importar las distintas condiciones que se puedan presentar en cada área.

Artículo 4 de la Ley 26 de 1989 menciona:

Dentro del precio de la gasolina motor al público, el gobierno incluirá el monto fijado al margen de comercialización y el valor correspondiente al porcentaje señalado por evaporación, pérdida o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina. Es entendido, para todos los efectos legales, que el valor señalado para el porcentaje de evaporación, hace parte del precio al público, pero no de la margen de comercialización. Por lo tanto, el precio del galón al público en surtidor de las estaciones de servicio, contendrá la discriminación de los valores de: a) Precio en planta: cada mes, a través del SIPG (Sistema de información de petróleo y gas colombiano) se presenta la estructura de precios de los productos derivados del petróleo para las principales ciudades del país, en ella se indica el precio máximo de venta en planta para el distribuidor minorista de combustibles. b) Margen de comercialización al minorista: este es determinado por el estado mediante resolución en la actualidad este margen está en \$ 706.37 por galón. c) El porcentaje de pérdida por evaporación fijado para el

minorista: igualmente es determinado mediante resolución por el Ministerio de Minas y Energía. Así mismo, la Resolución 41281 del 30 de diciembre de 2016, artículo 6, numeral 6.1, hace referencia a que “la pérdida por evaporación y merma de transporte, manejo y trasiego de los combustibles entre la planta de abastecimiento y la estación de servicio corresponde al 0,4 % del precio de venta en planta de abasto mayorista en las diferentes zonas del país. (Ley 26 de 1989, Artículo 4 de 1989)

Este porcentaje de evaporación que determina el Ministerio de Minas se determina para darle una solución a las fallas estructurales de medición para las condiciones de entrega del combustible, para hacer un reconocimiento al consumidor por las variaciones en la temperatura de entrega al igual que al distribuidor minorista, todos estos factores influyen en esta pérdida por evaporación, está pérdida se da según las condiciones climáticas de región del país, y el Ministerio de Minas es el ente regulador quien hace todos estos estudios para poder fijar este porcentaje y de esta forma no pierdan ni el consumidor final ni el distribuidor minorista (Galeano, 2013).

Renta Líquida Gravable

Esta hace referencia a la renta final que determina el contribuyente sobre la cual ha de pagar el impuesto de renta. Es la renta sobre la cual se tributa.

Elementos a tener en cuenta para la determinación de la renta líquida

Para esto se debe tener en cuenta el artículo 26 del E.T., así:

La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la Ley. (Estatuto Tributario, Artículo 26 de 2013)

Para el caso de los distribuidores minoristas de combustibles, la Ley 26 de 1989 proporciona los lineamientos para la determinación de los ingresos brutos, los cuales hacen parte de la renta líquida; al valor obtenido se le debe aplicar el procedimiento de depuración para obtener la renta líquida establecido en el artículo 26 del E.T., lo anterior se determina según lo dispone el concepto 051015 del 22 de agosto de 2014, así: 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. (Concepto 051015, 2014).

Dicha ley hace referencia únicamente a los ingresos obtenidos por la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo (ver Tabla 1).

Tabla 1. *Ingresos obtenidos por la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo*

Determinación Ingresos Brutos	
Caso Particular de las EDS Art. 10 Ley 26 de 1989	
(+) Total ingresos netos realizados	(+) Galones vendidos
(-) Total costos imputables	(*) Margen de comercialización
(=) Renta bruta	(-) Pérdida por evaporación de evaporación
	(=) Ingresos brutos para efectos fiscales

Fuente: Elaboración propia

Efectos sobre la renta líquida

Determinar los ingresos brutos, conforme a lo estipulado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, trae consigo algunos efectos significativos sobre el valor al cual se le aplica la tarifa del impuesto de renta, esto debido a que uno de los factores que integran la renta líquida es calculado sobre unos valores que determina el Estado y que en la mayoría de veces dicho valor es superior al margen real que se ganan los

distribuidores minoristas de combustibles, en este sentido estas empresas entrarían a tributar sobre un ingreso superior al que realmente han tenido, afectando negativamente los intereses de la empresa, pues nadie va a querer tributar sobre un ingreso que no es real (ver Tabla 2).

Los distribuidores minoristas de combustibles, para calcular la renta líquida gravable deben seguir el procedimiento indicado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, pues el valor de los ingresos brutos determinados de acuerdo a lo indicado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no constituye la base gravable sobre la cual se debe calcular el impuesto de renta, estos ingresos brutos son solo uno de los factores que integran la base gravable (renta líquida gravable), así lo determina el consejo de estado mediante Sentencia 15289 del 25 de septiembre de 2008.

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 bru-

Tabla 2. *Determinación Renta Bruta Artículo 89 E.T.*

Producto	ACPM	Corriente	Extra
Galones vendidos	7550000 GALONES	1626347 GALONES	49041 GALONES
Precio de venta	\$ 7,940	\$ 8,550	\$ 10,850
Costo de venta por galón	\$ 7,277	\$ 7,890	\$ 10,250
Margen bruto real de la empresa	\$ 663	\$ 660	\$ 600
Total ingresos por venta de combustibles	\$ 59,947,000,000	\$ 13,905,268,238	\$ 532,095,319
Total costo por venta de combustibles	\$ 54,941,350,000	\$ 12,831,879,111	\$ 502,670,694
Ingreso bruto real de la empresa	\$ 5,005,650,000	\$ 1,073,389,127	\$ 29,424,626
Total Ingresos por Venta de Combustibles			\$ 6,108,463,753

Fuente: Elaboración propia

Tabla 3. *Artículo 10 de la Ley 26 de 1989*

Producto	ACPM	Corriente	Extra
Galones vendidos	7550000 galones	1626347 galones	49041 galones
Costo por galón	\$ 7,827	\$ 8,450	\$ 10,850
Margen de comercialización minorista determinado por el estado (Resolución 4022 de 2015, Ministerio de Minas y Energía)	\$ 706	\$ 706	\$ 706
Perdida por evaporación determinado por el estado (Artículo 6, Resolución 41281 del 30 de diciembre de 2016, Ministerio de Minas y Energía)	\$ 0	\$ 34	\$ 0
Total margen	\$ 706	\$ 673	\$ 706
Ingresos brutos por venta de combustibles	\$ 5,333,093,500	\$ 1,093,832,311	\$ 34,641,122
Total ingresos brutos para efectos fiscales (artículo 10 Ley 26 de 1989)		\$ 6,461,566,933	

Fuente: Elaboración propia

tos". 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 (Sentencia 15289 de 25 septiembre de 2008. Consejo de Estado).

De acuerdo a lo anterior, a los ingresos brutos determinados según lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, se le deben restar los demás costos que tengan relación de causalidad, que sean necesarios y proporcionales con la generación de los ingresos (ver Tabla 4).

Como se puede observar, al hacer la depuración para calcular la renta líquida gravable y, teniendo en cuenta los ingresos brutos calculados mediante la Ley 26 de 1989 se presenta una diferencia en el valor al cual se le debe

Tabla 4. Conciliación contable frente a lo fiscal

	Contable	Fiscal Renta
Total Ingresos	74,384,363,557	6,461,566,933
Venta de Combustible Líquido	74,384,363,557	6,461,566,933
Costo de Mercancía Vendida	68,275,899,804	0
Costo de Combustibles	68,275,899,804	0
Utilidad Bruta en Ventas (Renta Bruta)	6,108,463,753	6,461,566,933
Total Gastos	4,527,741,568	4,527,741,568
Gastos de Administración	896,444,569	896,444,569
Gastos de Ventas	3,631,296,999	3,631,296,999
Utilidad Operativa	1,580,722,185	1,933,825,365
No Operacionales	1,367,567,243	1,367,567,243
Gastos Bancarios	18,790,611	18,790,611
Comisiones	37,125,342	37,125,342
Intereses	763,742,562	763,742,562
Pérdidas por Siniestros	44,720,187	44,720,187
Descuentos Comerciales	259,128,193	259,128,193
Gravamen a Financieros	198,201,798	198,201,798
Extraordinarios	558,949	558,949
Diversos	45,299,601	45,299,601
Mas Gastos no Deducibles		175,337,998
Conciliación Salarios		10,298,855
Impuesto a la Riqueza		1,649,000
Gravamen a Financieros		99,100,899
Pérdidas por Hurtos		18,430,694
Impuestos Asumidos		558,949
Diversos		45,299,601
Utilidad antes de Impuesto (Renta Líquida Gravable)	213,154,942	741,596,120

Fuente: Elaboración propia

aplicar la tarifa del impuesto de renta, dicha diferencia surge al aplicar el margen de comercialización que determina el Estado, el cual es mayor al margen que realmente se ganan estos contribuyentes.

Diferencias presentadas en la base contable y la base fiscal (utilidad/ganancia contable, utilidad/ganancia fiscal)

Al hacer la comparación entre la utilidad contable y la fiscal se deben determinar cuáles son las causas que generan dichas diferencias, para el caso de los distribuidores minoristas de combustibles, esta diferencia está representada principalmente por la aplicación del margen de comercialización minorista para determinar los ingresos brutos, los cuales son uno de los elementos para determinar la utilidad fiscal, de esta forma la diferencia que se presenta entre ambos conceptos está generando un mayor impuesto de renta a pagar toda vez que la base fiscal determinada para estos contribuyentes teniendo en cuenta los ingresos brutos según lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, va a ser mayor a la base contable.

Utilidad o pérdida contable

“Es la utilidad o pérdida del periodo antes de deducir los gastos por impuestos” (Mantilla, 2013, p.213).

Utilidad/ganancia tributaria (perdida tributaria)

De acuerdo a Mantilla, “es la utilidad/ganancia (perdida) de un periodo determinado de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades tributarias, a partir de la cual se calculan los impuestos por pagar” (Mantilla, 2013, p.213), una vez determinada las causas de las diferencias se debe proceder a determinar si tales diferencias son temporarias o

permanentes para saber si se generan a estos contribuyentes cargos por impuestos diferidos.

Impuestos Diferidos

Según Mantilla el impuesto diferido,

Es el impuesto pagable o recuperable en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupere o liquide sus activos o pasivos por sus valores en libros, y del efecto de trasladar/aplazar las pérdidas tributarias y los créditos tributarios actualmente no-utilizados. (Mantilla, 2013, p.495)

El Decreto 2649 de 1993 al igual que las normas internacionales de información financiera (NIIF) exige el reconocimiento del impuesto diferido débito o crédito que se origina en las diferencias temporales haciendo que se pague un mayor o menor impuesto en el año corriente, el impuesto diferido es de naturaleza débito cuando las diferencias presentadas implican el pago anticipado de un impuesto en el año corriente, y cuando las diferencias presentadas implican el pago de un menor impuesto se presenta un impuesto diferido de naturaleza crédito, el principal objetivo del impuesto diferido es reconocer en el estado de resultados la apropiación del impuesto de renta directamente asociado con los resultados del periodo y que se revelen en el estado de situación financiera los derechos y obligaciones vinculados con el pago del impuesto de renta.

Diferencias Temporarias

Estas diferencias pueden ser temporarias impondibles y temporarias deducibles, las diferencias temporarias gravables o impondibles son aquellas que generan el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles son aquellas que generan activos por impuestos diferidos, siempre que sea probable la existencia de ganancias fiscales en el futuro, contra las cuales compensar dichas ganancias o pérdidas, las diferencias temporarias se presentan cuando los ingresos y los gastos se reconocen en un periodo para efectos contables y en otro periodo para efectos fiscales.

Diferencias Permanentes

Las diferencias permanentes que se presentan en la conciliación de la utilidad contable con la utilidad fiscal son los valores contables y fiscales que afectan solamente a un periodo fiscal y no tiene incidencia en periodos posteriores, estas diferencias implican un mayor impuesto en un periodo que no se puede recuperar en periodos siguientes o también, pueden causar el pago de un menor impuesto, el cual no se debe pagar en periodos futuros.

De acuerdo a lo anterior hace que estas empresas (distribuidores minoristas de combustibles) al conocer la norma que los regula en la determinación de sus ingresos, dispongan de una buena planeación tributaria que les permita no solo cumplir con las obligaciones fiscales sino también, mitigar los efectos negativos

que tiene tributar sobre un valor que en gran parte es determinado por el Estado.

Conclusión y recomendaciones

- Al determinar los ingresos brutos de acuerdo a lo indicado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, muchas de estas empresas terminan tributando sobre un ingreso mayor al realmente obtenido, lo cual va en detrimento del contribuyente provocando que muchas de estas empresas no soporten la carga tributaria y tiendan a desaparecer.
- Si bien la distribución de productos derivados del petróleo es considerado un servicio público lo que le da al Estado facultades para regular dicho servicio y las personas que presten este servicio lo deben realizar de acuerdo a las normas establecidas, es importante que se analice la forma como estos contribuyentes determinan sus ingresos brutos para no afectar los intereses de estas empresas.
- Debido a la gran diferencia que se presenta en el margen de comercialización que determina el Estado y el margen real del mercado, es importante que para efectos tributarios exista un equilibrio en el margen en donde se vean beneficiadas ambas partes (Contribuyente y Estado).
- El Estado, al determinar un margen de comercialización para los distribuidores minoristas de combustibles está buscando el bien común, evitando que los distribuidores minoristas de combustibles apliquen márgenes muy elevados afectando los intereses de consumidor final, pero se debe analizar qué tan razonable sea para estas empresas utilizar este margen para efectos fiscales.
- Es importante que los distribuidores minoristas de combustibles a través de sus agremiaciones como SOLDICOM (Fondo de Protección Solidaria Soldicom) presenten propuestas al estado en donde soliciten cambios en la aplicación de las normas tributarias en lo que tiene que ver con la determinación de los ingresos brutos, pues este es el punto que más perjudica a estos contribuyentes.
- Para la determinación de los ingresos brutos de estos contribuyentes se debe analizar no solo lo apropiado del margen de comercialización minorista, si no, también los porcentajes de evaporación que ha determinado el mismo Estado, pues a la fecha está determinado en el 0,4 % para las distintas zonas del país y en la realidad de las empresas este porcentaje puede variar dependiendo de las condiciones de tiempo en las que opera la empresa, es irracional pensar que la cantidad de combustible que se evapora por galón es igual en un clima frío como caliente.
- Aplicar unos márgenes de comercialización para efectos fiscales determinados por el estado puede provocar que estos contribuyentes terminen aplicando prácticas para evadir sus obligaciones fiscales toda vez que en muchas ocasiones están tributando sobre unos ingresos que no son reales.
- El Estado, a través del Ministerio de Minas y Energía como ente regulador debe garan-

tizar que la distribución de combustibles se realice de acuerdo a las normas establecidas buscando una mejor prestación de este servicio, pero a su vez también debe darle a los distribuidores de combustibles las condiciones necesarias para que puedan competir y pueden prestar un buen servicio

Referencias

- Decreto 1056 de 1953. *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Código de Petróleo*, 4(13-16). Recuperado de: <https://revistas.upb.edu.co/index.php/derecho/article/view/5044>
- Estatuto Tributario (2013). 1607 de 2012. (26 de diciembre de 2012). Estatuto Tributario.
- Galeano Sánchez, J. C. (2013). El fenómeno del consumo, entendido desde su historicidad y su impacto social. *Ad-Gnosis*, 2(2), 129-146.
- Ley 39 de 1987. Por la cual se dictan disposiciones sobre la distribución del petróleo y sus derivados. Recuperado de: http://www.creg.gov.co/html/Ncompila/htdocs/Documentos/Energia/docs/ley_0039_1987.htm
- Ley 26 de 1989, y lo establecido en el artículo 1° de la Ley 39 de 1987. <http://aescolombia.com.co/wp-content/uploads/2017/10/CONCEPTO-DIAN-APLICACION-LEY-26-NOV-22-DE-2016.pdf>
- Mantilla, S.A. (Ed.) (2013). *Estandares/normas internacionales de información financiera (IFRS/NIIF)*. Ecoe Ediciones.
- Ministerio de Minas y Energía, estableció el margen de comercialización para los distribuidores minoristas de combustibles en 625.61 pesos por galón. (Resolución 40222 de 22 de febrero de 2015). Recuperado de: http://servicios.minminas.gov.co/compilacionnormativa/docs/resolucion_minminas_40222_2015.htm
- Ministerio de Minas y Energía (s.f.). Normatividad Hidrocarburos (Decreto 3022 de 2006 - Reglamenta la Ley 26 de 1989). Recuperado de: http://servicios.minminas.gov.co/minminas/kernel/usuario_externo_normatividad/form_consultar_normas_hidrocarburos.jsp?parametro=379&site=17
- Portafolio (2006, 05 de junio). *Aplicación contable del impuesto diferido*. Recuperado de: <http://www.portafolio.co/economia/finanzas/aplicacion-contable-impuesto-diferido-334974>
- Sentencia 15289 de 25 de septiembre de 2008. Consejo de Estado.

