

100208192-709

Bogotá, D.C., 27 de agosto de 2024.

Señor  
**CONTRIBUYENTES**  
[juridicanormativa@dian.gov.co](mailto:juridicanormativa@dian.gov.co)  
Ciudad

Ref.: Decimocuarta adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Descriptores: Tasa mínima de tributación  
Distribuidores minoristas de combustibles líquidos  
Fuentes formales: Artículos 28, parágrafo 4, y 240, Parágrafo 6 del Estatuto Tributario.  
Artículo 10 de la Ley 26 de 1989.  
Artículo 2.2.1.1.2.2.1.5 del Decreto 1073 del 2015.

Cordial saludo.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección responderá una consulta relacionada con la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta correspondiente a las personas jurídicas, en el contexto de la Ley 2277 de 2022. Este pronunciamiento se centra específicamente en la adición de un problema jurídico al capítulo VI, titulado «Tasa Mínima de Tributación», del Concepto General de referencia (Concepto 006363 - interno 618 del 29 de mayo de 2023).

## **VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN**

### **26. En el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) aplicado por los distribuidores minoristas de combustibles líquidos, ¿deberá la Utilidad**

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

<sup>2</sup> De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

## **Contable (UC) reflejar tanto los ingresos derivados del expendio de combustibles como los ingresos provenientes de otras actividades?**

En primer lugar, es importante aclarar que, aunque el parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario establece que los distribuidores minoristas deben calcular sus ingresos brutos de acuerdo con el artículo 10 de la Ley 26 de 1989<sup>3</sup>, estos «ingresos brutos», como se explicó en el punto #24 de este descriptor, se interpretan como ingresos netos únicamente cuando provienen exclusivamente de la venta de combustibles<sup>4</sup>. En esos casos, se deducen los costos y gastos correspondientes para determinar el Impuesto Neto de Renta (INR)<sup>5</sup>. No obstante, si los distribuidores generan ingresos adicionales, la determinación del «INR» deberá ajustarse a lo estipulado en los artículos 21-1<sup>6</sup>, 26 y 28<sup>7</sup> del Estatuto Tributario.

Ahora bien, los distribuidores minoristas prestan el servicio público de distribución de combustibles líquidos a través de estaciones de servicio, que se clasifican según los servicios ofrecidos. Según el artículo 2.2.1.1.2.2.1.5 del Decreto 1073 de 2015, existen estaciones dedicadas exclusivamente a la venta de combustibles y otras que también ofrecen servicios adicionales<sup>8</sup>. Esto evidencia que los distribuidores pueden obtener ingresos tanto por la venta de combustibles líquidos y sus derivados como por actividades complementarias.

Esta diversidad de ingresos se refleja en la utilidad contable antes de impuestos (UC) generada por los distribuidores minoristas. En efecto, según se aclaró en el punto #10 del presente descriptor, la «UC» representa el resultado del período. De acuerdo con el párrafo 7.17 del marco conceptual para la información financiera, el resultado del período debe incluir todos los ingresos y gastos necesarios para determinar la ganancia o pérdida<sup>9</sup>, es decir, la utilidad del período<sup>10</sup>. Por esta razón, todos los ingresos y gastos de los distribuidores minoristas deben estar reflejados en dicho resultado.<sup>11</sup>

<sup>3</sup> El Consejo de Estado ha aclarado que, aunque la disposición citada permite a los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo calcular sus "ingresos brutos" por la venta de estos productos, tales ingresos no son equivalentes a la "base gravable" del impuesto de renta según lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario. En otras palabras, la Ley 26 de 1989 no determina la base gravable del impuesto de renta, sino que establece un método para calcular uno de sus componentes, que son los "ingresos brutos" por la venta de combustible. Cfr. C.E., Secc. Cuarta, Sent. 15289, sept. 25/08. M.P. Héctor Romero Díaz.

<sup>4</sup> En este caso, los distribuidores minoristas frente a la TTD podrían encontrarse con un efecto neutro en la aplicación de la normativa referenciada cuando la actividad fuese exclusivamente la venta de combustibles, puesto que la utilidad contable podría ser similar a la renta líquida gravable.

<sup>5</sup> Sobre este tópico, el parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario establece que proceden los costos por transportes del combustible y los demás gastos asociados a la operación.

<sup>6</sup> Según el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad reconocerán como ingresos y costos, los devengados contablemente en el período fiscal, conforme con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia. Cfr. Oficio DIAN 22223 de 2017.

<sup>7</sup> "Artículo 28. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable [...]."

<sup>8</sup> Tales como: Prestar servicios de lubricación, lavado general y de motor cambio y reparación de llantas, alineación y balanceo reparaciones menores (estaciones clase A); asimismo, vender lubricantes, baterías, llantas, neumáticos y accesorios para automotores (estaciones clase A y B).

<sup>9</sup> Cfr. Párrafo 5 de la NIC 12.

<sup>10</sup> Cfr. Párrafo 7 de la NIC 1.

<sup>11</sup> Cfr. Párrafo 7.17 del Marco Conceptual. No obstante, aclara la norma técnica que pueden existir operaciones contables que se incluyan en el otro resultado integral. Estas operaciones, para efectos fiscales, no tendrán relevancia sino hasta el momento en que de acuerdo con la técnica contable deba ser presentado en el estado de resultado, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio. Sobre esto último, ver artículos 28, numeral 10, 59, numeral 1 literal g), 105, numeral 1 literal f) del Estatuto Tributario.



Teniendo en cuenta lo anterior y en armonía con el punto #24 de este mismo descriptor, en el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) aplicada por los distribuidores minoristas de combustibles líquidos, la Utilidad Contable (UC) refleja todos los ingresos generados por el distribuidor, incluyendo tanto los derivados del expendio de combustibles como los provenientes de otras actividades.

En consecuencia, los distribuidores minoristas no deben diferenciar los ingresos obtenidos por la venta de combustibles de aquellos generados por servicios adicionales al calcular la TTD. Esto implica que todos estos ingresos deben ser considerados en la «UC», de la cual se deriva la Utilidad Depurada (UD), y en la determinación del Impuesto Neto de Renta (INR), del cual se origina el Impuesto Depurado (ID)<sup>12</sup>.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

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

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao- Subdirección de Normativa y Doctrina  
Revisó: Judy Marisol Cespedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina  
Comité de Normativa y Doctrina del 15 de agosto de 2024

<sup>12</sup> En un asunto similar este despacho concluyó: “En consecuencia, a los ingresos por venta de combustibles y derivados del petróleo determinados según los parámetros antes mencionados, deberán adicionarse los ingresos brutos de las demás actividades que se lleven a cabo por parte de estos distribuidores”.