



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 25 de Enero de 2009

CTCP N° 001 / 2009

000000
000000
0000000
0000000000

REF: TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO AL TRANSPORTE DE HIDROCARBUROS

En desarrollo de lo previsto en el Art. 2 de la Resolución 001 de 2008 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA

1. Los alcances de la consulta:

la consulta se dirige a establecer si el impuesto al transporte de hidrocarburos constituye un gasto o un costo para los efectos contables y financieros.

2. Consideraciones relacionadas con el alcance de la consulta :

- a. según lo previsto por el artículo 63 del decreto 2649 de 1993, el valor de los inventarios “incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta”.
- b. De acuerdo con el numeral 2° del artículo 66 del Estatuto Tributario “el costo de los productos de las industrias extractivas” se determina “sumando a los costos de explotación de los productos extraídos durante



el año o periodo gravable, los costos y gastos necesarios para colocarlos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio”

- c. El artículo 52 del decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos) dispone lo siguiente:

“ARTICULO 52. El impuesto de transporte sobre todos los oleoductos que se construyan a partir del día 7 de octubre de 1952 y con sujeción de las disposiciones del presente Código, será del seis por ciento (6%) del valor resultante de multiplicar el número de barriles transportados por la tarifa vigente para cada oleoducto. De este impuesto quedan exceptuados los oleoductos de uso privado para el servicio exclusivo de explotaciones de petróleo de propiedad particular; pero en caso de que estos transporten petróleo de terceros en desarrollo de los dispuestos en el Artículo 47 del presente Código, se causará el impuesto establecido en este artículo, pero solo sobre el volumen de petróleo transportado a dichos terceros.

Para los oleoductos que se construyan con destino al transporte de petróleo que pueda hallarse al Este o Sureste de la cima de la Cordillera Oriental, este impuesto será solo del cuatro por ciento (4%).

El impuesto de transporte por oleoducto se cobrará por trimestres vencidos”

- d. el artículo 17 del decreto 2140 de 1955 redujo la tarifa del impuesto al 2% “para los oleoductos que se construyan con destino al transporte de productos provenientes de las concesiones situadas en la región oriental”.
- e. El párrafo del artículo 26 de la ley 141 de 1994 (ley de regalías) cedió el monto del impuesto al transporte por oleoductos y gasoductos a las entidades territoriales, reiteró lo que ya habían dispuesto las normas anteriores en el sentido de que el tributo se paga por trimestres vencidos y dejó en claro que “estará a cargo del propietario del crudo o del gas, según sea el caso”
- f. El artículo 53 del Código de Petróleos, en concordancia con la ley 141 de 1994, habilita al Ministerio de Minas y Energía para fijar las tarifas de transporte en los oleoductos y gasoductos, tarifas que obran como base gravable para la aplicación del tarifa del 2% que deben sufragar los propietarios del crudo transportado.



- g. El oleoducto, o en su caso el gasoducto, es la vía por medio de la cual se puede transportar el petróleo o el gas desde el lugar de su extracción hasta aquel en que se expende o vende. A manera de ejemplo mediante el Oleoducto Central se transporta en Colombia el petróleo extraído de Cusiana y Cupiagua (Departamento de Casanare) hasta Coveñas. En Coveñas se expende el petróleo a los compradores del exterior
- h. Tal como se observa en las normas que han regulado al *impuesto de transporte de hidrocarburos*, el mismo recae directa e inmediatamente sobre el producto que se transporta. A tal punto, que expresamente han dispuesto que la alícuota del impuesto se liquida sobre “el numero de barriles transportados”, según la tarifa vigente para cada oleoducto.
- i. De lo anterior se sigue, con claridad, que desde el punto de vista del vinculo del tributo con el producto transportado, nos encontramos ante un impuesto de características muy similares al arancel aduanero o al impuesto sobre las ventas (i.v.a).
- j. Sobre los componentes del costo de venta del crudo, el doctor Isidoro Arévalo, con ocasión del estudio elaborado sobre la naturaleza del impuesto de transporte, afirmó que “Todas las erogaciones relacionadas con el transporte de un bien para su procesamiento, utilización o venta hacen parte del costo, tanto para efectos contables como tributarios (...). El costo del petróleo vendido se determina sumando todas las erogaciones relacionadas directamente con la extracción del crudo del respectivo ejercicio contable o gravable, desde el yacimiento hasta el sitio de embarque al exterior o hasta el lugar donde se inicia la etapa de refinanciación del crudo. El costo lo conforman los gastos de extracción, la alícuota de amortización de los gastos de exploración y depreciación de activos; **transporte de crudo** (..) y, en general, todos los costos y gastos relacionados o asociados directamente con la extracción de petróleo crudo hasta ponerlo en el sitio que corresponda (...) El impuesto de transporte de crudo si “... es parte del costo del petróleo crudo que venden y exportan las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos. En efecto, el artículo 52 del Decreto Ley 1056 de 1953, modificado por el artículo 17 del Decreto 2140 de 1955, decreta que el transporte de crudo, constituye el hecho generador del “impuesto de transporte”, es decir, si el transporte no existe, tampoco existe el impuesto; dicho de otra manera, el transporte funge como principal y el impuesto como accesorio por que el segundo no puede existir sin el



primero. En consecuencia, si el principal (fletes) constituye costo, lo accesorio (el impuesto), también es parte del costo”.

- k. El capítulo 2° sobre Clasificación de los Costes, del Manual de Costes de Vicente Ripoll y Tomás Balada, en el subcapítulo 2.3.3 se refiere a los Costes de servicios exteriores, dentro de los cuales se incluye.

“- Transportes, aparecen los transportes a cargo de la empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el coste de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En estas cuentas se registrarán, entre otros, los transportes de ventas”.

- l. Para Eduardo Vilar Sanchiz “ ¿para obtener el coste de producción, a los costes directos debe añadirse una porción razonable de los indirectos (IV Directriz Europea) o una porción, calculada sistemáticamente de los costes indirectos, variables o fijos” y dentro de los costes indirectos el autor incluye los “Transportes de ventas y de personas, contratados externamente”
- m. Según el tomo II, del Curso de Contabilidad de Finney Miller, “El costo incluye no sólo el precio de compra, sino también cualesquiera costos adicionales necesarios para colocar los artículos en los anaqueles. Estos costos incidentales comprenden derechos de importación, fletes y **u otros gastos de transporte**, almacenamiento, seguros, mientras se transportan los artículos o están en el almacén y los gastos ocasionados durante cualquier período de añejamiento.”

RESPUESTA:

La función legalmente señalada al Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario, la resolución de conflictos técnicos entre Contadores Públicos y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional.

Respecto de la consulta sobre la naturaleza contable y financiera del impuesto al transporte de hidrocarburos, nos permitimos expresar lo siguiente:



CONSIDERACIONES:

A efectos de determinar el tratamiento contable del impuesto al transporte de hidrocarburos es necesario tener en cuenta lo siguiente:

Se pregunta si el impuesto al transporte de hidrocarburos constituye un *gasto* o un *costo* para efectos contables y financieros.

Con el fin de dilucidar el punto, es necesario, en primer lugar, examinar los antecedentes que origina el citado impuesto. En efecto, la Ley 37 de 1931, creó el impuesto de transporte por oleoductos, al disponer que:

"Artículo 42. Establécese un impuesto de transporte por oleoductos de uso público igual al dos y medio por ciento (2½ por 100) del valor resultante de multiplicar el número de barriles transportados por la tarifa vigente para cada oleoducto.

Este impuesto se cobrará por trimestres vencidos".

Posteriormente, el Código de Petróleos contenido en el Decreto Especial 1056 de abril 20 de 1953 compiló la norma de la Ley del año 31, indicando que:

"Artículo 52. El Impuesto de transporte sobre todos los oleoductos que se construyan a partir del día 7 de octubre de 1952 y con sujeción a las disposiciones del presente Código, será del seis (6%)¹ del valor resultante de multiplicar el número de barriles transportados por la tarifa vigente para cada oleoducto. De este impuesto quedan exceptuados los oleoductos de uso privado para el servicio exclusivo de explotaciones de petróleo de propiedad particular, pero en caso de que estos transporten petróleo de terceros en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 47 del presente Código, se causará el impuesto establecido en este artículo, pero sólo sobre el volumen de petróleo transportado a dichos terceros.

Para los oleoductos que se construyan con destino al transporte del petróleo que pueda hallarse al este de la Cordillera Oriental este impuesto será sólo del cuatro por ciento (4%).

El Impuesto de transporte por oleoducto se cobrará por trimestres vencidos."

¹ El artículo 17 del decreto 2140 de 1955 redujo la tarifa al 2%



Más recientemente, la Ley 141 de 1994, conocida como Ley de regalías, determinó en el parágrafo del artículo 26:

“PARÁGRAFO. El impuesto de transporte por todos los oleoductos y gasoductos estipulados en los contratos y normas vigentes, incluyendo los de Ecopetrol, será cedido a las entidades territoriales. Este se cobrará por trimestres vencidos y estará a cargo del propietario del crudo o del gas, según sea el caso, e ingresará en calidad de depósito al Fondo Nacional de Regalías. El recaudo se distribuirá entre los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos en proporción al volumen y al kilometraje. La Comisión Nacional de Regalías hará la distribución.”

Existe, entonces, un impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos, a cargo de los propietarios del crudo o del gas. Como se lee, este tributo se debe pagar por trimestres vencidos al fondo nacional de regalías, quien lo reparte entre los municipios no productores por cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos. Es por ello que el artículo 10 de la Resolución 082104 de 2004 del Ministerio de Minas y Energía, señaló que “El impuesto de transporte (...), se distribuirá entre los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos -que para efectos de este artículo se denominarán ducto- en proporción al kilometraje, aplicando la siguiente relación (...)”

El impuesto de transporte por gasoductos y oleoductos, hace las veces de “regalías” por la vía de *compensaciones* a favor de aquellos municipios que no son beneficiarios directos del pago de regalías (sin ser regalías, por supuesto) por no ser municipios de explotación. En este sentido, la Corte Constitucional, en sentencia C-036 de 1996, con ponencia del Dr. José Gregorio Hernández, señala que:

*“La Corte estima que la norma parcialmente acusada [refiriéndose al artículo 26 de la Ley 141 de 1994] se ubica precisamente en la hipótesis de la **compensación**, consagrada a favor de los municipios no productores, que por tanto no perciben nada por concepto de regalías, ni son necesariamente puertos fluviales o marítimos pero que, en todo caso, deben soportar el transporte de los recursos naturales mencionados en cuanto por su territorio pasan los gasoductos y oleoductos, con las consiguientes molestias y riesgos. Se trata, en últimas, de una forma equitativa de retribuir al municipio no productor un aporte que hace y que de otro modo no sería compensado”* (Subrayamos).



El impuesto de transporte de hidrocarburos es, por tanto, un tributo autónomo que se causa por el transporte de petróleo y gas a través de los gasoductos y oleoductos, que debe ser pagado por el propietario del crudo o del gas que se transporta.

El artículo 39 del decreto 2649 de 1993 señala que “[l]os costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”. Por su parte, el artículo 40 define los gastos como los “flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o utilidades o excedentes”.

Así, los “costos” se asocian clara y directamente con la producción o adquisición de los bienes, al paso que los “gastos” se incurren para cumplir actividades de comercialización (venta), administración o financiación. Desde el punto de vista técnico contable, los costos se asocian siempre con la adquisición y/o con la producción del bien, hasta ponerlo en condiciones de utilización o enajenación.

El artículo 63 del decreto 2649 de 1993, precisamente, dispone que el valor (costo) de los inventarios, incluye “todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta.”

Aludimos, en este sentido, pues, a la “capitalización” de partidas que deben conformar el costo del activo que se produce o adquiere; capitalización que, tal como se deriva del contenido del artículo 63 antes citado, y del 103 del decreto 2649 de 1993, ha de realizarse hasta el momento en que el bien esté en condiciones de enajenación.

El artículo 103 alude al tratamiento de los gastos financieros, pero resulta, igualmente, aplicable por extensión a los demás conceptos en que se incurre para la adquisición o producción de los activos, ya que a partir de su contenido se desarrolla el principio de capitalización necesaria para conformar el costo de los activos que se adquieren o se producen. En efecto, el artículo 103 del decreto 2649 de 1993 señala que la carga financiera originada en la adquisición o construcción de activos se debe reconocer como gasto desde el momento en que se concluya el proceso de puesta en marcha o en que tales activos se encuentren en condiciones de utilización o enajenación. De la mano con este principio contable, el artículo 41 del ET dispone que los intereses y demás costos financieros asociados con la construcción o adquisición de activos, constituirán un mayor valor del activo hasta



cuando haya concluido el proceso de puesta en marcha o tales activos se encuentren en condiciones de utilización o enajenación. Después de este momento, señala la norma, constituyen un gasto deducible. Estas dos previsiones legales aplican, por igual, a los inventarios y a la propiedad planta y equipo, como quiera que ninguna de las dos hace distinción sobre el tipo de activo, que tampoco podemos nosotros hacer en calidad de intérpretes.

CONCEPTO

Conforme a lo anterior, para el caso de los inventarios, la capitalización de partidas como integrantes del costo del bien que se produce o se adquiere, deberá efectuarse hasta el momento en que el bien se encuentre en condiciones de enajenación. Corresponde, en cada caso y según las circunstancias particulares, determinar cuándo el bien que se produce o adquiere, está en condiciones de enajenación².

Con todo, de manera general, este Consejo Técnico considera pertinente señalar que, tal como se ha mencionado anteriormente, el impuesto de transporte está a cargo del propietario del crudo o del gas y debe ser cancelado, por trimestres vencidos, sobre el volumen de barriles transportados. En esta forma, se observan dos posibilidades, dentro de las alternativas de negociación del crudo y gas:

Primero, el producto es vendido en el sitio de producción o extracción, de tal manera que el transporte y el impuesto al transporte es asumido por el comprador del crudo o gas. En tal caso, dichos conceptos se asocian clara y directamente con la adquisición del producto, y deben ser reconocidos como un “costo” del producto adquirido.

Segundo, si el productor goza de una infraestructura propia en sitios distintos de su sede de producción y comercializa a partir de tales puntos, el traslado (transporte, impuesto y otros asociados) del producto desde el sitio de producción hasta los sitios de expendio, representa un costo capitalizable, incurrido para poner el inventario en condiciones de utilización, venta o beneficio.

Tercero, el producto se vende en un lugar de expendio distinto del sitio de producción, debiendo el productor asumir el pago del transporte y el correspondiente impuesto. Si entre comprador y vendedor se pacta que el producto se entregue en un lugar determinado, el monto del transporte y del impuesto que

² Entendemos que, de manera similar, el ordenamiento tributario utiliza el “momento de expendio o venta” cuando en el artículo 66, numeral 2, al referirse a las actividades extractivas, señala que el costo se conforma por el valor de los costos de explotación de los productos extraídos, más los costos y gastos necesarios para colocarlos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio.



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

asume el vendedor, representa un gasto en que se incurre ya no para producir sino para vender.

EFFECTOS

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 27 de Enero de 2009, con ponencia del consejero **CP RAFAEL FRANCO RUIZ** y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

RAFAEL FRANCO RUIZ
Presidente

RFR/ms