

## **FONDO DE PROTECCIÓN SOLIDARIA - Naturaleza jurídica / SOLDICOM - Naturaleza jurídica**

El artículo 5 de la Ley 26 de 1989 creó el Fondo de Protección Solidaria "Soldicom" en beneficio de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo; beneficios que se traducen, entre otros, en seguridad física y social, investigación, desarrollo de programas de aseguramiento y prevención de riesgos, asistencia educativa, financiera, técnica y administrativa, y apoyo en la dotación y adecuación de sus establecimientos con el fin de cumplir con el servicio público de distribución de combustibles. En el artículo 6, la citada ley dispuso que dicho Fondo de Protección Solidaria tendría personería jurídica y sería un ente de carácter privado sin ánimo de lucro y, en el artículo 7 siguiente, previó que su administración debe estar a cargo de la Federación o Federaciones de distribuidores minoristas de combustibles líquidos (derivados) del petróleo, a nivel nacional, que habiendo tenido reconocimiento por el Ministerio de Minas, agrupe por lo menos al 30% de ellos. En el artículo 8, el legislador determinó la conformación del patrimonio del Fondo con recursos provenientes de diferentes fuentes. De esta forma, resulta claro que el Fondo mismo tiene naturaleza privada pero sus recursos son de origen mixto, pues de una parte se financia con recursos parafiscales pertenecientes a la Nación, y de otra con recursos de capital privado, cuyo régimen presupuestal y fiscal es diferente según la fuente de ingreso de que se trate.

NOTA DE RELATORIA: Sentencia C-090 de 2002, Corte Constitucional. Autorizada la publicación con oficio 0334 de 18 de julio de 2002.

## **CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL - Soldicom: Régimen de control fiscal. Régimen presupuestal / RÉGIMEN DE CONTROL FISCAL - Contribución parafiscal. Soldicom**

Dado que la contribución parafiscal prevista en el artículo 8 de la Ley 26 de 1989, es recaudada y administrada por un ente privado con personería jurídica, por disposición expresa del Estatuto Orgánico del Presupuesto (artículo 29), no se requiere, ni siquiera de manera indicativa, incorporar dichos ingresos al presupuesto, aunque éstos por su naturaleza sean públicos. Por consiguiente, su manejo y administración se hará de conformidad con lo dispuesto por el legislador atendiendo, obviamente, la destinación exclusiva para la cual fue creada. La misma suerte se predica de los rendimientos y excedentes financieros que se deriven de este tipo de ingresos, los cuales, se deben aplicar sólo al objeto previsto en la ley 26 de 1989. En consonancia con lo anterior, dado que los recursos recaudados por el Fondo de Protección Solidaria "Soldicom" a través de esta fuente son fondos públicos, el régimen de control fiscal les es plenamente aplicable por parte de la Contraloría General de la Nación. De lo expuesto, la Sala concluye que en razón a la naturaleza parafiscal de los recursos que se recaudan en virtud de la contribución señalada en el artículo 8 de la ley 26 de 1989, reglamentada mediante el Decreto 844 de 1989, estos se rigen por lo dispuesto en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, en contraposición con el régimen presupuestal previsto para los recursos de origen fiscal.

NOTA DE RELATORIA: Sentencia C-152 de 1997, Corte Constitucional. Autorizada la publicación con oficio 0334 de 18 de julio de 2002.

## **FONDO DE PROTECCIÓN SOLIDARIA - Margen de rentabilidad minorista. Margen de distribuidor minorista. Porcentaje de evaporación / SOLDICOM**

El margen de rentabilidad del distribuidor minorista de que trata el literal a) del artículo 8 de la ley 26 de 1989, y al cual se refieren las Resoluciones N°s 8 2438

de 1.999 y 18 1401 de 2001, es el mismo margen de comercialización del distribuidor minorista a que se refieren el artículo 5° de la ley 39 de 1.987 y los artículos 1° y 4° de la misma ley 26 de 1.989. El concepto de margen de distribuidor minorista utilizado por la resolución 8 2438 de 1.998 del Ministerio de Minas y Energía es sinónimo del de margen de comercialización de distribuidor minorista utilizado por los artículos 5° de la ley 39/87 y 4° de la ley 26/89. El porcentaje de pérdida por evaporación fijado para el minorista en el Decreto 844 de 1989 en desarrollo de las leyes 39/87 y 26/89, es independiente de los conceptos anteriores, corresponde a una compensación por una merma y no a un ingreso del distribuidor y, por lo mismo, no forma parte de la base gravable para liquidar la contribución parafiscal con destino al fondo Soldicom.

NOTA DE RELATORIA: Autorizada la publicación con oficio 0334 de 18 de julio de 2002.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL**

**Consejera ponente: SUSANA MONTES DE ECHEVERRI**

**Bogotá, D.C., junio veintiséis (26) de dos mil dos (2002)**

**Radicación número: 1424**

**Actor: MINISTRO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO**

**Referencia: Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” creado en virtud de la Ley 26 de 1989. Naturaleza Jurídica y régimen presupuestal y de Control Fiscal. Margen de Rentabilidad Minorista, Margen de Distribuidor Minorista, Porcentaje de Evaporación.**

El señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, formuló consulta a la Sala sobre la naturaleza jurídica del Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” creado en virtud de la Ley 26 de 1989 y, de igual manera, preguntó por el régimen presupuestal y de control aplicable a los recursos recaudados por dicho fondo. Adicionalmente, solicita un pronunciamiento sobre los conceptos de margen de rentabilidad minorista, margen de distribuidor minorista y porcentaje de evaporación de la gasolina, con el fin de determinar la base gravable de la cuota a cargo de los distribuidores minoristas de este combustible. A tal fin formuló las siguientes preguntas:

- 1. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” ?*
- 2. ¿Cuál es la naturaleza de los recursos que conforman el patrimonio del Fondo de Protección Solidaria “Soldicom”?*
- 3. ¿Cuál es la naturaleza de los recursos del Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” correspondientes al 0.5% del margen de*

*rentabilidad señalado por el Gobierno y que forman parte del Patrimonio del Fondo?*

4. *¿Es aplicable a los recursos mencionados en el numeral anterior lo previsto en el artículo 29 del Decreto 111 de 1996, relacionado con los recursos parafiscales?*
5. *¿Es viable afirmar que el margen de rentabilidad a que hace referencia el literal a) del artículo 8º de la Ley 26 de 1989, involucra los recursos por concepto de margen de comercialización al minorista y el porcentaje de pérdida por evaporación fijado para el minorista?*
6. *¿Puede afirmarse que los conceptos de Margen del Distribuidor Minorista y Margen de Rentabilidad minorista previstos en las Resoluciones 82438 de 1998 y 181401 del 2001, respectivamente, expedidas por el Ministerio de Minas y Energía, son sinónimos entre sí y si a su vez estos hacen referencia al margen de rentabilidad previsto en el literal a) del artículo 8 de la Ley 26 de 1989?*
7. *¿La Contraloría General de la República, tiene competencia para vigilar y fiscalizar lo correspondiente a “todos” los recursos que conforman el patrimonio del Fondo? En caso contrario cuales serían los recursos sobre los cuales se debe ejercer el control fiscal?.*

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Marco constitucional y legal.**

De conformidad con el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política,

*“Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”*

En concordancia con lo anterior, el artículo 338 de la Carta, consagra,

*“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 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 gravable 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. ”*  
(Negrilla fuera de texto).

De otra parte, el artículo 5 de la Ley 26 de 1989, prevé:

*“Créase el Fondo de Protección Solidaria, “Soldicom”, en beneficio de los distribuidores minoristas de los combustibles líquidos derivados del petróleo con el fin de:*

- a. “Velar por su seguridad física y social;*
- b. “Realizar estudios técnicos sobre el mercado, administración y rentabilidad de la distribución de los derivados del petróleo;*
- c. “Realizar programas sobre aseguramiento y prevención de riesgos de su actividad;*
- d. “Prestarles asistencia financiera, educativa, técnica y administrativa en sus establecimientos de distribución del petróleo y sus derivados; y*
- e. “Darles apoyo para la dotación y adecuación de sus establecimientos a fin de que cumplan con el servicio público de manera eficiente.*

Para efectos del análisis que hará la Sala en orden a absolver la consulta formulada, es preciso referirse a la clasificación de los ingresos públicos, con el fin de establecer, de acuerdo con el contenido material y características de los diferentes recursos que administra el Fondo de Protección Solidaria “Soldicom”, su naturaleza jurídica y el régimen presupuestal y de control fiscal aplicable.

Sea lo primero mencionar que la noción de parafiscalidad fue introducida formalmente a partir de la Constitución de 1991 al lado de las contribuciones fiscales, aunque con anterioridad a su expedición, la jurisprudencia colombiana la había aceptado como una técnica de intervencionismo económico, con el fin de realizar el fomento de actividades económicas, de servicios sociales de seguridad, de investigación científica y tecnológica, etc, y por ende, había reconocido de tiempo atrás su existencia dentro de nuestro ordenamiento. Por consiguiente, jurídicamente no es válido argumentar que los recursos del Fondo de Protección Solidaria “Soldicom”, no pueden tener el carácter de contribución parafiscal en razón a que la norma que creó el fondo es anterior a la Constitución de 1991.

En efecto, desde 1928 se creó la cuota parafiscal cafetera que forma parte del Fondo Nacional del Café y se han venido creando otras cuotas de fomento para actividades productivas. La Sala al estudiar el tema de la parafiscalidad en el concepto número 1103 del 18 de junio de 1998, mencionó varias de las contribuciones de fomento existentes en Colombia, algunas con creación anterior

a la expedición de la Constitución de 1.991. A dicho concepto pertenecen los siguientes apartes:

*“Actualmente existen contribuciones parafiscales sobre los siguientes productos de origen agropecuario : cuota de fomento arrocero (leyes 101 de 1963 y 67 de 1983 y decreto reglamentario 1000 de 1984), cuota de fomento algodonero (ley 219 de 1995), cuota de fomento cacaotero (leyes 31 de 1965, 67 de 1983 y decreto reglamentario 1000 de 1984 y ley 321 de 1996), la contribución cafetera (creada por la ley 76 de 1927 y regida actualmente por la ley 9ª de 1991), cuota de fomento cerealista (leyes 51 de 1966 y 67 de 1983, decreto reglamentario 1000 de 1984 y ley 114 de 1994), cuota de fomento de fríjol soya (Ley 114 de 1994, decreto reglamentario 1592 de 1994, ley 67 de 1983 y decreto reglamentario 1000 de 1984), cuota de fomento ganadero y lechero ( ley 89 de 1993 y decreto reglamentario 696 de 1994, cuota de fomento hortifrutícola (ley 118 de 1994 y decreto reglamentario 169 de 1995), cuota de fomento de leguminosas de grano diferentes del fríjol soya (ley 114 de 1994, decreto reglamentario 1592 de 1994, dicha ley remite a la 67 de 1983 reglamentada por el decreto 1000 de 1984), cuota para el fomento de la agroindustria de la palma de aceite (ley 138 de 1994 y decreto reglamentario 1730 de 1994), cuota de fomento panelero (ley 40 de 1990, decreto reglamentario 1999 de 1991, modificado por el decreto 719 de 1995), cuota de fomento porcino (ley 272 de 1996). “*

En consecuencia, debe concluirse que la determinación de la naturaleza jurídica de la contribución parafiscal no dependerá de la fecha de su creación sino del análisis material del tipo o clase de cuota que aportan los distribuidores minoristas del país al Fondo de Protección Solidaria -Soldicom-; con tal fin, la Sala resume a continuación las características de las diversas clases de ingresos públicos: impuestos, tasas y contribuciones parafiscales, siguiendo las determinaciones de la ley y de la jurisprudencia, con el fin de determinar en cual de ellas se pueden tipificar los ingresos establecidos por la ley 26 de 1.989.

## **2. Características esenciales de los impuestos**

Doctrinariamente los impuestos se han definido como una contraprestación pecuniaria exigida a los particulares por vía de autoridad a título definitivo y sin contraprestación con el objeto de atender la cargas públicas.

La Corte Constitucional en Sentencia C-040 DE 1993, ha señalado como las características distintivas de los impuestos las siguientes:

- ◆ *“Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.*

- ◆ *“No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.*
- ◆ *“Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.*
- ◆ *Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.*
- ◆ *Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.*
- ◆ *“No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.”*

### **3. Características esenciales de la tasa**

Las características esenciales de las tasas, señaladas por la Jurisprudencia de la Corte Constitucional son, entre otras, las siguientes:

- *“El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido;*
- *“El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.*
- *“El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.*
- *“El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.*
- *“Ocasionalmente, caben criterios distributivos (Ejemplo: Tarifas diferenciales). Ejemplo típico: Los precios de los servicios públicos urbanos (energía, aseo, acueducto)”.*<sup>1</sup>

### **4. Características esenciales de las contribuciones parafiscales**

Las contribuciones parafiscales se han concebido desde siempre como un mecanismo de intervención y participación del contribuyente en los beneficios que con este tipo de ingresos se reportan para un sector económico determinado, concepto que fue reiterado en el artículo 338 C.P.

El Artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111 de 1996), definió las contribuciones parafiscales, así:

*“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para el beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se*

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-040/93

*destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.*

*“Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las restas fiscales y se recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración. ”.*

A su vez, La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha precisado las características esenciales de este tipo de ingresos, entre las que se cuentan:

- a) Son de carácter excepcional de conformidad con la disposición Constitucional (artículo 152 numeral 12).
- b) Son obligatorias, en tanto son fruto de la soberanía fiscal.
- c) Son específicas y singulares: en cuanto al sujeto pasivo del tributo, recae sobre un específico grupo de la sociedad.
- d) No confieren al ciudadano el derecho a exigir del estado la prestación de un servicio o la transferencia de un bien determinado. Son pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.<sup>2</sup>
- e) Los recursos no ingresan al arca común del Estado se convierten en *“patrimonio de afectación”*, en cuanto su destinación es sectorial y se revierte en beneficio exclusivo del sector.<sup>3</sup>
- f) Su administración puede realizarse a través de entes privados o públicos.

La misma Corporación en Sentencia C-490 DE 1993, al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 1º de la Ley 51 de 1966, sistematizó algunas de las características de esta figura; a tal providencia pertenecen los siguientes apartes:

*“(…) La doctrina ha coincidido también en diferenciar claramente a las contribuciones parafiscales de categorías clásicas tales como: los impuestos y las tasas. A diferencia de las tasas, las contribuciones parafiscales son obligatorias y no confieren al ciudadano el derecho a exigir del Estado la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Se diferencian de los impuestos en la medida en que carecen de la generalidad propia de este tipo de gravámenes, tanto en materia de sujeto pasivo del tributo, cuanto que tienen una especial afectación y no se destinan a las arcas generales del tesoro público. La doctrina suele señalar que las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son fruto*

---

<sup>2</sup> Corte Constitucional C-545/94

<sup>3</sup> Corte Constitucional C-536/94

de la soberanía fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran solo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o comunidad." <sup>1</sup>(Corte Constitucional. Sentencia N° C-040 del 11 de febrero de 1993. Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón. Págs. 18 a 19.).

(...)

"Y con anterioridad a ambos fallos, la Corporación había sostenido que los recursos parafiscales "son extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser invertidos en el propio sector con exclusión del resto de la sociedad".<sup>3</sup> (Corte Constitucional. Sentencia No. C-449 de 9 de julio de 1992. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero. Pág. 27).

(...)

"Para sistematizar, la Corte observa que los recursos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

1) Obligatoriedad: el recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.

2) Singularidad: en oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.

3) Destinación Sectorial: los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del propio sector o sectores."<sup>4</sup>

En el mismo sentido se pronunció esta Sala en Concepto No. 914 del 16 de diciembre de 1996, en los siguientes términos:

"La jurisprudencia constitucional le atribuye a la contribución parafiscal las siguientes características : es un tributo especial impuesto por el Estado en ejercicio de su soberanía fiscal, distinto a los impuestos y las tasas, que se cobra de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los recursos recaudados; se puede imponer a favor de entidades públicas, semipúblicas o privadas que ejerzan actividades de interés general, las cuales pueden verificar y administrar los recursos recaudados, que no acrecientan el presupuesto nacional, departamental o municipal.

"Estas contribuciones, se denominan parafiscales porque están al lado de las fiscales, dado que "para" se usa aquí como prefijo y significa "junto a,

---

<sup>4</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-490-93



*al margen de, o al lado de". Tanto las contribuciones fiscales como las parafiscales tienen carácter público; estas últimas porque su creación es de origen público, su destinación es de interés público, ingresan a una cuenta de carácter público y están sujetas al control y vigilancia del Estado.*

De acuerdo con las características de cada uno de los tipos de ingreso públicos señalados anteriormente, la Sala concluye que la naturaleza jurídica de los recursos recaudados por el Fondo de Protección Solidaria "Soldicom" en virtud de la ley 26 de 1989, es la propia de las contribuciones parafiscales, tal como se explica enseguida.

#### **5. Naturaleza jurídica de los recursos recaudados en virtud del porcentaje fijado por la ley 26 de 1989.**

En concepto de la Sala, el porcentaje del 0.5% que se calcula según lo dispuesto por la ley 26/89, sobre el margen de rentabilidad minorista, material y formalmente constituye una contribución parafiscal.

En efecto, dicho porcentaje del 0.5% liquidado sobre el margen de rentabilidad minorista, tiene las siguientes características:

- a) Grava al distribuidor minorista dado que se calcula sobre su margen de rentabilidad, el cual, se fija por el Gobierno Nacional.
- b) Es un ingreso de carácter obligatorio por disposición legal, en contraposición con otros ingresos que conforman el patrimonio del fondo, a saber, cuotas ordinarias o extraordinarias, o ingresos propios aprobados en el seno de la Asamblea General.
- c) La finalidad del porcentaje retenido es satisfacer necesidades propias y exclusivas de los distribuidores minoristas. Se busca el beneficio de los mismos contribuyentes.

El carácter obligatorio de la cuota o contribución (0.5% liquidado sobre el margen de rentabilidad señalado por el gobierno al distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina) está determinado por la Ley 26 de 1989, y no depende de la voluntad de cada distribuidor si contribuye o no al Fondo de Solidaridad. Se trata, entonces, de una imposición legal, de carácter económico a

través de la cual los distribuidores minoristas participan solidariamente tanto en la financiación del fondo como en los beneficios que este genere.

Y es precisamente con fundamento en la obligatoriedad del gravamen que nos ocupa, que mediante el Decreto 844 de 1989, se estableció como agente retenedor al distribuidor mayorista, quien tiene la obligación de recaudar la contribución de cada factura de venta. Dispuso el artículo 1°:

*“ La retención de que habla el artículo 8° de la Ley 26 de 1989, la harán las Empresas Mayoristas que **le expendan gasolinas motor corriente y extra a los Distribuidores Minoristas del país, en cada factura de venta.**” (Negritas fuera de texto)*

Así, la obligación de contribuir con el 0.5% del margen de rentabilidad fijado por el gobierno al distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina, grava únicamente un grupo específico, como es el de distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo y sólo sobre la adquisición de la gasolina, contribución que goza del atributo de singularidad, pues el sujeto pasivo se encuentra claramente determinado y singularizado.

En efecto, tanto la ley 39 de 1987 por la cual se dictan disposiciones sobre la distribución del petróleo y sus derivados, y el Decreto 1521 de 1998 por el cual se reglamentó el almacenamiento, manejo, transporte y distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo para estaciones de servicio, definen el sujeto pasivo de la contribución, así:

*Artículo Segundo.-“ Se entiende por Gran Distribuidor Mayorista (...) Distribuidor Mayorista (...) Distribuidor Minorista: Toda persona natural o jurídica que expendan directamente al consumidor, combustibles líquidos derivados del petróleo, con excepción del gas licuado del mismo (G.L.P), por intermedio de estaciones de servicio propias o arrendadas.(...)”.*

En consecuencia, el sujeto pasivo de la contribución es un grupo plenamente determinado: los distribuidores minoristas de combustibles que cumplan con las características y condiciones fijadas en la ley y las normas que regulen la materia.

En la misma línea, se tiene que la cuota o porcentaje previsto a cargo de dicho gremio está instituida legalmente con una destinación específica, vale decir, la

satisfacción de necesidades propias y exclusivas de los distribuidores minoristas en cuyo beneficio se creó el Fondo de Protección Solidaria “Soldicom”.; a saber:

- a. *“Velar por su seguridad física y social;*
- b. *Realizar estudios técnicos sobre el mercado, administración y rentabilidad de la distribución de los derivados del petróleo;*
- c. *“Realizar programas sobre aseguramiento y prevención de riesgos de su actividad;*
- d. *“Prestarles asistencia financiera, educativa, técnica y administrativa en sus establecimientos de distribución del petróleo y sus derivados; y*
- e. *“Darles apoyo para la dotación y adecuación de sus establecimientos a fin de que cumplan con el servicio público de manera eficiente.”.*

Es precisamente la destinación exclusiva a favor y en beneficio del gremio o sector que tributa los recursos parafiscales, una de las características que separan este tipo de ingresos de los impuestos; en efecto, los recursos provenientes del cobro de impuestos forman parte del presupuesto general, deben atender no solo al principio presupuestal de unidad de caja<sup>5</sup> en la medida en que forman parte de las arcas generales del Estado, sino que deben ser distribuidos para atender los gastos generales de la Nación y, por ende, sus beneficios son de carácter general.

Cabe advertir que la destinación exclusiva de los recursos en favor de un sector, atribuida como característica de las contribuciones parafiscales, no puede entenderse como un beneficio que se reporta a un contribuyente específico que genera un derecho de carácter subjetivo, sino como un beneficio representado en los proyectos de estimulación y fomento de la actividad de distribución minorista de combustibles en general, beneficio gremial que no impide, por supuesto, como lo ha precisado la Corte Constitucional, que se beneficien personas que no pertenecen a él.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Artículo 16 Decreto 111 de 1996.- Unidad de Caja.- Con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación. (...).”

<sup>6</sup> Corte Constitucional C-152 de 1997.- “Es lo que ocurre con las inversiones del Fondo Nacional del Café destinadas a mantener el “equilibrio social y económico de la población radicada en zonas cafeteras”: escuelas, hospitales y puestos de salud, caminos, acueductos, redes eléctricas, redes telefónicas, etc. Los habitantes de las zonas cafeteras, ya vivan en los campos o en ciudades o aldeas, lo mismo que los dueños de predios ubicados en tales zonas pero no dedicados al cultivo del café, reciben los beneficios de las obras hechas por los cafeteros, aunque no están gravados por esta contribución parafiscal. Pero esto es lógico e inevitable: sería absurdo y odioso, y a veces imposible, impedir que personas no contribuyentes se beneficiaran de obras como carreteras, redes eléctricas, puestos de salud, escuelas, etc. Sin embargo, esto no desvirtúa el principio de la destinación en beneficio de los productores de café: de una parte, ellos mismos se favorecen con esas inversiones; de la otra, en la medida en que se logra el equilibrio social y económico de las zonas cafeteras, se garantiza la paz y se mantiene un clima que permite el trabajo ordenado y fructífero de los cultivadores del grano, y contribuye a su bienestar. Todo esto, siguiendo un criterio de **solidaridad social.**”

Con el fin de asegurar la destinación específica de los recursos parafiscales y para evitar cualquier desviación a fines no previstos por el legislador, el artículo 9 de la Ley 26 de 1989 prevé que estos no pueden utilizarse para amparar o garantizar obligaciones de sus afiliados o de terceros:

*“El fondo de Solidaridad Social “Soldicom”, en ningún caso podrá ser garante de sus afiliados o de terceras personas”*

Por último, vale la pena detenerse en el esquema fijado por el legislador para el manejo y administración de este tipo de recursos, ya que desde la ley orgánica de Presupuesto ha determinado que los recursos provenientes del recaudo de las contribuciones parafiscales pueden ser administrados por órganos del estado o por particulares, en la forma que determine el legislador en cada caso.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 6 y 7 de la Ley 26 de 1989, el Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” se creó como un ente de carácter privado sin ánimo de lucro, con personería jurídica, cuyo patrimonio está compuesto, de una parte, por recursos parafiscales y, de otra, por contribuciones privadas, de carácter voluntario, fijadas corporativamente por el máximo órgano social, vale decir, la asamblea de afiliados a la federación que lo administre.

La administración del fondo corresponde, entonces, a un organismo gremial de carácter particular que por disposición legal debe tener la calidad de federación o federaciones y agrupar, por lo menos a un 30% de distribuidores minoristas. Concretamente el artículo 7 de la ley 26 de 1989 prevé:

*“El Fondo de Protección Solidaria, “Soldicom”, será administrado por la Federación o Federaciones de distribuidores minoristas de combustibles líquidos del petróleo, a nivel nacional, que agrupen por lo menos el 30% de ellos, debidamente acreditadas ante el Ministerio de Minas y Energía. Los estatutos y sus reformas, para su funcionamiento, deberán ser aprobadas por el Ministerio de Minas y Energía.”*

La anterior disposición desarrolla el principio Constitucional de participación de los aportantes en “las decisiones que los afecten”, reconocido por la Corte Constitucional como un elemento característico de la figura de la parafiscalidad.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-152/97

En forma concordante, el artículo 2° del Decreto 844 de 1989 establece en cabeza del distribuidor mayorista <sup>8</sup> la obligación de realizar la retención sobre cada factura de venta de gasolina motor corriente y extra que le expenda al distribuidor minorista, así como la obligación de girar el dinero retenido al respectivo fondo de protección solidaria acreditado ante el Ministerio de Minas y Energía. Dispone la norma:

*“El dinero retenido será entregado al respectivo Fondo de Protección Solidaria (Soldicom) durante los cinco (5) primeros días del mes calendario subsiguiente al mes que se haya efectuado la retención.”.*

Sobre las distintas posibilidades de administración y manejo de las denominadas contribuciones parafiscales, esta Sala se pronunció en conceptos Nos. 1256 del 2 de marzo del 2000 y 1103 de junio de junio 18 de 1.998. Sobre el particular expresó:

*“Las contribuciones parafiscales vigentes en Colombia son administradas de manera diferente. En efecto, pueden distinguirse tres sistemas de administración:*

a) *“Por entidades públicas, entre ellas el Instituto de Seguros Sociales, ISS, Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA y la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, PROSOCIAL.*

b) *“Por entidades privadas sin celebración de contrato con el Estado, como es el caso de las Cajas de Compensación Familiar que para tal efecto y de conformidad con el artículo 3° del decreto 1521 de 1957, deben “ser organizadas en forma de corporaciones, y obtener personería jurídica”, y las Empresas Promotoras de Salud, que administran el régimen contributivo.*

c) *“Por entidades privadas que celebran un contrato especial con el Estado para administrarlas mediante una cuenta especial o fondo sin personería jurídica, como ocurre con las asociaciones gremiales agropecuarias (Federación Nacional de Cafeteros, Federación Nacional de Arroceros, Federación Nacional de Cerealistas, Federación Nacional de Cacaoteros, Federación Nacional de Algodoneros, entre otras, y en un caso por una Cooperativa, como lo es la Agropecuaria de Ginebra Limitada, COAGRO, a la cual le corresponde la administración de la cuota correspondiente al frijol soya”.*(Consulta No. 1103 del 18 de junio de 1998)

El caso que nos ocupa, encaja dentro de las contribuciones parafiscales creadas por la ley y cuyos recursos fueron entregados, por la misma ley, en administración a una entidad privada, con personería jurídica y sin ánimo de lucro, sin que medie la celebración de un contrato de administración de dichos fondos entre el Estado y

---

<sup>8</sup> Art. 2° L.39/87: Se entiende por gran distribuidor mayorista la Empresa Colombiana de Petróleos – ECOPETROL -. Distribuidor mayorista: toda persona natural o jurídica que a través de una planta de abastecimiento construída con el lleno de los requisitos legales, almacene y distribuya al por mayor productos combustibles líquidos derivados del petróleo, con excepción del Gas Licuado del mismo (GLP).

el particular. El manejo y administración de la federación o federaciones cuyos requisitos se deben acreditar ante el Ministerio de Minas y Energía se desarrolla en virtud de la ley 26 de 1989.

En este punto, la Sala hace énfasis en dos aspectos del tema analizado: el primero, que la naturaleza de la entidad administradora, pública o privada, en modo alguno determina la naturaleza de los recursos por ella administrados, de tal forma que los recursos producto del 0.5% del margen de rentabilidad minorista, son recursos públicos de propiedad de la Nación, producto de una renta de carácter parafiscal. Y, el segundo, que el hecho que los recursos parafiscales administrados por entes privados no se incorporen al presupuesto general de la Nación, por disposición del artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, tampoco, les resta su carácter de públicos.

Las precisiones anteriores tiene efectos directos frente al régimen presupuestal y de control al que están sometidos los recursos que ingresen al Fondo de Protección Solidaria –Soldicom- como producto de esta contribución de carácter parafiscal, como se verá más adelante.

## **6. Naturaleza jurídica del fondo de protección solidaria “Soldicom”.**

Como se señaló, el artículo 5 de la Ley 26 de 1989 creó el Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” en beneficio de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo, beneficios que se traducen, entre otros, en seguridad física y social, investigación, desarrollo de programas de aseguramiento y prevención de riesgos, asistencia educativa, financiera, técnica y administrativa, y apoyo en la dotación y adecuación de sus establecimientos con el fin de cumplir con el servicio público de distribución de combustibles.

En el artículo 6, la citada ley dispuso que dicho Fondo de Protección Solidaria tendría personería jurídica y sería un ente de carácter privado sin ánimo de lucro y, en el artículo 7 siguiente, previó que su administración debe estar a cargo de la Federación o Federaciones de distribuidores minoristas de combustibles líquidos (derivados) del petróleo, a nivel nacional, que habiendo tenido reconocimiento por el Ministerio de Minas, agrupe por lo menos al 30% de ellos.

En el artículo 8, el legislador determinó la conformación del patrimonio del Fondo con recursos provenientes de diferentes fuentes, así:

*“ARTICULO OCTAVO. EL PATRIMONIO DEL FONDO DE PROTECCION SOLIDARIA “SOLDICOM”, estará conformado por: a) **el 0.5% del margen de rentabilidad señalado por el gobierno al distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina**, el cual será retenido a todo minorista en la forma que indique el gobierno nacional; b) por las cuotas ordinarias y extraordinarias que determinen las respectivas asambleas de afiliados; y, c) por las demás fuentes de ingresos propios de las Asociaciones Civiles, determinados por la Asamblea General.”.* (Negrilla fuera de texto).

De esta forma, resulta claro que el Fondo mismo tiene naturaleza privada pero sus recursos son de origen mixto, pues, de una parte, se financia con recursos parafiscales pertenecientes a la Nación, y de otra con recursos de capital privado, cuyo régimen presupuestal y fiscal es diferente según la fuente de ingreso de que se trate.

La Corte Constitucional en Sentencia C-090 de 2001, al analizar el proyecto de ley 016/99 Senado y 006/98 Cámara, por el cual se creó el Fondo de Reposición y Renovación del Parque Automotor, concluyó que es viable la existencia de recursos de naturaleza mixta como el que nos ocupa, señalando al efecto:

*“Naturalmente, el Fondo contará con una serie de recursos financieros, pues como resulta lógico, de ellos depende el funcionamiento del mismo y el cumplimiento de sus fines. De ahí que el Proyecto consagre varias disposiciones, entre ellas las que ahora objeta el Presidente, encaminadas a precisar el origen y naturaleza de los aportes el manejo de los dineros recolectados y la forma de disponer de los mismos para lograr la renovación y reposición de los vehículos.*

*“En este punto parece necesario precisar, con el propósito de despejar las inquietudes presentadas por el señor Presidente, que los dineros que conforman el fondo tienen origen en tres fuentes claramente identificables: de una parte se encuentran los aportes obligatorios, conformados por las sumas que los propietarios de los vehículos deben realizar a través de la empresa a la que están afiliados o en forma individual, y por una fracción contenida en la tarifa que se cobra por el servicio (que constituye el rubro denominado “Recuperación de capital”); por otro lado están los aportes voluntarios que cada propietario puede abonar en su cuenta; finalmente, existe una asignación que proviene de las multas que se recauden por concepto de sanciones para la conformación de una cuenta especial del Fondo que se denominará “Desarrollo Social del Transporte” cuyo objeto será el de contribuir a desarrollar políticas de protección social para el sector, en los términos del artículo 26 del Proyecto. **No cabe duda, entonces, que en cuanto a la composición de sus recursos, el Fondo***

**de Reposición y Renovación del Parque Automotor de Servicio Público de Transporte Terrestre de Pasajeros es de naturaleza mixta, figura totalmente admisible dentro de la administración pública nacional que descansa en la posibilidad de que ciertas actividades de interés general sean financiadas a través del concurso de capital proveniente tanto del sector público como del privado”.** (Negrilla fuera del texto).

## **7. Régimen presupuestal y de control aplicable a las contribuciones parafiscales.**

Según lo dispuesto en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, el tratamiento presupuestal de las contribuciones parafiscales administradas por órganos que forman parte del presupuesto general de la Nación, difiere del establecido para aquellas administradas por particulares. En efecto, dispuso la norma citada:

*“(...) Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración.”*

La Corte Constitucional al respecto señaló en sentencia C-152 de 1.997:

*“El artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (artículo 2o. de la ley orgánica 225 de 1995), distingue inequívocamente dos clases de contribuciones parafiscales: las que se administran por los particulares, generalmente en virtud de contratos celebrados por la Nación con corporaciones o asociaciones gremiales, a las cuales se refiere el inciso primero; y, las que se administran por "los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación", de las cuales trata el inciso segundo.*

***“Las unas y las otras originan recursos públicos del Estado. Pero las primeras no se incorporan en el presupuesto de la Nación, al paso que las segundas sí se incorporan, pero "solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales".***

*“De todas maneras, un principio esencial de la parafiscalidad es éste: **jamás las rentas parafiscales pueden confundirse con las rentas fiscales ni, menos, con los ingresos corrientes de la Nación.** Principio que se aplica a las dos clases de rentas parafiscales contempladas en el artículo 29 citado.*

*“5a. Como se dijo, el manejo, la administración y la ejecución de los recursos parafiscales pueden hacerse por personas jurídicas de derecho privado (generalmente asociaciones gremiales), en virtud de contrato celebrado con la Nación, de conformidad con la ley que crea las contribuciones, o "por los órganos que forman parte del presupuesto general de la Nación, como lo prevé el inciso segundo del artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (art. 2o., ley 225 de 1995).*



Dado que la contribución parafiscal prevista en el artículo 8 de la Ley 26 de 1989, es recaudada y administrada por un ente privado con personería jurídica, por disposición expresa del Estatuto Orgánico del Presupuesto (artículo 29) no se requiere, ni siquiera de manera indicativa, incorporar dichos ingresos al presupuesto, aunque éstos por su naturaleza sean públicos. Por consiguiente, su manejo y administración se hará de conformidad con lo dispuesto por el legislador, atendiendo, obviamente, la destinación exclusiva para las cuales fueron determinados. La misma suerte se predica de los rendimientos y excedentes financieros que se deriven de este tipo de ingresos, los cuales, se deben aplicar sólo al objeto previsto en la ley 26 de 1989.

En consonancia con lo anterior, dado que los recursos recaudados por el Fondo de Protección Solidaria "Soldicom" a través de esta fuente son fondos públicos, el régimen de control fiscal les es plenamente aplicable por parte de la Contraloría General de la Nación.

El artículo 267 de la Constitución Política al respecto consagra:

*"El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual, vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación (...)"*.

La Corte Constitucional, en Sentencia C-152/97, sobre el control fiscal de este tipo de contribuciones, afirmó:

*"El control fiscal de los recursos originados en las contribuciones parafiscales, para que se inviertan de conformidad con las normas que las crean, **corresponde a la Contraloría General de la República, por mandato expreso del artículo 267 de la Constitución, inciso primero.**"* (La negrilla es del texto).

De lo expuesto, la Sala concluye que en razón a la naturaleza parafiscal de los recursos que se recaudan en virtud de la contribución señalada en el artículo 8 de la ley 26 de 1989, reglamentada mediante el Decreto 844 de 1989, y por cuanto son administrados por una entidad de carácter privado, ellos no ingresan al presupuesto general.

Igualmente, en razón a la naturaleza parafiscal del porcentaje determinado en el artículo 8 de la ley 26 de 1989 y, por lo mismo, tratándose de recursos públicos

aunque administrados por particulares, están sometidos a control fiscal<sup>9</sup>, a fin de verificar que efectivamente la destinación de los mismos se realice de acuerdo con la destinación exclusiva de la contribución prevista por el legislador en los términos previstos en la Ley 42 de 1993.<sup>10</sup> A estos efectos, resulta preciso, derivado de su propia naturaleza, que las federaciones que administren el Fondo, lleven una contabilidad separada de ellos frente a los demás ingresos del mismo y, además, que, anualmente, elaboren un presupuesto de ingresos y egresos, que identifique los fines específicos en los cuales se habrán de invertir los recaudos, pues no de otra manera será posible realizar el control correspondiente.

Del mismo modo y en ejercicio de la facultad consagrada en el artículo 7 de la ley 26 de 1.989, corresponde al Ministerio de Minas y Energía vigilar que en los estatutos de las federaciones que administren los recursos del Fondo Soldicom, esté determinada la forma específica como se llevará su contabilidad así como la forma en que para cada ejercicio se elaborará el presupuesto correspondiente, la selección de las finalidades en los cuales se invertirán en el período los recursos que se recauden dentro del marco señalado por el artículo 5 de la misma ley, como también las demás normas y reglas que se requieran para que se cumpla la finalidad determinada por la ley.

Por el contrario, la Sala estima, que los demás recursos que componen el patrimonio del Fondo de Protección Solidaria – Soldicom -, según lo dispuesto en el artículo 8 de la ley 26 de 1989, por tratarse de cuotas que dependen de la mera

---

<sup>9</sup> Art. 2° L. 42/93: “Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen bienes o fondos del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República. (negrilla fuera de texto).

<sup>10</sup> Ley 42 de 1993.- Artículo 2° Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, **las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos** y el Banco de la República.” (Negrilla fuera de texto).

liberalidad de sus afiliados o de ingresos propios de las asociaciones civiles, aprobados por la Asamblea General de un ente que por su naturaleza se rige por el derecho privado, son de naturaleza privada, y hasta ellos no se extiende el control fiscal del Estado y, por ello, su destinación debe ser definida, dentro del marco de los fines del Fondo, pero determinada por el órgano competente de administración.

Por último, tal y como lo menciona el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el texto de su consulta, en pronunciamiento de la Corte Constitucional<sup>11</sup>, al revisar la acción de tutela presentada por la Federación Colombiana de Distribuidores Minoristas de Derivados del Petróleo y Otros Energéticos –Fedispetrol Colombia- contra el Fondo de Protección Solidaria –Soldicom- y Fendipetróleo, se analizó el carácter parafiscal de los recursos producto del 0.5% del margen de rentabilidad fijado por el gobierno al distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina. Dijo la Corte en el citado pronunciamiento:

*“(...) para dar claridad y establecer si esta clase de asuntos son objeto de la acción de tutela, hay que señalar que el Fondo Soldicom, creado por la ley 26 de 1989, 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”, **está conformado por recursos parafiscales**, ya que corresponde a un porcentaje del margen de rentabilidad que se le retiene al distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina.”.*

(...)

*“(...) **no cabe duda de que el Fondo Soldicom maneja recursos parafiscales.**(...) El análisis de estas y otras sentencias permite desvirtuar uno de los argumentos del apoderado de los entes demandados, en el sentido de que Soldicom y Fendispetróleo son simples particulares y, en consecuencia, contra ellos no es posible interponer acción de tutela. “.*

#### **8. Determinación de la base gravable de la contribución parafiscal, o porcentaje a cargo de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo por galón de gasolina, como contribución al Fondo “Soldicom”.-**

Como quiera que el Ministro de Hacienda y Crédito Público en el texto de la consulta formulada a la Sala plantea la existencia de una discusión sobre el concepto que se debe tener en cuenta para efectos de determinar la base

---

<sup>11</sup> Sentencia T-971/99

gravable sobre la cual se aplica el 0.5% señalado por el legislador y, para dilucidarla, solicita la opinión de ésta sobre el particular, es pertinente, entonces, realizar el análisis respecto del alcance de lo que la ley denomina **“margen de rentabilidad del distribuidor minorista”**<sup>12</sup> y **“margen de comercialización del distribuidor minorista”**<sup>13</sup>, con el fin de establecer si se trata de conceptos sinónimos o diferentes en su contenido material.

Los textos legales señalan:

Artículo 5 de la Ley 39/87:

*“Dentro del precio del galón de gasolina motor al público, el gobierno fijará<sup>14</sup> el monto **del margen de comercialización y el porcentaje de evaporación, pérdida o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina.**”*<sup>15</sup>(Negrillas no son del texto).

Artículo 8, la ley 26 de 1989:

*“El patrimonio del Fondo de Protección Solidaria, Soldicom, estará conformado por:*

*a) El 0.5% **del margen de rentabilidad** señalado por el Gobierno al **distribuidor minorista** de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina, el cual será retenido (...).”*(Negrillas no son del texto).

Así, debe destacarse que al señalar la base gravable de la tarifa de la contribución a cargo de los distribuidores minoristas, no utilizó la ley 26 la denominación de **“margen de comercialización del distribuidor minorista”** que había sido empleada en la ley 39 de 1.987 y en sus artículos 1° y 4°, sino otro término, el de **“margen de rentabilidad del distribuidor minorista”**.

A fin de comprender cuál fue el querer del legislador al consagrar las disposiciones anteriores y, por ende, determinar cuál su contenido y alcance, resulta pertinente la aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 28 y 29 del código civil, a cuyas voces:

---

<sup>12</sup> Art. 8 Ley 26/89

<sup>13</sup> Art. 5 L.39/87.

<sup>14</sup> Art. 6 L 39/87”El Gobierno al señalar el margen y porcentaje indicados en el artículo anterior, oirá previamente a las asociaciones o federaciones de los distribuidores minoristas y a los representantes de las distribuidoras mayoristas, sobre los elementos de juicio que se deban tener presentes al momento de ese señalamiento”Art. 7 L.39/87:” Los distribuidores minoristas podrán conformar de acuerdo con la ley, asociaciones y federaciones, con el fin de ser oídos por el Gobierno, conforme al artículo 6° de esta Ley (...).”

<sup>15</sup> Exposición de Motivos.- Ley 39 de 1987.- Historial de la Ley en Cámara de Representantes.- Ponencia Primer Debate al Proyecto 72-C de 1986.- “Exactamente eso se vio el pasado mes de enero cuando los distribuidores minoristas resolvieron no adquirir combustible, dado que sus márgenes de utilidad no correspondían al montaje y actividad de sus expendios.”.

*“ART. 28.-Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”*

*“Art. 29.- Las palabras técnicas de toda ciencia o arte, se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca que se ha tomado en sentido diverso”.*

**8.1** Lo primero que debe resaltarse es que para la fecha de la expedición de la ley 39 de 1.987, la comercialización del petróleo y sus derivados era intervenida por el Estado y los precios **eran fijados** en su totalidad por el Gobierno Nacional. En efecto, como se dejó transcrito, la ley 39 en su artículo 5 ordenó al Gobierno fijar los precios al público de la gasolina motor y dentro de él le ordenó fijar el monto del margen de comercialización y el porcentaje de evaporación.

Pero hoy, la situación es un tanto diferente en la medida en que coexisten en la determinación de los precios de la gasolina motor, el sistema de libertad vigilada para algunas regiones del país y el sistema de regulación de precios directa por el Gobierno para otras zonas (libertad regulada).

En efecto, los artículos 1° y 4° de la ley 26 de 1989, cambiaron la orden imperativa dada al gobierno a fin de que fijara los precios de venta al público de la gasolina, para autorizarlo, potestativamente, para señalar tales precios, así:

*“ARTICULO 1°: En razón de la naturaleza del servicio público de la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, fijado por la Ley 39 de 1987<sup>16</sup>, el gobierno **podrá** determinar: horarios, precios, **márgenes de comercialización**, calidad, calibraciones, condiciones de seguridad, relaciones contractuales y demás condiciones que influyen en la mejor prestación de ese servicio público.*

*“ARTICULO 4°. 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 del **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; b) **margen de comercialización al minorista**; y c) el porcentaje de pérdida por evaporación fijado para el **minorista**”.*

---

<sup>16</sup> Art. 1° L. 39/87: “La distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo es un servicio público que se prestará de acuerdo con la ley”.

Posteriormente, el Decreto-ley 2119 de 1.992, ratificó esta competencia del Ministerio de Minas y Energía, para adoptar la política nacional en materia de distribución de hidrocarburos y en general sobre todas las actividades técnicas, económicas, industriales y comerciales relacionadas con el aprovechamiento integral de los recursos naturales no renovables, facultad que fue confirmada en el Decreto 1141 de 1999, el cual señala como función del Ministro, la siguiente:

*“Artículo 5.- (...) 21) Fijar los precios de los productos derivados del petróleo a lo largo de toda la cadena de producción y distribución, con excepción del Gas Licuado del Petróleo”*

Cabe señalar que la norma vigente en materia de estructura y funciones del Ministerio de Minas y Energía es el Decreto 70 de 2001, el cual también contempla como una de las atribuciones del mismo, la de adoptar la política nacional en materia de distribución de hidrocarburos y fijar los precios de los productos derivados del petróleo a lo largo de toda la cadena de producción y distribución.

El Ministerio, en ejercicio de las facultades otorgadas, liberó parcialmente los precios de la gasolina motor: primero lo hizo respecto de los precios de la gasolina **motor extra**, mediante la Resolución N° 8 0278 de 1.996; posteriormente lo hizo para la gasolina **motor corriente** en algunas zonas del país mediante la Resolución N° 8 2438 (donde hubiere suficiente competencia). Por consiguiente, hoy coexisten en el país dos regímenes de precios para la gasolina: libertad vigilada para los precios de la gasolina motor extra y para los precios de la gasolina motor corriente en las zonas especificadas en la resolución; y libertad regulada para los precios de la gasolina motor corriente en las demás zonas del país.

**8.2.** En segundo término debe destacarse que ni la ley 39/87 art. 5°, ni la ley 26/89 arts. 1°, 4° y 8° definieron qué debía entenderse por cada uno de los términos incluidos en sus textos, por lo cual debe recurrirse al entendimiento que a ellos les dan las ciencias contables y financieras, en orden a conocer su verdadero alcance.

**El margen de comercialización** se define, en general, tanto contable como financieramente, como el margen bruto o margen comercial de un producto que resulta de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra. Contablemente, este margen se define como ganancia o utilidad bruta en ventas.

*“Al deducir de las ventas netas el costo de ventas, obtenemos la ganancia que en contabilidad se conoce con el nombre de ganancia bruta en ventas”<sup>17</sup>*

En forma coincidente con la anterior noción, en el diccionario especializado de RAMON TAMAMES, Diccionario de Economía. Alianza Diccionarios. 5ª. Edición, se entiende por:

*“COMERCIALIZACION.- Proceso por el cual los productos pasan de los centros de producción a sus destinos de consumo, a través de diferentes fases u operaciones de compraventa mayoristas, o minoristas, o al detalle.”<sup>18</sup>*

Del conjunto de las definiciones anteriores, dadas por quienes profesan las ciencias contable y financiera, es dable concluir que los términos **“margen de comercialización”** y **“margen de distribuidor minorista”** corresponden, en términos reales, al concepto de utilidad bruta y, por lo mismo, son sinónimos.

De lo anterior resulta claro que el modelo económico que, según la ley (arts. 5° L. 39/87 y 4° L. 26/89) debe utilizar el ministerio para calcular el margen de comercialización para los distribuidores minoristas, tiene que partir del esquema contable - financiero general y, por lo tanto, este valor deberá ser el resultado del estudio de los siguientes factores: costo de adquisición del galón de gasolina al mayorista; costos administrativos y operacionales; gastos financieros, impuestos y, además, una utilidad neta razonable.

De esta forma, dicha noción del margen de comercialización del distribuidor minorista, resulta coincidente con la utilizada por la Resolución Ministerial N° 8 2438 de 1.998, dictada para regular los precios de la gasolina motor corriente, la cual, bajo la denominación de “Margen de Distribuidor Minorista”, definió qué se debe entender por tal margen:

*“MDM: Será el Margen del Distribuidor Minorista, que se fija en la suma de ciento treinta pesos por galón (\$130/galón). Este valor corresponde al margen máximo reconocido a favor del Distribuidor Minorista, que se fija teniendo en cuenta los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas”.*

---

<sup>17</sup> Gladys Carrillo de Rojas.- Fundamentos de Contabilidad para Profesionales no Contadores.- 1992. Pag.173.

<sup>18</sup> RAMON TAMAMES. Diccionario de Economía. Alianza Diccionarios. 5ª. Edición . Página 90.

En otros términos, es claro que las denominaciones “**margen de comercialización del distribuidor minorista**” y “**margen de distribuidor minorista**” son sinónimas y, por ende, cuando el Ministerio de Minas y Energía señaló en la resolución 8 2438 de 1.998 el “**margen de distribuidor minorista**”, lo que hizo fue dar cumplimiento a la previsión de la ley 39 de 1.987 y señalar el “**margen de comercialización del distribuidor minorista**”.

La dificultad del análisis surge cuando se busca establecer cuál debe ser el entendimiento correcto o adecuado de la expresión “**margen de rentabilidad del distribuidor minorista**” a que se refieren el artículo 8° de la ley 26 de 1.989 y el artículo 1° de la Resolución N° 8 0300 de marzo 4 de 1.999, así como en la Resolución 18 1401 de 2001, estas últimas referidas a la **gasolina motor extra**, pues dentro de la práctica contable y financiera esta denominación carece de toda precisión.

En efecto, normalmente el concepto de “**margen**” está asociado a un flujo de caja o a un estado de pérdidas y ganancias y hace referencia a un porcentaje o a un valor absoluto en un determinado punto de la cadena de costos. Se hace referencia a “**margen bruto**” como la diferencia entre el ingreso operacional y los costos directos de producción, o a “**margen operacional**” cuando se descuentan los costos indirectos y lo correspondiente a administración. Se hace referencia a “**margen después de gastos financieros**” cuando al “**margen operacional**” se le restan los intereses y el remanente es el valor disponible para efecto de inversiones y servicio de deuda.

Pero, el concepto de “**rentabilidad**” es diferente, ya que su noción siempre está asociada al resultado de un flujo frente a un stock (patrimonio – inversión). Por ejemplo la noción de “**rentabilidad**” sobre patrimonio hace referencia al resultado que surge al dividir la utilidad neta sobre el valor del patrimonio, para determinar cuál fue el rendimiento del mismo después de una operación. O, la noción de utilidad sobre activos normalmente relaciona la utilidad operacional, antes de costos financieros, con el valor del activo.

Los dos conceptos unidos, “**margen de rentabilidad**”, por consiguiente, carecen de un significado preciso tanto en la práctica contable como en la práctica financiera. Por ello, para definir cuál es el sentido de la expresión “**margen de**



**rentabilidad del distribuidor minorista**”, sería indispensable asociarla a un contexto específico, sin que se pueda definir en abstracto.

En efecto, en la ciencia contable, el término rentabilidad se define como:

“La relación **generalmente expresada en porcentaje**, que se establece entre el rendimiento económico que proporciona una determinada operación y lo que se ha invertido en ella. “. <sup>19</sup> (Negrilla no es del texto).

Por ello, no existe otra posibilidad que la de entenderla como una expresión de la ley, equívoca si se quiere, pero de todas formas referida al margen de comercialización del distribuidor minorista, término que sí tiene un significado expreso en las ciencias contable y financiera.

**8.3** Con base en las consideraciones anteriores y teniendo presente que la ley, de otra parte, solo autorizó expresamente al Ministerio para fijar el **“margen de comercialización del distribuidor minorista”** (Art. 5 L. 39/87) y en ninguna parte de la ley o en otras se le atribuye competencia para fijar **“el margen de rentabilidad del distribuidor minorista”**, llega la Sala a la conclusión que la ley 26 de 1.989, artículo 8°, al referirse al **“margen de rentabilidad del distribuidor minorista”** como base gravable con la contribución parafiscal, solo pudo querer referirse al mismo concepto del **“margen de comercialización de distribuidor minorista”** y que, por ende, para los efectos de la interpretación y aplicación de la ley, deben entenderse como referidos a él.

En otros términos, la Sala entiende que la base gravada con el porcentaje de contribución al fondo Soldicom, es el **“margen de comercialización del distribuidor minorista”** que señale el gobierno.

Como se expresó, la Resolución 8 2438 de 1.998 estableció dos regímenes para la fijación de los precios de la gasolina motor corriente: libertad regulada y libertad vigilada. En el primer caso, el margen de comercialización del distribuidor minorista lo fijó expresamente el artículo 6°. Para el segundo, como el verdadero margen de comercialización resulta del precio final determinado por el distribuidor como precio de venta al público, el Gobierno **y para los solos efectos de determinar la base gravada con la contribución parafiscal con destino al Fondo Soldicom**, en la

---

<sup>19</sup> RAMON TAMAMES. Diccionario de Economía. Alianza Diccionarios. 5ª. Edición . Páginas337-338

citada resolución, señaló que el porcentaje del 0,5% de que trata la ley 26 de 1989 será liquidada en los casos de **libertad vigilada de precios** en la misma forma que se hace para aquellos distribuidores minoristas sometidos al régimen de libertad regulada; es decir, determinó que la contribución al Fondo de Solidaridad “Soldicom”, se calculará, para los distribuidores minoristas de gasolina corriente, sobre el **“Margen del Distribuidor Minorista”**, definido para los distribuidores sometidos a libertad regulada.

Dicho margen fue definido en la citada resolución, como se vio antes, como el margen máximo reconocido a **favor del Distribuidor Minorista, que se fija teniendo en cuenta los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas.**

Dispuso la citada resolución:

**Artículo 5.- Régimen de libertad vigilada.-** A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, **los precios de venta al público por galón serán fijados libremente por cada distribuidor minorista, para las ciudades capitales de los siguientes departamentos: Antioquia, Atlántico, Bolívar, Boyacá, Caldas, Cauca, Cesar, Córdoba, Huila, Magdalena, Meta, Nariño, Norte de Santander, Putumayo, Quindío, Risaralda, Santander, Sucre, Tolima y Valle, y para Santa Fe de Bogotá D.C.**

(...).”.

**“Parágrafo Segundo.-** Para las ciudades donde opere el régimen de **libertad vigilada**, los aportes al Fondo de Protección Solidaria, “Soldicom”, de que trata la ley 26 de 1989 y demás normas que reglamenten la materia, serán estimados aplicando el porcentaje de que trata la ley **al margen del minorista (MDM) de que trata el artículo siguiente.**”.

**“Artículo 6.- Régimen de Libertad Regulada.** A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, los precios máximos de venta al público por galón de Gasolina Corriente Motor en todas las ciudades capitales de los siguientes departamentos: Amazonas, Arauca, Caquetá, Casanare, Chocó, Guanía, Guaviare, La Guajira, Vaupés, Vichada, y en todos los demás municipios del territorio nacional que no se hayan incluido en el artículo 5 anterior, **será el que resulte de aplicar la siguiente fórmula:**

$$PMV(t) = PMA(t) + MDM + AD(t) + Tm$$

Donde

PMV(t):Será el precio máximo de venta al público para el período t, expresado en pesos por galón.

*PMA(t):Será el Precio Máximo de Venta en Planta de Abasto Mayorista para el período t, tal como dicho precio se establece en el artículo 4o de la presente resolución.*

**MDM: Será el Margen del Distribuidor Minorista, que se fija en la suma de ciento treinta pesos por galón (\$130/galón). Este valor corresponde al margen máximo reconocido a favor del Distribuidor Minorista, que se fija teniendo en cuenta los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas.**

*Este margen no incluye el transporte desde la Planta de Abasto hasta la estación de servicio.*

*"Este valor será ajustado anualmente a partir del 1° de enero del año 2000, con base en la variación porcentual del Índice de Precios al Consumidor del año inmediatamente anterior a la fecha del ajuste, tal como dicha variación sea certificada por la autoridad competente.*

*AD(t): Será el valor correspondiente al **porcentaje señalado por evaporación**, pérdida o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina. Este valor será calculado y fijado para cada período t por la Unidad de Planeación Minero Energética, UPME y será el que resulte de aplicar el porcentaje señalado **en el artículo 6o del Decreto 0844 de 1989**. Dicho valor será publicado para cada período t, en la misma publicación de que trata el párrafo primero del artículo 2o de la presente resolución.*

*Tm: Será el valor correspondiente a todos los costos en los que se incurre para transportar un galón de gasolina desde la Planta de Abasto más cercana o aquella desde la cual se abastece el municipio hasta la estación de servicio.*

*"Tm tendrá un valor mínimo de nueve pesos con sesenta centavos por galón (\$9.60/galón). Este valor será ajustado anualmente, a partir del 1o de enero del año 2000, con base en la variación porcentual del índice de Precios al Consumidor del año inmediatamente anterior a la fecha del ajuste, tal como dicha variación sea certificada por la autoridad competente.*

*"Para aquellos municipios en los cuales los costos reales de transporte sean superiores al valor mínimo establecido en la presente resolución, los Comités Municipales de Precios establecerán el valor de Tm, en desarrollo de las facultades otorgadas en la Resolución 0492 de 1986 del Ministerio de Minas y Energía y la Resolución 8-1826 de 1994 del mismo Ministerio.".*  
(Negrillas y subrayas no son del texto)

**8.4** A lo anterior debe agregarse que, por otra parte, resultaría imposible para los distribuidores mayoristas realizar la retención que les fue encomendada por el legislador si la base gravable fuera una distinta a la del margen de

comercialización de distribuidor minorista, pues no tendría acceso a la información requerida para su determinación. Sólo pueden conocer, a priori, cuál es el margen señalado por el Gobierno.

#### 8.5 Base para la liquidación de la contribución de la ley 26 de 1989 respecto de la gasolina motor **extra**.

Dado que los precios de la gasolina motor **extra** se encuentran dentro del régimen de libertad vigilada a partir de la resolución No. 8 0278 de 1996, es al distribuidor minorista al que le corresponde fijar su **margen real de comercialización**.

El Ministerio de Minas, mediante la Resolución 80300 del 4 de marzo de 1999, y para el solo efecto de definir la base para la liquidación de la contribución al Fondo Soldicom, dispuso que el margen estimado de comercialización del distribuidor minorista era de ciento cuarenta y ocho pesos (\$148). En su parte considerativa sobre el particular expresó:

*“Se requiere fijar un margen de comercialización de referencia que sirva de base para liquidar la contribución de que trata la presente resolución”.*

Posteriormente, mediante la Resolución 181401 del 30 de octubre de 2001, se procedió a fijar como base para la liquidación de la contribución derivada de la distribución de la gasolina motor extra, la misma base fijada para el cálculo del 0.5% de la gasolina **motor corriente**, adicionada en un 15%, el cual no es otro que el denominado “margen de distribuidor minorista” de la resolución 8-2438 de 1998, concepto que, como se vio, corresponde al de “**margen de comercialización del distribuidor minorista**”.

En efecto, mediante la Resolución 18 1401 de 2001, se estableció lo siguiente:

*“Artículo Primero.- El margen de rentabilidad minorista para la Gasolina Motor Extra que **se usará** como base para el cálculo de la contribución al “Fondo de Protección Solidaria –Soldicom- será equivalente al margen de rentabilidad de la Gasolina Motor Corriente del Régimen de Libertad Regulada, incrementado en un 15%.”(Negrilla no es del texto).*

## 9. Porcentaje de evaporación vs margen de rentabilidad minorista

La Sala precisará el alcance del concepto denominado **“porcentaje de evaporación”** con el fin de determinar si se debe tener en cuenta para calcular la tarifa del 0.5% del margen de rentabilidad minorista (concepto sinónimo del de margen de comercialización del distribuidor minorista, según se dejó expuesto antes) previsto en la ley 26 de 1989.

De las normas pertinentes transcritas en el acápite anterior, se concluye con facilidad que el porcentaje de evaporación no hace parte, por disposición expresa del legislador, del margen de comercialización y, por lo tanto, no forma ni puede llegar a formar parte de la base gravable para liquidar el aporte al fondo Soldicom.

De una parte, de la lectura y análisis de la exposición de motivos de las leyes 39 de 1989 y 26 de 1989, se evidencia que el porcentaje de evaporación lejos de ser un ingreso para el distribuidor minorista, tiene el carácter de compensación por la pérdida de volumen del combustible generada en su manipulación, dadas las características físicas intrínsecas de la gasolina.

Los siguientes son algunos apartes de las ponencias presentadas en el trámite de la ley 39 de 1987, en las que se citan algunos estudios y análisis presentados con anterioridad sobre este tema:

*“Motivación.- (3) Fijar el porcentaje de compensación, por razón de evaporación y del trasiego del combustible.*

*“La evaporación: realmente el concepto de la pérdida volumétrica por la evaporación y trasiego del combustible, tiene una enorme significación en el proyecto de ley, por cuanto es notoria su trascendencia económica y por el inobjetable argumento de equidad planteado en su defensa.  
(...)”*

*“El doctor Rodolfo González García en ponencia del proyecto de ley 121 de 1981, sostuvo que: hay que reconocer que las diferencias de temperatura entre los tanques de abasto al por mayor y la venta al detalle de los surtidores de las estaciones, genera un recurso a favor de aquellos  
(...)”*

*“En México, la ley hace el reconocimiento por mermas -sigue diciendo la misma exposición de motivos- Allí se hizo un estudio al respecto por el Departamento de Estudios Especiales de la Escuela Superior de la Ingeniería Química e Industrias Extractivas de la cual tomamos estos apartes: “Durante mucho tiempo se ha visto la necesidad de manipular productos líquidos. Los líquidos volátiles representan un problema muy serio debido a que su manejo requiere el empleo de equipo especial.”*

*“Mermas de origen físico –químico”: las razones de carácter físico – químico que pueden originar mermas de gasolina son principalmente: a) Por contracción de volumen entre la descarga y el almacenaje durante la distribución. B) Por evaporación durante la descarga y el almacenaje.”*

(...)

*“Mermas por evaporación.- La gasolina siendo líquido volátil, se evapora durante la descarga y el almacenaje en las gasolineras. Esto produce irremediamente una merma incontrolable que puede calcularse considerando el tiempo de descarga y el de almacenamiento.”*

(...)

*Ecopetrol, ordenó un reciente estudio sobre el tema de la distribución minorista, y dice así en unos apartes pertinentes:*

*“Pérdidas por evaporación y cambio volumétrico.- Como se anotó anteriormente, la utilidad de mayoristas y minoristas se ve afectada por diversos fenómenos físicos, entre los cuales los más importantes son: las pérdidas sufridas por la evaporización de los combustibles y el cambio volumétrico, producto de las diferencias de las temperaturas de entrega de los mismos. (...)*

*“Para el caso de los minoristas las pérdidas por evaporación varían considerablemente y deben tenerse en cuenta las registradas en los tanques de almacenamiento y las ocurridas en el trayecto que recorre el carro tanque de la planta de abasto a la estación de servicio.*

*“Al minorista se le reconoce por pérdidas por evaporación \$0.03 por galón desde 1967.” (...)<sup>20</sup>*

Posteriormente, en la ponencia presentada ante el Senado de la República, se trata el tema de las mermas en los combustibles y la separación frente al concepto de ganancia en la comercialización, concepto que resulta muy útil para nuestro análisis:

*“Sin pasar por expertos en asuntos que atañen a la ciencia física, debemos manifestar que es en este estado de la exposición, en donde se debe dejar una constancia sobre la importancia que tienen las mismas debido a que en muchos casos afectan el negocio, y de la **necesidad de establecer – con carácter de permanencia – una terminología legal que separe los conceptos de “mermas” y de ganancias en la comercialización” puesto que su confusión resulta perniciosa.***

*“La merma volumétrica tiene su causa en el traslado de la sustancia cuando no se hace a 60 grados F y según los estudios hechos por “Mejía Millan y Perry Ltda..”, básicamente afecta a los mayoristas. En cambio la merma por evaporización afecta, incuestionablemente a los minoristas.*

(...).

---

<sup>20</sup> Cámara de Representantes. Comisión Tercera Constitucional Permanente. 4 de noviembre de 1986.

*“La diferencia terminológica que como ya lo expresamos tiene profunda incidencia socioeconómica, fue admitida por vez primera, en 1971, cuando el gobierno del doctor Misael Pastrana Borrero, lo consagró así en el texto del Decreto 1659 de 1971 que fijó en 0.03 ctvs el monto de la pérdida por evaporación. Y fue prístino el actual Ministro de Minas y Energía, cuando dictó la Resolución 000373 del 4 de marzo de 1987 que, con claridad expresó que dentro de los márgenes de los distribuidores minoristas se establece que el \$0.50 por galón están destinados a cubrir las pérdidas por evaporación y las mermas por transporte y trasiego, **con lo cual, separó este concepto del de la utilidad bruta que el negocio debe deparar.**” (Negrilla y subraya fuera de texto).*

Con esta misma orientación, en la exposición de motivos de la ley 26 de 1989, publicada en los anales del Congreso del 2 de septiembre de 1998 se lee:

*“Se necesitan estudios serios para que el Gobierno precise técnicamente cuál es la real pérdida por evaporación que sufre el distribuidor minorista, con el fin de que ésta se tenga en cuenta **al fijar el margen de comercialización para separarlo de él, ya que es una pérdida que no se puede tener como utilidad bruta.**” (Negrilla y subraya fuera del texto).*

Así, del análisis del texto mismo de las disposiciones contenidas en el artículo 5° de la ley 39/87 Y 4° de la ley 26/89 y de los antecedentes legislativos de la consagración del porcentaje de evaporización, la Sala debe concluir que éste no representa un ingreso para el distribuidor minorista sino que es una compensación por una pérdida real en el volumen determinada en razón a las características físicas del producto, el cual está plenamente separado del margen de comercialización y, por ende, de la utilidad o rentabilidad que recibe dicho distribuidor.

En efecto, el artículo en comento prevé la siguiente discriminación del precio por galón de gasolina al público:

- a. *“Precio en Planta;*
- b. *“Margen de comercialización al minorista; y*
- c. *“El porcentaje de pérdida por evaporación fijado para el minorista.”*

En consecuencia, la Sala entiende que no es posible incluir el porcentaje de evaporación señalado para la gasolina dentro del concepto de margen sobre el cual se calcula la contribución del 0.5% para el Fondo de Protección Solidaria “Soldicom”.

El artículo 6 del Decreto 844 de 1989, señala el porcentaje de evaporación, así :

*“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 Abasto y la Estación de Servicio se fija en el 0.4% del precio de venta en planta de abasto de Bogotá.”.*

En concordancia con lo anterior, obsérvese que la resolución No.8 2438 de 1998, por la cual se adoptó la nueva estructura de precios de la gasolina corriente motor, contempla dentro de la fórmula prevista para la determinación del precio de venta al público en donde opera el régimen de libertad regulada, los conceptos de margen de distribución y porcentaje de evaporación plenamente diferenciados.

Con base en las precedentes consideraciones, **LA SALA RESPONDE:**

- 1). El Fondo de Protección Solidaria “Soldicom” creado mediante la ley 26 de 1989 es de carácter privado por mandato de la misma ley, pero sus recursos son de naturaleza mixta en tanto se financia con recursos parafiscales y de carácter privado.
- 2 y 3). Los recursos generados en la contribución de que trata el literal a) del artículo 8 de ley 26 de 1989, son de naturaleza parafiscal, por lo tanto, son recursos públicos. Los recursos generados en las fuentes de ingreso previstas en los literales b) y c) son recursos propios de naturaleza privada de propiedad del Fondo de Solidaridad –Soldicom-.

Las federaciones que administren los recursos del Fondo Soldicom de conformidad con la ley, deberán llevar contabilidad separada de unos y otros ingresos y, además, deberán preparar anualmente el presupuesto de ingresos y egresos, en especial, de los recursos públicos, dentro de los claros marcos legales, para permitir que se relice un efectivo control fiscal sobre ellos y su inversión.

- 4). Por mandato del D. 111 de 1.996, las sumas provenientes del recaudo del 0.5% del margen de rentabilidad señalado por el Gobierno al distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo por cada galón de gasolina, no se incorporan al presupuesto general de la Nación, pues aunque son recursos públicos están administrados por entidades privadas.



5) y 6). El **margen de rentabilidad del distribuidor minorista** de que trata el literal a) del artículo 8 de la ley 26 de 1989, y al cual se refieren las Resoluciones N°s 8 2438 de 1.999 y 18 1401 de 2001, es el mismo **margen de comercialización del distribuidor minorista** a que se refieren el artículo 5° de la ley 39 de 1.987 y los artículos 1° y 4° de la misma ley 26 de 1.989.

El concepto de **margen de distribuidor minorista** utilizado por la resolución 8 2438 de 1.998 del Ministerio de Minas y Energía es sinónimo del de **margen de comercialización de distribuidor minorista** utilizado por los artículos 5° de la ley 39/87 y 4° de la ley 26/89.

El porcentaje de pérdida por evaporación fijado para el minorista en el Decreto 844 de 1989 en desarrollo de las leyes 39/87 y 26/89, es independiente de los conceptos anteriores, corresponde a una compensación por una merma y no a un ingreso del distribuidor y, por lo mismo, no forma parte de la base gravable para liquidar la contribución parafiscal con destino al fondo Soldicom.

7). De conformidad con lo dispuesto en el artículo 267 de la Constitución Política y el artículo 2° de la ley 42 de 1.993, la Contraloría General de la República es competente para vigilar la gestión fiscal de los particulares que manejen recursos públicos. En consecuencia, dicha entidad tiene competencia únicamente para ejercer el control fiscal sobre los ingresos del Fondo de Protección Solidaria –Soldicom– originados en la contribución parafiscal prevista en el literal a) de la ley 26 de 1989.

Transcríbese al Señor Ministro de Hacienda y Crédito Público. Igualmente envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.

**CESAR HOYOS SALAZAR**

Presidente de la Sala

**SUSANA MONTES DE ECHEVERRI    AUGUSTO TREJOS JARAMILLO**

**FLAVIO AUGUSTO RODRIGUEZ ARCE**

**ELIZABETH CASTRO REYES**

Secretaria de la Sala