



Señor
Juan Sebastián Martínez Ossa
Director Económico
Asociación Colombiana de Minería (ACM)
Bogotá D.C.

TX-3888-20
8 de octubre de 2020

Consideraciones respecto a la deducibilidad de los pagos efectuados por concepto de regalías mineras

Estimado Juan Sebastián:

Acorde a su solicitud, a continuación compartimos nuestros comentarios en relación con el tratamiento tributario aplicable a los pagos efectuados por concepto de regalías mineras pagadas en la explotación de recursos naturales no renovables (RNNR) en el sector de minería, concretamente respecto a su calificación como expensa deducible en el impuesto sobre la renta y complementarios.

I. Antecedentes

- A. La Asociación Colombiana de Minería (en adelante, "ACM") es una entidad sin ánimo de lucro (ESAL) de naturaleza gremial que representa explotadores, exploradores, productores y prestadores de bienes y servicios relacionados con el sector minero en Colombia, con el fin de generar una minería responsable y sostenible en el país.
- B. Una pluralidad de dichos contribuyentes agremiados en la ACM, han recibido oficios y/o actos por parte de la Autoridad Tributaria Nacional -DIAN; comunicaciones oficiales que han estado encaminadas a sugerir posibles revisiones en la forma en que estos contribuyentes están determinando su renta líquida gravable, especialmente frente a la deducibilidad de las regalías pagadas al Estado como contraprestación en la explotación de recursos naturales no renovables.
- C. En este contexto, la ACM nos consulta frente a la deducibilidad de este tipo de expensas y con ello, recibir nuestra opinión a efectos de revisar y evaluar los diversos argumentos legales, jurisprudenciales, doctrinales - tributarios y contables -, que podrían brindar elementos adicionales a los ya evaluados por las compañías del sector para fortalecer la posición según la cual, las regalías mineras son deducibles en el impuesto sobre la renta.

Ernst & Young S.A.S.
Bogotá D.C.
Carrera 11 98-07
Tel: +57 (1) 484 7000
Fax: +57 (1) 484 7474

Ernst & Young S.A.S.
Medellín – Antioquía
Carrera 43 A No. 3 Sur-130
Tel: +57 (4) 369 8400
Fax: +57 (4) 369 8484

Ernst & Young S.A.S.
Cali – Valle del Cauca
Avenida 4 Norte No. 6N – 61
Tel: +57 (2) 485 6280
Fax: +57 (2) 661 8007

Ernst & Young S.A.S.
Barranquilla - Atlántico
Calle 77b No 59 - 61
Tel: +57 (5) 385 2201
Fax: +57 (5) 369 0580

II. Nuestras conclusiones (resumen ejecutivo)

A. Definición naturaleza jurídica de las regalías, no tienen la naturaleza de un impuesto

Bajo el marco constitucional y legal vigente, las regalías constituyen contraprestaciones económicas cuyo origen está en la explotación de un RNNR, contraprestaciones que estarán a cargo de los sujetos a quienes se les otorga el derecho a explotar dichos recursos en el subsuelo, propiedad del Estado.

Las regalías no tienen naturaleza impositiva. Estas, no se fundamentan - como sí lo hacen los impuestos - en el principio de Capacidad Contributiva, según el cual, el contribuyente está en la obligación de soportar una carga financiera a favor del Estado por el simple hecho de ejecutar actos o encontrarse en circunstancias que demuestran su capacidad económica, sin que el Estado, directamente deba generar prestación alguna.

Por el contrario, las regalías se originan en negocios jurídicos - acuerdos o contratos - celebrados entre el Estado que siendo dueño de los RNNR permite su explotación, y por su parte, quien ejecuta la explotación de estos debe reconocer una contraprestación directa a dicha posibilidad de explotación.

B. Las regalías fueron deducibles para las Entidades Descentralizadas. Este no es un factor de limitación en su deducibilidad para los demás contribuyentes

Hasta hace poco tiempo¹, la normativa tributaria establecía la deducción de las regalías a las Entidades Descentralizadas que de alguna forma conllevaba a inferir un tratamiento diferencial con respecto a los privados y con ello precisamente discusiones que generaban aproximaciones diferentes en las auditorias con la DIAN. Así, este es un factor importante en la carrera que hizo la doctrina de la DIAN, pues con base en este artículo, la Autoridad Tributaria fundamentó afirmaciones de que las regalías sólo eran deducibles para las Entidades Descentralizadas (ya que no existía un artículo de similar naturaleza para los demás contribuyentes).

Frente a este particular, cabe señalar que los antecedentes legislativos de la Ley 75 de 1986 (que introdujo el artículo 116 del Estatuto Tributario -ET- deducción de regalías para Entidades Descentralizadas), son claros en indicar que la intención del legislador, en ese momento, no fue la de prohibir el reconocimiento de las regalías como deducción en la determinación de la renta bruta para la generalidad los contribuyentes, ni establecer una norma de carácter especial que limitara su procedencia únicamente a los organismos descentralizados; pues la misma buscó equiparar el tratamiento aplicable a los sectores público y privado para su procedencia.

¹ El artículo 116 fue derogado por la ley 1943 de 2018 y por la ley 2010 de 2019.

- C. **La deducibilidad de las regalías no está prohibida en la normativa tributaria colombiana, su procedencia estará condicionada al cumplimiento de los requisitos generales exigibles para cualquier expensa**

Actualmente la normativa tributaria no contiene una norma que expresamente prohíba la deducción de los pagos efectuados por concepto de regalías, ni establece una norma especial que limite su reconocimiento al sector privado; por lo que los pagos efectuados a título de regalías tendrán la vocación de ser deducibles, esto siempre que se acrediten los requisitos dispuestos por el artículo 107 ET.

- D. **La jurisprudencia del Consejo de Estado ha hecho carrera señalando que las regalías son deducibles del impuesto sobre la renta para todos los contribuyentes, esto si cumplen con los requisitos generales de deducibilidad**

En atención a los precedentes jurisprudenciales proferidos por el Consejo de Estado - especialmente la sentencia de febrero del año en curso - es viable considerar que existe claridad en la línea interpretativa tendiente a aceptar la posibilidad de tratar como expensa deducible los pagos efectuados por regalías, siempre que los mismos satisfagan los requisitos generales de deducibilidad dispuestos por el ordenamiento tributario, en especial lo dispuesto por el artículo 107 ET (Ver *test* del numeral 4 del literal B del tercer acápite).

Por lo anterior, las regalías mineras pagadas durante el año corriente tendrán vocación de representar expensas deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios. En cuanto a las regalías pagadas durante vigencias pasadas (*v.gr.* 2019 y 2018), igualmente consideramos la existencia de argumentos para soportar su deducibilidad bajo la misma línea argumentativa dada por el Consejo de Estado, al ser esta la interpretación de un conjunto de normas plenamente vigentes para dichos periodos gravables.

- E. **Las regalías podrían cumplir con los requisitos generales de deducibilidad dados por la normativa tributaria colombiana, en esos casos pueden ser consideradas como expensas deducibles**

Sin perjuicio de que cada caso particular deba ser analizado de forma aislada, existen elementos comunes que deben ser tenidos en cuenta para afirmar que las regalías pueden ser expensas deducibles en el impuesto sobre la renta.

En este sentido, el pago de las regalías *(i)*, están directamente asociadas a la actividad productora de renta de quien explota el RNNR, pues es consecuencia directa y necesaria de dicha explotación, actividad generadora de ingresos de quienes pertenecen a esta industria; *(ii)*, las regalías no surgen de la mera liberalidad de los compañías que se dedican a la exploración y explotación de RNNR, pagadores de la misma, sino que deviene de un mandato legal y de un acuerdo contractual, es decir, se identifican como una **expensa necesaria o gasto forzoso** para quienes pretendan la exploración o explotación de RNNR y, *(iii)* son proporcionales, en la medida en que su cuantificación se realiza con ocasión de los parámetros y metodologías definidas por las propias normas legales y que se atan a los ingresos generados en la explotación de los RNNR.

F. Tratamiento contable de las regalías

Contablemente las regalías mineras deberán ser registradas como un costo asociado a la actividad, cuando las mismas, se basan en su liquidación en el volumen vendido o de mineral producido (reconociéndose cuanto el mineral se vende o extrae). Se miden de acuerdo con la legislación fiscal pertinente y son registrados por los importes adeudados que aún no se han pagado al gobierno Nacional. Las regalías sobre la producción son la participación del gobierno en los recursos naturales explotados y son una parte de la producción gratuita. Que puede abonarse en efectivo o en especie y por ende se clasifican . En efectivo, cuando la entidad vende el mineral y remite al gobierno su parte de los recursos financieros.

Las conclusiones anteriormente expuestas se encuentran fundamentadas en la normativa, jurisprudencia y desarrollo del siguiente análisis.

III. Nuestro Análisis

Para efectos metodológicos, el presente acápite se encuentra compuesto por los siguientes tres (3) ejes temáticos, a saber: *(i)* Alcance legal del concepto de regalías mineras; *(ii)* Tratamiento tributario aplicable a las regalías mineras y; *(iii)* Consideraciones generales desde la perspectiva contable.

A. Alcance legal al concepto de regalías mineras bajo la normativa colombiana

1. Alcance constitucional al concepto de regalías

El concepto de regalías tiene como fundamento el artículo 334 de la Constitución Política (CP), que establece la facultad de intervención por parte del Estado en la explotación de RNNR y en el uso del suelo, en procura del interés general.

A su vez, conforme a lo dispuesto por el artículo 332 CP, el Estado es **propietario del subsuelo y de los recursos no renovables**, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados conforme al marco legal vigente.

Por su parte, el artículo 360 CP dispuso que la explotación de RNNR causará, a favor del Estado, **una contraprestación económica a título de regalía**; las cuales serán, por mandato legal, administradas, controladas y destinadas eficientemente en favor de sus beneficiarios.

A partir de la constitución del año 1991 (Constitución orientada por un criterio descentralizador), se les confirió a las entidades territoriales una participación en los beneficios que produzca la explotación de RNNR, bajo los parámetros y condiciones que establezca la Ley.

Así pues, por definición constitucional las regalías son una **contraprestación económica** que surge de la explotación de un recurso natural no renovable y que estará a cargo de las personas a quienes se les otorga - mediante un negocio jurídico o contrato - el **derecho a explorar o explotar dichos recursos en el subsuelo**; y cuya titularidad es del Estado Colombiano² (jurisprudencialmente se ha precisado que las regalías no son de titularidad de las Entidades Territoriales, pues estas últimas ostentan un derecho de participación).

2. Forma del cálculo y pago de las regalías

Por otra parte, las regalías consisten en un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos, el cual podrá ser pagadero en dinero o en especie³. Tratándose de la explotación de minerales, de conformidad con los artículos 4 y 15 del Decreto 1258 de 2013, será función de la Unidad de Planeación Minero-Energética (UPME), fijar los precios de los diferentes minerales para efectos de la liquidación de las regalías, en concordancia con las provisiones del Decreto 4130 del 2011.

Dicha liquidación se encuentra sometida a la aplicación de diversas variables técnicas asociadas con la producción y comercialización de hidrocarburos y minerales en un periodo determinado⁴.

3. Naturaleza jurídica de la regalía - no son impuestos

La naturaleza de la regalía es autónoma en nuestro ordenamiento jurídico, pues su alcance y características difieren de la acepción tradicional de impuestos.

Como fue expuesto, las regalías están representadas por aquello que el Estado recibe por conceder un derecho a explotar los RNNR de los cuáles es titular, debido a que estos existen en cantidad limitada. En cambio, los impuestos son cargas económicas que surgen del poder impositivo del Estado, sin que exista una contraprestación definida o directa.

En este orden de ideas, las regalías son ingresos públicos, pero no tienen naturaleza tributaria, pues no son imposiciones del Estado sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la obtención de un derecho (posibilidad de explotar un recurso natural no renovable).

² Corte Constitucional. Sentencia C-800 de 2008 y Sentencia C-317 de 2012.

³ Artículo 227 de la Ley 685 de 2001.

⁴ Artículo 14 de la Ley 1530 de 2012.

Por lo anterior, en el caso de las regalías, la persona voluntariamente decide su pago para obtener un derecho de explotación, mientras que, en los impuestos, no es posible sustraerse voluntariamente del pago del tributo, si se cumple el hecho impositivo previsto por la ley⁵.

B. Tratamiento tributario aplicable a las regalías

1. Generalidades respecto a la deducción de costos y gastos en el impuesto sobre la renta y complementarios

Conforme a lo dispuesto por nuestro ordenamiento tributario, por regla general constituirán expensas deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios aquellos costos/gastos que cumplan, con los siguientes requisitos generales a saber:

- a. Constituyan un gasto conforme a la técnica contable. Conforme a lo dispuesto por los artículos 21-1 y 59 ET, los costos/gastos realizados fiscalmente son los devengados contablemente en el año o periodo gravable.
- b. Constituyan una expensa causal, necesaria y proporcional con la actividad productora de renta. Conforme a lo dispuesto por el artículo 107 ET, serán deducibles los costos/gastos realizados durante el año o periodo gravable que cumplan con los requisitos de **necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad** con la actividad productora de renta.

Desde el año 2011 el Consejo de Estado ha definido su alcance, construyendo - a nivel jurisprudencial, una línea interpretativa uniforme y cuyo alcance puede sintetizarse conforme a lo siguiente:

Requisito Legal	Alcance Jurisprudencial
Relación de causalidad con la actividad productora de renta.	El gasto debe corresponder a aquellas expensas <u>normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica</u> , deben existir una relación de causa - efecto entre la expensa y el ingreso que se genera en el desarrollo de dicha actividad ⁶ . Es decir, es el <u>vínculo que debe establecerse entre el costo o gasto y la actividad que se desarrolla</u> (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta, de tal manera que sin la expensa no es posible obtener tal ingreso ⁷ .

⁵ Posición compartida por la Corte Constitucional en sentencia C-221 de 1997.

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio del 2018. Exp. 21552. C.P. Milton Chaves García.

⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de agosto del 2017. Exp. 20951. C.P. Jorge Octavio Ramírez.

<p>Necesidad de acuerdo con la actividad generadora de renta.</p>	<p>Corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, sin estos no se puede obtener la renta. Es decir, las expensas son indispensables y pueden ser permanentes o esporádicas. Lo esencial es que el gasto sea "<i>normalmente acostumbrado en cada actividad</i>". En consecuencia, los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o convenientes no cumplen con esta categoría⁸.</p>
<p>Proporcionalidad</p>	<p>La expensa deberá guardar una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda obtenerse⁹. La proporcionalidad debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en la actividad y sujetarse a los límites especiales precisados por la norma fiscal.</p>

- c. Existencia de factura o documento equivalente debidamente expedido de conformidad con los requisitos legales. Conforme a lo dispuesto por el artículo 771-2 ET, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, se requerirá de facturas y/o documentos equivalentes expedidos conforme a lo dispuesto por el reglamento. Lo anterior en la medida en que, en materia fiscal, los hechos económicos que se trasladan a las declaraciones tributarias (ingresos, costos y gastos) deberán encontrarse debidamente soportados y documentados.

2. Antecedentes normativos en relación con la deducción de regalías

El Decreto Legislativo 1979 de 1974 autorizó a los organismos descentralizados para deducir directamente contra el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo, los pagos por concepto de regalías (pese a su redacción, dicha disposición incluyó a las regalías como un **descuento tributario** y no como una expensa deducible).

De forma posterior, la Ley 75 de 1986 que introdujo en el ordenamiento tributario el artículo 116 ET (actualmente derogado¹⁰), establecía la facultad por parte de los organismos descentralizados de **deducir de la renta bruta** los pagos efectuados por regalías, siempre que cumplieran con los requisitos dispuestos por la normativa tributaria.

En la exposición de motivos de la Ley 75 de 1986 se observa que la inclusión del artículo 116 ET consistió en una corrección a la redacción del Decreto Legislativo 1979 de 1974, conforme a la cual las regalías eran una deducción del impuesto a

⁸ Ibídem.

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio del 2018. Exp. 21552. C.P. Milton Chaves García.

¹⁰ Derogado por la Ley 1943 de 2018 y reiterado por la Ley 2010 de 2019.

cargo y no de la renta bruta, la cual creaba "una situación de *inequidad frente al resto de contribuyentes*¹¹". (Negrillas y subrayado fuera del texto original). Dicha modificación pretendió equiparar el tratamiento de la deducción por concepto de regalías, al que le asiste a la generalidad de deducciones por parte del resto de contribuyentes de diferente naturaleza jurídica (v.gr. privados que exploten RNNR).

Durante la ponencia presentada a primer debate en el senado de la Ley 75 de 1986, se observa que con la inclusión del artículo 116 ET "se iguala totalmente el régimen aplicable al sector privado y al sector público en lo referente a deducciones sobre la renta bruta¹²"(Negrillas y subrayado fuera del texto original). Por lo anterior, la inclusión del artículo 116 ET (actualmente derogado) no tuvo por finalidad prohibir el reconocimiento de las regalías como deducción en la determinación de la renta bruta de los contribuyentes, ni establecer una norma de carácter especial que limitara su procedencia únicamente a los organismos descentralizados, pues la misma buscó equiparar el tratamiento aplicable a los sectores público y privado para su procedencia, los primeros bajo el cumplimiento del artículo 116 ET y 107 ET; y los segundos bajo los lineamientos del artículo 107 ET.

Actualmente la normativa tributaria no contiene una norma que expresamente prohíba la deducción de los pagos efectuados por concepto de regalías, ni establece una norma especial que limite su reconocimiento al sector privado; por el contrario, la evolución normativa ha llevado a precisar que las deducciones, incluso las que tienen que ver con impuestos, así como todas las demás erogaciones que incluye los pagos efectuados a título de regalías tendrán la vocación de ser deducibles, esto siempre que se acrediten los requisitos dispuestos por artículo 107 ET antes comentado.

En este sentido, la deducción no se encontraría sujeta a los lineamientos dispuestos por el artículo 115 ET¹³, esto en la medida en que las regalías, como concepto, no tienen una connotación de impuesto, sino que corresponde a una retribución económica por la explotación de RNNR.

3. Deducibilidad de las regalías - Perspectiva jurisprudencial y doctrina oficial de la Administración Tributaria

A continuación, los antecedentes jurisprudenciales más relevantes en relación con la deducibilidad de los pagos efectuados por conceptos de regalías en la explotación de RNNR, proferidos por el Consejo de Estado:

a. Precedente jurisprudencial No. 1 - Sentencia del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2017 (Rad.: 19950 de 2017)

¹¹ Página 128. Artículo 34 del Proyecto de Ley No. 98 de 1986 (por medio del cual se expidió la Ley 75 de 1986).

¹² Página 251 del pliego de modificaciones efectuado sobre el Proyecto de Ley No. 98 de 1986.

¹³ Artículo 115 ET "*Deducción de impuestos pagados y otros*".

Las consideraciones contenidas en la Sentencia del Consejo de Estado no niegan la posibilidad de que las regalías pagadas por los contribuyentes sean deducibles.

El fallo señala que la procedencia de la deducibilidad vendrá determinada no por el artículo 116 ET, que solamente es aplicable a las entidades descentralizadas, sino por el artículo 107 del mismo ET, que contiene los requisitos generales para que una expensa sea deducible a efectos fiscales.

Señala el Consejo de Estado que la interpretación del artículo 116 ET contenida en el Concepto N° 15766 es errada. La solicitud del demandante de aplicar de manera exclusiva un método gramatical para la interpretación de esta norma (artículo 27 del Código Civil) para que se declarara que la regalía no es deducible, no fue aceptada tampoco por el Consejo de Estado, que al respecto señaló:

*"Para la Sala, el texto así desglosado no alcanza a restringir el tipo de interpretación al **método literal o gramatical como lo pretenden los demandantes**, pues, a simple vista, tanto el elemento subjetivo como la consecuencia legal abren paso a otros mecanismos como, por ejemplo, el sistemático (...)*

Así pues y de manera consecuente con los pilares constitucionales del sistema tributario y con la importancia del ingreso por recaudación para la realización de los gastos e inversiones estatales, estima la sala que la interpretación de las normas tributarias que establecen un tratamiento diferenciado puede requerir el uso del criterio lógico-teleológico, en aras de que el ejercicio hermenéutico asegure el cumplimiento del propósito que inspira, como lo hizo la DIAN". (Subrayado y negrilla fuera del texto original).

En ese sentido, el Consejo de Estado reconoció el antecedente histórico de esa norma (artículo 38 de la Ley 75 de 1986), que reformó el artículo 6 del Decreto 1979 de 1974 para corregir la inequidad que se producía al permitir que los pagos de impuestos, regalías y contribuciones se detrajeran del impuesto liquidado y no de la renta bruta de las entidades descentralizadas.

Aunado a la consideración de interpretación histórica de la norma, el fallo considera equivocado que la DIAN haya interpretado que el artículo 116 ET tiene efectos tanto para las entidades descentralizadas - directamente reconociendo la deducibilidad de la regalía - como para los contribuyentes privados - negando la deducibilidad de la expensa -, para lo cual señala:

"En esas condiciones, del ejercicio hermenéutico resultante de aplicar el método de interpretación teleológico utilizado por la DIAN para establecer el verdadero sentido y alcance del artículo 116 del ET, la Sala encuentra que no permite llegar a la conclusión que se expone en el acto acusado."

El Consejo de Estado señala que cada caso debe ser visto a la luz del artículo 107 ET, en aras de precisar si las regalías son deducibles:

“Lo anterior conduce a declarar la nulidad del Concepto demandado, sin perjuicio que frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto”. (Negrilla dentro del texto original).

En esta oportunidad, el Consejo de Estado, con base en el mismo fundamento y el análisis realizado respecto a la finalidad de la norma, **afirma que las regalías sí serán deducibles para los contribuyentes distintos a las entidades descentralizadas**, siempre que cumplan con las condiciones del artículo 107 ET, señalando que este análisis debe hacerse para cada contribuyente y no por vía un concepto con alcance general. Al respecto mencionamos que cuando la DIAN presentó la contestación de la demanda en el proceso de nulidad, reconoció que las regalías cumplen todas las condiciones del artículo 107 ET para su deducibilidad¹⁴.

- b. **Precedente jurisprudencial No. 2 - Sentencia Consejo de Estado del 26 de febrero de 2020 (Rad.: 23382 de 2020).**

El Consejo de Estado reitera que las regalías por la explotación de RNNR son deducibles, indistintamente de la naturaleza jurídica del pagador (organismo descentralizado o entidad privada) siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de deducibilidad establecidos mediante el artículo 107 del ET.

Con ocasión de la derogatoria del artículo 116 ET, que permitiría la deducibilidad de los impuestos, **regalías** y contribuciones **pagados por organismos descentralizados**; el Consejo de Estado se pronunció respecto a la **(i)** deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por organismos descentralizados; y **(ii)** respecto a la posibilidad que le asistiría a **otros contribuyentes** con diferente naturaleza jurídica (v.g. particulares que exploten RNNR) para deducir las regalías en el impuesto sobre la renta y complementarios.

En relación con la posibilidad que le asistiría a otros contribuyentes (de diferente naturaleza a los organismos descentralizados), el Consejo de Estado concluyó que las mismas tendrán la vocación de ser tomadas como expensas deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios; con fundamento en los siguientes argumentos:

1. El artículo 116 ET constituía una norma de carácter especial, aplicable a las regalías pagadas por los organismos descentralizados como sujetos cualificados.

¹⁴ Página 15 de la Sentencia del Consejo de Estado, Exp. 19950.

2. La deducción de las regalías pagadas por los contribuyentes distintos a entidades descentralizadas no está dada por el artículo 116 ET, sino que depende que se satisfagan los requisitos generales de causalidad, necesidad y proporcionalidad fijados en el artículo 107 ET.
3. El ordenamiento tributario **no dispuso de una prohibición expresa** que limite la deducción de los pagos efectuados por concepto de regalías, siempre que las mismas cumplan con los requisitos dispuestos por el ordenamiento jurídico para su deducibilidad.

c. **Doctrina oficial de la Administración Tributaria**

La Administración Tributaria ha conceptualizado desde el año 2005, que los pagos por regalías derivados de la explotación de RNNR tendrán la vocación de constituir una expensa deducible en el impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que sobre los mismos se acrediten los supuestos legales descritos en el artículo 107 ET.

Si bien con ocasión del precedente jurisprudencial No. 1 la Administración Tributaria no cuenta con facultades para establecer, vía concepto, que las regalías constituyen - en todos los casos y sin limitación - una expensa deducible, la doctrina es consistente en avalar su procedencia siempre que se cumplan los requisitos legales para su procedencia (artículo 107 ET).

Por lo anterior, a continuación, enunciamos una recopilación de la doctrina oficial expedida con ocasión de la deducibilidad de las regalías pagadas por la explotación de RNNR:

- Concepto DIAN No. 15766 de 2005. (Concepto declarado nulo por el precedente jurisprudencial No. 1), para la Administración Tributaria, existe relación de causalidad entre el pago de las regalías y la obtención de la renta por parte de los contribuyentes que realizan la explotación de los recursos naturales no renovables. Esta erogación es necesaria e indispensable, debido a que su cumplimiento es ineludible. El requisito de proporcionalidad también se cumple, porque la medida exacta de la erogación se encuentra fijada en la ley.
- Concepto DIAN No. 3705 de 2018. Con ocasión de la sentencia del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2017 (precedente jurisprudencial No. 1), la Administración Tributaria precisa que las regalías pagadas en la explotación de RNNR por parte de empresas privadas, tendrá la vocación de ser deducibles **únicamente** en la medida en que cumpla los requisitos dispuestos por el artículo 107 ET.

En esa medida, la DIAN en ejercicio de sus facultades legales “*puede objetar las deducciones tomadas por este concepto –regalías pagadas por explotación de recursos naturales no renovables– analizando cada caso en concreto, **siempre que estas, no cumplan con los requisitos generales del artículo 107 del estatuto tributario**”.* (Negrillas fuera del texto original).

- Concepto DIAN No. 258 de 2018. La Administración Tributaria señala que la posibilidad de deducir las regalías pagadas en la explotación de RNNR no resulta genérica, pues cada caso deberá ser evaluado de forma independiente, con el fin de determinar el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 107 ET.
- Concepto DIAN No. 18086 de 2019. La Administración Tributaria consideró que, vía concepto, no es posible establecer de forma general que las regalías en todos los casos y bajo cualquier circunstancia constituirán una expensa deducible para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

En el caso de las regalías, por más que estas sean ineludibles en la explotación de RNNR, las mismas deberán ser analizadas en cada caso particular, con el fin de determinar si cumplen o no con lo establecido en el artículo 107 ET.

4. Requisitos sustanciales para deducción de gastos/costos en el impuesto sobre la renta (Artículo 107 ET)

El artículo 107 del ET establece las condiciones generales para que un gasto sea deducible, a saber: relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Estos requisitos han sido analizados en múltiples ocasiones dentro de la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Doctrina Oficial de la DIAN¹⁵, y cuyo alcance se resume a continuación:

- a. **Relación de causalidad:** Frente a la causalidad, el Consejo de Estado ha dicho que la misma no se debe analizar gasto-ingreso, sino gasto - actividad. En palabras del Consejo de Estado:

*“La Sala precisó que el artículo 107 del E.T., **no exige que, a instancia del gasto, se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad)**”*¹⁶ (Subrayado y negrilla fuera del texto original)

¹⁵ Por ejemplo, en el Oficio 32985 del 2017.

¹⁶ Consejo de Estado, Sentencia del 11 de julio de 2013, Expediente 17422.

En el mismo sentido, Consejo de Estado, Sentencia del 27 de marzo de 2014, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas: “(...) La conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la

Por lo anterior, los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto.

b. **Necesidad:** De acuerdo con el artículo 107 del E.T., tanto la necesidad, como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial. Por lo tanto, para que la expensa sea deducible la misma debe cumplir con dos requisitos:

- Por un lado, debe ser una expensa normalmente acostumbrada en cada actividad.
- Por otro lado, que la ley no limite la expensa como deducible.

En palabras del Consejo de Estado:

“Tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible. Que, respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad”¹⁷ (Subrayado y negrilla fuera del texto original).

Por lo anterior, constituirá una expensa necesaria cuando la misma resulta normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sea normal así sea esporádico, requerido para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado.

empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto). Así mismo, la Sala ha precisado que el artículo 107 del E.T. no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad).”

¹⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia No. 17152 del 22 de marzo de 2011.

Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

- c. **Proporcionalidad:** Por último, la proporcionalidad atiende a la magnitud que la misma tenga sobre la renta bruta de la Compañía. En palabras del Consejo de Estado la proporcionalidad:

"(...) atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir¹⁸".

Por lo anterior, este requisito refiere a la magnitud que representa el gasto dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la cual deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial¹⁹ para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

C. Aplicación en el tiempo de la deducción por concepto de regalías mineras

En consideración al alcance de la normativa vigente y a los precedentes jurisprudenciales emitidos por el Consejo de Estado, es nuestra opinión que las regalías mineras pagadas durante el año 2020 y siguientes tendrían la vocación de representar expensas deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios; lo anterior siempre que la normativa no preste cambios - a futuro, en relación su tratamiento tributario.

En cuanto a las regalías pagadas durante vigencias pasadas (v.gr. 2019 y 2018), consideramos que existirían argumentos para soportar su deducibilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 16379 de 1 de octubre de 2009. Mp. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁹ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

"ARTICULO 3º. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior".

Lo anterior por cuanto la argumentación expuesta por la jurisprudencia del Consejo de Estado resultaría plenamente vigente para estos periodos gravables, en la medida en que no se trataría de la aplicación retroactiva de una disposición normativa, sino de la interpretación sistemática del ordenamiento jurídico vigente; fundamentada en **(i)** la inexistencia de una norma de carácter prohibitivo que impida la deducción de los pagos por regalías y **(ii)** respecto al cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad señalados en el artículo 107 ET; ambos supuestos normativos plenamente vigentes para los años 2018 y 2019.

D. Test de deducibilidad del costo o gasto en el pago de regalías

De conformidad con los lineamientos normativos y jurisprudenciales expuestos, se puede dar alcance al siguiente **test** de deducibilidad mediante el cual se podría llegar a una aproximación de la acreditación (de manera general) a la deducibilidad de los pagos efectuados por concepto de regalías, esto sin perjuicio del análisis casuístico aplicable a cada modelo de negocio y cada caso en particular, precisamente por la forma en cómo se encuentre documentado y soportado los pagos de regalías frente a la actividad económica desarrollada por la respectiva compañía:

REQUISITOS SUSTANCIALES	
Requisito	Observaciones EY
Constituyan un gasto según la técnica contable	Cumple. Conforme a los marcos técnicos normativos contables, los pagos efectuados por concepto de regalías mineras representan un costo directamente relacionado con la actividad.
Relación de causalidad	Cumple. Existiría una relación/vínculo entre el gasto por regalías mineras y la actividad productora de renta, en la medida en que, bajo el marco constitucional y legal colombiano, la explotación de RNNR implica forzosamente el reconocimiento de una contraprestación en favor del Estado; con el fin de acceder al derecho a explorar o explorar dichos recursos. Bajo el marco legal vigente, no se concibe la explotación/exploración de RNNR sin el pago de regalías; por lo que se consolidaría una relación de causa y efecto entre el gasto (regalía) y el ingreso generado.
Necesidad	Cumple. El pago de las regalías resulta necesario, ya que sin el reconocimiento de esta contraprestación no se ostentarían los derechos de exploración y explotación del recurso natural no renovable por mandato legal; y, por lo tanto, no habría la percepción de ingresos fiscales. Las regalías representarían un gasto forzoso para quien las reconoce, esto en consideración a las necesidades económicas del negocio minero; pues resulta ser una condición sin la cual no se desarrollaría la actividad productora de renta.

<p>Proporcionalidad</p>	<p>Cumple. Las regalías guardan una proporción razonable con el ingreso, estableciéndose una relación entre la magnitud del gasto y el beneficio esperado, pues sus límites son fijados por la propia Ley, de forma escalonada y progresiva en función del desarrollo de la actividad que da origen a su reconocimiento (exploración y explotación de RNNR).</p> <p>En cualquier caso, la magnitud del gasto por regalías no resulta al arbitrio del contribuyente, sino que el mismo se encuentra delimitado normativamente; por lo tanto, argumentar en contra de la proporcionalidad del gasto por regalías equivaldría a cuestionar la propia proporcionalidad de la disposición legal que estableció su determinación; supuesto que no resultaría imputable al propio contribuyente.</p>
<p>REQUISITO FORMAL</p>	
<p>Requisito</p>	<p>Observaciones EY</p>
<p>Factura o documento equivalente debidamente expedido de conformidad con los requisitos legales</p>	<p>Al tratarse las regalías mineras de una operación no facturable (artículo 615 ET²⁰), su deducibilidad deberá encontrarse soportada mediante el respectivo documento equivalente de conformidad con lo dispuesto por el artículo 771-2 ET. No obstante, la reciente regulación en relación con los documentos equivalentes permitiría distinguir los siguientes escenarios temporales para efectos de su procedencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Regalías pagadas hasta el 1 de noviembre de 2020: Conforme a lo dispuesto por el artículo 93 de la Resolución No. 042 de 2020²¹, los documentos equivalentes vigentes con anterioridad al 5 de mayo de 2020 mantendrán plena vigencia hasta el 1 de noviembre de 2020. <p>Por lo anterior, el pago de las regalías mineras efectuadas hasta el 1 de noviembre de 2020 podrán ser soportadas mediante los respectivos documentos equivalentes generados en la operación, concretamente (i) El contrato de exploración y/o explotación minera; y (ii) Las liquidaciones privadas efectuadas por los agremiados de la ACM por concepto de regalías.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Regalías a pagadas con posterioridad al 1 de noviembre de 2020: La resolución No. 042 de 2020 limitó los documentos equivalentes para efectos fiscales a partir del 1 de noviembre de 2020, con lo cual, a partir de ese momento los contratos o liquidaciones privadas no surtirán efectos fiscales. <p>En ese orden, los responsables/contribuyentes deberán emitir el respectivo documento soporte desarrollado por el artículo 55 de la resolución No. 042 de 2020, en cumplimiento de los requisitos formales allí descritos. Dicho documento será aplicable respecto de transacciones efectuadas con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente; dando lugar al reconocimiento de costos y deducciones para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.</p>

²⁰ Artículo 615 ET "Obligación de expedir factura". Las regalías mineras no constituirían uno de los eventos típicamente listados en la norma tributaria como susceptibles de generar la expedición de una factura de venta (v.gr. prestación de servicios o venta de bienes); esto por cuanto se trata de una operación *suigeneris*.

²¹ Parágrafo 1 del artículo 93 de la Resolución No. 042 de 2020.

E. Consideraciones generales de orden contable

De conformidad con el literal A del capítulo tercero de este documento, el pago de las regalías por la explotación de RNNR se efectúa en dinero, mecanismo aplicable al sector minero.

En este escenario, dentro del desarrollo de los contratos acordados entre particulares y el Gobierno, los particulares se comprometen a entregar una suma en dinero equivalente al valor de la regalía, determinada conforme a los lineamientos legales contractuales. De conformidad con lo dispuesto por los Marcos Técnicos Normativos Contables (NIIF), el pago en dinero de las regalías supondrá el reconocimiento/registro de un gasto o un costo contable directamente asociado a la actividad minera presente en la etapa de explotación.

Los costos mineros pueden surgir debido a una legislación específica o negociación separada con las autoridades gubernamentales y en general se dividen en dos categorías principales:

1. las que se calculan sobre las ganancias gravables obtenidas (impuestos sobre la renta) y,
2. los calculados sobre ventas o sobre volúmenes de producción de mineral (regalías o impuestos a la producción).

La categorización es crucial: las regalías y los impuestos a la producción se deducen de ingresos o incluidos en los gastos operativos, mientras que los impuestos de renta generalmente requieren contabilidad de impuestos diferidos.

En Colombia el Ministerio de Minas y Energía ha firmado contratos de concesión en donde se pueden cobrar regalías que se basan en una tasa aplicable específica por cantidad de mineral extraído valorados con precios de referencia internacional y con una deducción de ciertos costos de producción claramente establecidos en los contratos para arribar a la base de cálculo independientemente de si ese mineral se vende posteriormente. **Tales regalías deben reconocerse como gastos operativos.**

Las regalías basadas en volumen vendido o en el volumen de mineral producido se reconocen cuando los ingresos se reconocen o cuando el mineral se extrae. Estos costos se describen con mayor **frecuencia como regalías o costos de producción**. Se miden de acuerdo con la legislación fiscal pertinente y son registrados por los importes adeudados que aún no se han pagado al gobierno Nacional. Las regalías sobre la producción son la participación del gobierno en los recursos naturales explotados y son una parte de la producción gratuita. Que puede abonarse en efectivo o en especie. En efectivo, cuando la entidad vende el mineral y remite al gobierno su parte de los recursos financieros.

En interpretación y desarrollo de las normas contables aplicables a la industria se tiene lo siguiente²²:

²² Extracto reproducido de las bases de datos de EY

Los ingresos se definen como la entrada bruta de beneficios económicos que surgen en el curso normal de las actividades de una entidad. Los flujos de efectivo que no proporcionan beneficios a la entidad, pero que se recaudan en nombre de los gobiernos o las autoridades fiscales, conceptualmente no forman parte de los ingresos. Las empresas mineras están sujetas a diferentes tipos de impuestos, incluidos impuestos sobre la renta, regalías, impuestos especiales, aranceles y gravámenes similares. El predominio de las empresas conjuntas y la variedad de impuestos y aranceles que gravan la industria pueden haber dado lugar a que se incluyan o excluyan diferentes componentes de los mismos, del monto de los ingresos declarados. Esto puede dificultar la comparación de ingresos entre los participantes de la industria.

Las regalías, los impuestos sobre la renta de los recursos y los impuestos basados en los ingresos se contabilizan según la NIC 12 cuando tienen las características de un impuesto a las ganancias. Se considera que este es el caso cuando se imponen bajo la autoridad del gobierno y el monto a pagar se basa en la renta imponible, en lugar de las cantidades físicas producidas o como porcentaje de los ingresos, después del ajuste por diferencias temporales. Para tales acuerdos, el impuesto sobre la renta corriente y diferido se proporciona sobre la misma base que se describe anteriormente para otras formas de impuestos. Las obligaciones que surgen de acuerdos de regalías y otros tipos de impuestos que no satisfacen estos criterios se reconocen como provisiones corrientes y se incluyen en el costo de ventas. Los impuestos sobre la renta de recursos a pagar por el Grupo cumplen los criterios para ser tratados como parte de los impuestos sobre la renta.

El sector minero está sujeto a numerosos regímenes fiscales en todo el mundo. Estos regímenes fiscales pueden incluir regalías, impuestos a la producción, impuestos sobre la renta y otros impuestos. Como tal, es necesario determinar cuáles de estos regímenes fiscales representan impuestos sobre la renta y, por lo tanto, están sujetos a los requisitos contables de la NIC 12, y cuáles no son impuestos sobre la renta y, por lo tanto, quedan fuera del alcance de la NIC 12.

Por lo general, esto se considera caso por caso. Otro problema que surge es cómo deben presentarse estos montos, es decir, si representan parte de un acuerdo de colaboración, un costo de producción o si deben deducirse para llegar a los ingresos. En situaciones en las que el titular de la regalía retiene u obtiene un interés directo en la producción subyacente, puede ser que la relación entre la entidad minera y metalúrgica y el titular de la regalía se parezca más a un acuerdo de colaboración (y, por lo tanto, no está dentro del alcance de NIIF 15). Si estos pagos de regalías están dentro del alcance de la NIIF 15, los requisitos relacionados con el principal frente al agente serán útiles para evaluar cómo deben presentarse. La NIIF 15 establece que "el precio de la transacción es el monto de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente, excluyendo los montos cobrados en nombre de terceros".

Específicamente, una entidad necesitará determinar si obtiene el control de todos los minerales subyacentes una vez extraídos, vende el producto a sus clientes y luego remite el

producto al titular de la regalía. Si es así, se considerará que la entidad de minería y metales actúa como el principal y, por lo tanto, reconocerá el monto total como ingreso y cualquier pago al tenedor de la regalía se reconocerá como parte del costo de los bienes vendidos (o posiblemente como un impuesto sobre la renta dependiendo de la naturaleza del pago de regalías). Cuando la entidad de minería y metales no obtiene control sobre esos volúmenes, puede estar actuando como agente del titular de la regalía y extrayendo los minerales en su nombre. Dado que tales cantidades están destinadas a gravar la producción de minerales en lugar de la venta de minerales, es probable que se consideren un impuesto sobre las actividades extractivas en lugar de un impuesto recaudado por una entidad minera y metalúrgica en nombre del gobierno. **Como resultado, estos deben presentarse como un costo de producción.** Sin embargo, también se podría argumentar, particularmente cuando el monto es pagadero en especie, que la entidad minera y metalúrgica nunca recibe ninguno de los beneficios asociados con la producción de los minerales asociados. Por lo tanto, sería más apropiado presentar los ingresos netos de dichos montos.

En los anteriores términos damos respuesta a las inquietudes planteadas. Cualquier información adicional, con gusto será suministrada.

Cordial Saludo,



Diego Casas
Socio de Impuestos
Ernst & Young S.A.S.



José Antonio Paz
Gerente de impuestos
Ernst & Young S.A.S.

El análisis y las conclusiones aquí contenidas tienen como fundamento las leyes y regulaciones tributarias, las decisiones judiciales y las prácticas colombianas vigentes a la fecha, así como la información suministrada por la Compañía. Los hechos y supuestos utilizados como base para la elaboración de este documento, se encuentran debidamente señalados a lo largo de nuestra comunicación, conforme sea necesario. Cualquier cambio en los hechos y/o en la normatividad colombiana puede modificar nuestra opinión. Este documento es emitido solamente para el beneficio de la Compañía, y por lo tanto no podrá ser tomado como soporte por parte de ningún tercero que tenga acceso al mismo, sin el previo consentimiento escrito de EY.