Bogotá, D.C.,

REFERENCIA:	
No. del Radicado	1-2023-005790
Fecha de Radicado	17 de febrero de 2023
Nº de Radicación CTCP	2023-0077
Tema	Regalías - Ley 2277 de 2022

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...)
mediante el presente escrito me permito presentar la siguiente petición, previa exposición de los siguientes

HECHOS
1. La establece en su artículo 360 que La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.

2. El Código de Minas establecido mediante la Ley 685 de 2001 contempla en su Artículo 228 que el monto de las regalías y el sistema para liquidarlas y reajustarlas, serán los vigentes a la época del contrato de concesión y se aplicarán durante toda su vigencia. Las modificaciones que sobre estas materias adopte la ley, sólo se aplicarán a los contratos que se celebren y perfeccionen con posterioridad a su promulgación.

3. El Estatuto Tributario en su Artículo 107 establece los criterios cuyo cumplimiento, habilita a deducir de la renta bruta las expensas no proscritas o restringidas en las demás disposiciones del Estatuto Tributario.

4. El Consejo de Estado a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta emitió sentencia el pasado 26 de febrero de 2020, en donde argumenta que a la luz de lo expuesto, en la presente oportunidad juzga la Sala que el Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016 se ajusta al ordenamiento jurídico tributario que rige la deducibilidad de los pagos por concepto de regalías, en el

punto en que interpreta que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta –sin consideración a su naturaleza jurídica– pueden deducir las regalías de la renta bruta, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales que exija la normativa tributaria".

La ley 2277 de 2022 en su artículo 19 introdujo una modificación al artículo 115 del Estatuto Tributario en donde se establece que

ARTICULO 115. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS Y OTROS. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.

En el caso del gravamen a los movimientos financieros será deducible el cuento por ciento (50%) (sic) *que haya sido efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.*

Las deducciones de que trata el presente artículo en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

PARÁGRAFO 1. La contraprestación económica a titulo de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, e independientemente de la forma del pago de las mismas, ya sea en dinero o en especie. Para efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables.
(...)

PETICIÓN
A partir del anterior razonamiento, se interpreta que el reconocimiento contable para las regalías sufre una afectación en la medida que modifica lo contemplado en el artículo 115 del Estatuto Tributario y por lo tanto no son deducibles del impuesto de renta ni podrán ser tomadas como gasto, por lo que amablemente solicito se absuelva las siguientes preguntas

1. *¿Qué tratamiento contable debe otorgársele al volumen de producción correspondiente a regalías a la luz del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022?*

2. *Si la contraprestación económica a título de regalías no es un ingreso del Estado como resultado de la explotación económica del recurso no renovable, ¿Podrían ustedes explicar técnicamente el tratamiento contable que se le otorgaría a dichos ingresos, toda vez que no generan un incremento en la utilidad ni en el patrimonio del contribuyente?*
3. *¿Teniendo en cuenta que la deducibilidad de las regalías no será procedente, que implicaciones tiene sobre lo establecido en la NIC 8, frente a la contabilización de las regalías, por parte de una entidad que aplique las normas del Grupo 1 (NIIF Plenas)?*
4. *¿Las modificaciones introducidas por la Ley 2277 de 2022 que efectos tiene sobre el manejo de Inventarios (NIC 2) y la CINIIF 21 Gravámenes?*
5. *¿En caso de que no haya un impacto en cuanto al manejo de inventarios o de gravámenes, se puede asumir que las regalías continúan teniendo un tratamiento de costo o gasto deducible, de acuerdo al momento en que se genere su obligación?*
6. *¿El importe en libros continúa siendo reconociendo como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación?*
7. *¿Qué implicaciones contables tiene frente a la depuración de la renta liquida gravable el hecho que las regalías no sean deducibles, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 26 del Estatuto tributario?"*

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

1. ¿Qué tratamiento contable debe otorgársele al volumen de producción correspondiente a regalías a la luz del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022?

6. ¿El importe en libros continúa siendo reconociendo como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación?

Dado que el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 "*por medio de la cual se* ***adopta una reforma tributaria*** *para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones*", establece, como usted lo indica:

> *"ARTÍCULO 19. Modifíquese el artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual quedará así*

ARTÍCULO 115. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS Y OTROS. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del Impuesto sobre la renta y complementarios.

En el caso del gravamen a los movimientos financieros será deducible el cincuenta por ciento (50%) que haya sido efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.

Las deducciones de que trata el presente artículo en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

PARÁGRAFO 1. La contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, e independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie. Para efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables.
(...)",

este Consejo manifestó en el concepto 2020-1027 acerca del tratamiento contable de las regalías que, cuando la obligación de pagar la contraprestación se origina a partir de la venta de los productos, estas deben reconocerse como gastos operacionales en el estado de resultados, cuando se cumplen los criterios de reconocimiento de dichos ingresos. Si la obligación de pagar la contraprestación (regalía) se establece a partir de los volúmenes de producción, ellas serían parte de los costos de producción, y por lo tanto se reconocerían como parte del costo del inventario. Este Consejo se ratifica en dicha postura a pesar de los cambios establecidos en el articulo 19 de la Ley 2277 de 2022, los cuales son netamente tributarios y corresponde a la DIAN resolver las inquietudes que surjan y a las cuales se refiere la Ley 1314 de 2009, por la independencia normativa.

2. *Si la contraprestación económica a título de regalías no es un ingreso del Estado como resultado de la explotación económica del recurso no renovable, ¿Podrían ustedes explicar técnicamente el tratamiento contable que se le otorgaría a dichos ingresos, toda vez que no generan un incremento en la utilidad ni en el patrimonio del contribuyente?*

En cuanto a la pregunta No. 2, el tratamiento contable del ingreso resultante de las regalías no es competencia de este Consejo. Así las cosas, invitamos al peticionario a extender su inquietud a la Contaduría General de la Nación.

3. *¿Teniendo en cuenta que la deducibilidad de las regalías no será procedente, que implicaciones tiene sobre lo establecido en la NIC 8, frente a la contabilización de las regalías, por parte de una entidad que aplique las normas del Grupo 1 (NIIF Plenas)?*

Para la pregunta 3, respecto del tratamiento contable que debe darse a las regalías, para definir la política contable de una entidad del Grupo 1 del sector de industrias extractivas, se debe observar lo establecido en la NIC 8, en especial lo indicado para la selección y aplicación de políticas contables (NIC 8.7 a 8.12). La no deducibilidad de las regalías, es un elemento de carácter tributario, el cual debe diferenciarse de la contabilización de las mismas y que para efectos de la pregunta, no es competencia por respeto normativo el pronunciamiento del CTCP.

4. *¿Las modificaciones introducidas por la Ley 2277 de 2022 que efectos tiene sobre el manejo de Inventarios (NIC 2) y la CINIIF 21 Gravámenes?*

5. *¿En caso de que no haya un impacto en cuanto al manejo de inventarios o de gravámenes, se puede asumir que las regalías continúan teniendo un tratamiento de costo o gasto deducible, de acuerdo al momento en que se genere su obligación?*

En cuanto a estas dos preguntas (4 y 5), para efectos contables, las regalías pueden enmarcarse en la definición de gravámenes de la CINIIF 21, incorporada en el Decreto 2420 de 2015, los cuales, para efectos de esta norma, se consideran como "*una salida de recursos que incorpora beneficios económicos, que es impuesta por los gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación*". Citamos el párrafo 4 de la CINIIF 21, antes mencionada:

> *"4 A efectos de esta Interpretación, un gravamen es una salida de recursos que incorpora beneficios económicos que es impuesta por los gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación (es decir, leyes o regulaciones) distintas de*
> *(a) las salidas de recursos que quedan dentro del alcance de otras Normas (tales como impuestos a las ganancias que quedan dentro del alcance de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias); y*
> *(b) multas u otras sanciones que se imponen por infracciones de la legislación.*
>
> *"Gobierno" se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales".*

Considerando lo establecido en la NIC 8, las normas pertinentes para la contabilización de las regalías por parte de una entidad que aplique las normas del Grupo 1 (NIIF Plenas), son principalmente, la de Inventarios (NIC 2) y la CINIIF 21 Gravámenes, las cuales se reconocen de conformidad con los términos señalados en la legislación, observando también lo indicado en el Art. 360 de la Constitución Política.

En el caso de las regalías, éstas se causan cuando ocurre la explotación de un recurso natural no renovable, como contraprestación por la explotación, ello permite asociar su reconocimiento con los procesos de producción y transformación (en este caso de los recursos minerales), y conlleva, para efectos contables, la aplicación de las normas señaladas anteriormente y de otras que resulten pertinentes.

Así las cosas, una vez analizados los cambios planteados por la ley 2277 de 2022, este Consejo no ve efectos contables respecto de los lineamientos definidos en la NIC 2 – Inventarios y en la CINIIF 21 – Gravámenes, para el tratamiento de las regalías.

7. *¿Qué implicaciones contables tiene frente a la depuración de la renta liquida gravable el hecho que las regalías no sean deducibles, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 26 del Estatuto tributario*

En relación con esta pregunta recomendamos que las inquietudes sean realizadas directamente a la UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en lo referente a los temas fiscales.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,

JESUS MARIA PEÑA BERMUDEZ
Consejero - CTCP

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona
Consejero Ponente: Jesús María Peña Bermúdez
Revisó y aprobó: Carlos Augusto Molano R. / Jimmy Bolaño T. / Jairo Enrique Cervera R. / Jesús María Peña B.