



Bogotá, D.C.,

No. del Radicado	1-2023-009536
Fecha de Radicado	17 de marzo de 2023
Nº de Radicación CTCP	2023-0152
Tema	Regalías

#### CONSULTA (TEXTUAL)

“(...)

“1. ¿Cuál era el tratamiento contable y financiero que las empresas que explotan recursos naturales no renovables daban a la contraprestación económica a título de regalía que pagan al Estado, antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?”

2. ¿Cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas que explotan recursos naturales no renovables deben dar a la contraprestación económica a título de regalía que pagan al Estado, luego de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?”

3. ¿Cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas que usan el espectro electromagnético deben dar a la contraprestación económica que deben pagar al Estado por ese concepto, para liquidar el impuesto sobre la renta? ¿Esas empresas pueden deducir esa contraprestación de la renta líquida gravable del impuesto sobre la renta?”

#### 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:

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

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



GD-FM-009.v20

Traslado parcial por parte de la DIAN, respecto de la solicitud realizada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN por parte de la Corte Constitucional para responder unas preguntas formuladas dentro de la acción de inconstitucionalidad contra 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*”, que cursa dentro del expediente D-15113 acumulado D-15114. Magistrada Ponente Cristina Pardo Schlesinger:

**1. ¿Cuál era el tratamiento contable y financiero que las empresas que explotan recursos naturales no renovables daban a la contraprestación económica a título de regalía que pagan al Estado, antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?**

se considera pertinente hacer alusión a lo respondido en la consulta 2023-0040 en la cual se expuso:  
“(…)

*Ahora bien, tal como se expone en la consulta, las regalías tienen su sustento legal en el artículo 360 de la Constitución Política de Colombia, modificado por el acto legislativo 005 de 2011, “por el cual se constituye el Sistema General de Regalías, se modifican los artículos 360 y 361 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones sobre el Régimen de Regalías y Compensaciones”, donde en su artículo 1º. se ordena 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.  
(…)”*

*Entiéndase por regalías “el porcentaje sobre el producto bruto del mineral explotado que la Nación exige como propietaria de los recursos naturales no renovables, (...) Las regalías podrán exigirse o convenirse para su pago en especie o dinero, en boca de mina, en plaza o en el sitio de venta o consumo”.*

*De ahí que partiendo de la legislación vigente relacionada con el pago y recaudo de las regalías como la ley 2056 de 2020, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías, la cual reconoce que el pago y recaudo puede hacerse en dinero, especie, obras de infraestructura o proyectos, al indicar en su artículo 20*

*“ARTÍCULO 20. RECAUDO. Se entiende por recaudo la recepción de las regalías y compensaciones liquidadas y pagadas a la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, o quienes hagan sus veces, en dinero, en especie, o mediante obras de infraestructura o proyectos acordados directamente entre las entidades territoriales y quienes exploten los recursos naturales no renovables.*

*La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería establecerán mediante acto motivado de carácter general, el pago en dinero o en especie de las regalías y el Ministerio de Minas y Energía reglamentará el pago en obras de infraestructura o proyectos de inversión.*

*El Ministerio de Minas y Energía reglamentará la metodología, condiciones y términos que garanticen el adecuado flujo de recursos al Sistema General de Regalías, y establecerá los criterios de distribución en el*

*evento de generarse recursos entre la determinación de los precios base de liquidación y la comercialización de las regalías cuando estas se paguen en especie.*

*PARÁGRAFO 1o. Se entiende como pago de regalías en especie, la entrega material de una cantidad de producto bruto explotado, por quien explota los recursos naturales no renovables, de la cantidad de producto liquidado de regalías.*

(...).

*Ahora bien, este Consejo en la Consulta 2020-1027, expuso la siguiente postura*

*“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). Conforme a lo anterior, para efectos contables, las regalías pueden enmarcarse dentro de 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” (ver CINIIF 21.4).*

*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, los 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, estas 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.*

*Ahora bien, para la valuación de los inventarios, ellos generalmente se miden al costo, el cual no puede exceder el valor neto realizable, salvo que se aplique algunas de las excepciones permitidas en la NIC.*

*Esta norma permite utilizar diversos métodos para su valoración, identificación específica, promedio ponderado, y el método PEPS (primeras en entrar primeras en salir), otras técnicas, como el costo estándar o el método de los minoristas –retail- también pueden ser utilizadas, siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo. En la NIC 2, también se establecen lineamientos para determinar los costos de transformación, los cuales comprenden aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa, y una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.*

*Respecto de las obligaciones legales que no son ajustadas por los gastos, y que se causan a favor de una entidad gubernamental, para su contabilización se tendrá en cuenta que ellas representan gravámenes distintos de los impuestos a las ganancias, el reconocimiento del hecho que origina la obligación es la que determina su tratamiento contable, de tal manera que si el hecho que genera la obligación es la venta del producto, ellas serían reconocidas, para efectos contables, en los gastos operacionales de la entidad. En el caso de que el hecho que da origen a la obligación se establezca a partir de los volúmenes de producción, las regalías formarían parte del costo de producción. Por lo tanto, en una entidad que aplica la NIC 2, y en la que las regalías se establezcan de acuerdo a los volúmenes de producción, éstas deben ser reconocidas*



CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA

como parte del costo del inventario, el cual, al darse de baja, en la fecha del reconocimiento de los ingresos, entrarían a formar parte del rubro de los costos de los productos comercializados, esto es, del costo de ventas de la entidad.

Según las normas aplicables en Colombia, para el Grupo 1, cuando una entidad utiliza alguno de los métodos permitidos para determinar el costo de transformación de los inventarios, el costo de producción se forma por

- todos los costos de compra;
- todos los costos de conversión (transformación o explotación); y
- otros costos incurridos para llevar los inventarios a su ubicación y condiciones actuales.

Los costos de transformación incluirán todos aquellos costos que se relacionan directamente con la producción y una asignación de gastos generales de producción fijos y variables. Los gastos generales de producción variables se asignan al costo de inventario sobre la base del nivel real de producción; Los gastos generales fijos se asignan por referencia a la "capacidad normal" de una instalación. Esta capacidad no se refiere a la capacidad máxima de la instalación, sino a la capacidad que se espera alcanzar en promedio durante varios períodos y no en períodos de producción anormalmente alta. Por lo general se requerirán juicios para determinar cuándo un nivel de producción es anormalmente bajo, esto es fuera del rango de capacidad normal.

En el caso de los gastos generales administrativos que no contribuyan a llevar los inventarios a su ubicación y condición actual, estos deben excluirse del costo de los inventarios. También pueden existir algunas funciones que solo contribuyen parcialmente al proceso de producción. De forma similar, será necesario realizar juicios, por parte de la administración, para establecer si los gastos generales deben atribuirse a la producción, por ejemplo los costos de almacenamiento que no representan etapas necesarias en el proceso de producción y los costos generales incurridos durante períodos de capacidad inactiva, debido a averías o mantenimientos programados, se excluyen del costo de los inventarios, y se registran como costos cuando se incurre en ellos.

Para una mayor claridad sobre los conceptos que pueden formar parte de los costos de transformación, en la siguiente tabla, se presenta un resumen de algunos costos clave que son incurridos en la producción de inventarios de la industria minera, en ella se incluye una referencia a las regalías o gravámenes 1  
(...)

En conclusión, 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.  
(...)

Adicionalmente, deberá tenerse en cuenta que el importe de cualquier rebaja de valor de los inventarios, hasta alcanzar su valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, debe ser reconocido como un gasto del inventario, en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida, afectando el importe en libros de los inventarios. Así mismo, el importe de cualquier reversión de las rebajas de valor de los inventarios, que resulte de un incremento en el valor neto realizable, será reconocido como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gastos (costo de ventas) en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.”

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

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



GD-FM-009.v20

*El concepto anterior, se complementó mediante el número 2021-0209, en el cual se expuso que*

*“Las directrices que se incorporan en la consulta 2020-1027, son aplicables cuando una compañía minera paga regalías a la Agencia Nacional de Infraestructura. No obstante, las políticas contables de la entidad se establecerán conforme a los requerimientos del marco de información financiera que sea aplicado por la entidad. Para una entidad minera que aplique las normas del Grupo 1, son de especial relevancia la NIIF 6 Exploración y evaluación de los recursos minerales, y la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*

*La NIC 8, en los párrafos 9 y 10, requiere que cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta. En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios y fiable, en el sentido de que los estados financieros a) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; b) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal; c) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos; e) sean prudentes; y f) (v) estén completos en todos sus extremos significativos.*

*Pregunta 4*

*Cómo se indicó en la pregunta 1, las políticas contables se establecerán conforme a los requerimientos del marco de información financiera aplicado por la entidad, realizando los juicios que sean requeridos, en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones.*

*Pregunta 5*

*El marco de información financiera que sea aplicado por la entidad contiene los lineamientos para contabilizar cambios en políticas contables, estimaciones y errores, en el caso de cambios de políticas o correcciones de errores, ellos serán contabilizados conforme a las disposiciones establecidas en las normas. Ello podría afectar las cifras comparativas que se presentan en los estados financieros, de períodos anteriores, y los indicadores financieros y otras medidas de rendimiento o desempeño de la entidad. En conclusión, le corresponderá a los responsables de los estados financieros de la entidad, determinar, con fundamento en las normas de información financiera aplicadas, las políticas contables que son adecuadas para el reconocimiento de las regalías en las entidades que desarrollan actividades de producción y comercialización de reservas de crudo o gas, en la industria petrolera. La política contable se definirá conforme a los requerimientos del DUR 2420 de 2015, u otro marco normativo aplicado, tal como sea pertinente.*

**2. ¿Cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas que explotan recursos naturales no renovables deben dar a la contraprestación económica a título de regalía que pagan al Estado, luego de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?**

Acerca de esta pregunta, el Consejo se manifestó sobre el particular, en las siguientes consultas:

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**  
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6  
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283  
Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)  
[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



No.	CONCEPTO	FECHA
2023-0040	Regalías	29/03/2023
2023-0077	Regalías - Ley 2277 de 2022	5/04/2023
2023-0122	Regalías	20/04/2023

Este Consejo dio respuesta a una pregunta similar, con el concepto 2023-0077 y en el cual se manifestó:

“(…)

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?*

(…)

*“El artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, establece lo siguiente*

*“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.*

*(…)”*

*Así las cosas, este Consejo se manifestó en el concepto 2020-1027 acerca del tratamiento contable de las regalías y en la cual se concluyó 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.*

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

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



GD-FM-009.v20

*Este Consejo se ratifica en dicha postura a pesar de los cambios establecidos en el artículo 19 de la ley 2277 de 2022 (...).*

**3. ¿Cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas que usan el espectro electromagnético deben dar a la contraprestación económica que deben pagar al Estado por ese concepto, para liquidar el impuesto sobre la renta?**

Respecto de esta tercera pregunta, se parte del mandato constitucional en su artículo 75 donde se define que: *“El espectro electromagnético es un bien público inajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley. Para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético.”*

De donde se concluye que este bien público puede ser usado por los particulares conforme a la legislación establecida, siendo un activo del Estado, cuyo uso se concede mediante una contraprestación económica que debe retribuir el usuario de dicho derecho, como bien lo establece el artículo 10 de la Ley 1978 de 2019, el cual modifica el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, refiriéndose al espectro radioeléctrico como parte del espectro electromagnético.

Adicionalmente, citamos la resolución 903 de 2020, emitida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, por la cual se modifica el artículo 2o de la Resolución número 290 de 2010 para fijar la contraprestación periódica única de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, y que para efectos de la pregunta en cuestión, enuncia lo siguiente:

*“RESUELVE*

*ARTÍCULO 1o. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 2o. DE LA RESOLUCIÓN NÚMERO 290 DE 2010. El artículo 2o de la Resolución número 290 de 2010 quedará así*

*“Artículo 2o. Contraprestación periódica única por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones. A partir del 1 de julio de 2020, la contraprestación periódica única de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, modificados por los artículos 7o y 23 de la Ley 1978 de 2019, respectivamente, que deben pagar los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, corresponde al uno coma nueve por ciento (1,9 %) sobre los ingresos brutos causados por la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales.*

*En el caso de los proveedores del servicio de televisión, la contraprestación periódica única a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones corresponde al uno coma nueve por ciento (1,9 %) sobre los ingresos brutos causados por la provisión del servicio de televisión, incluyendo los ingresos por concepto de pauta publicitaria y terminales.*

*La liquidación y pago de esta contraprestación se hará trimestralmente, de conformidad con lo dispuesto en el Título III de esta resolución.*

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**  
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6  
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283  
Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)  
[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

**CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA**

*PARÁGRAFO 1o. Para el caso del servicio de televisión abierta radiodifundida, prestado por los operadores que permanezcan en el régimen de transición de habilitación, y del servicio de radiodifusión sonora, el valor de la contraprestación continuará rigiéndose por las normas especiales pertinentes.*

*PARÁGRAFO 2o. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones podrá revisar, en cualquier momento, el comportamiento de los ingresos brutos de los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones y de los proveedores de servicios de televisión, y modificará la contraprestación periódica única de que trata el presente artículo, de acuerdo con las variaciones en el comportamiento del mercado y su correspondencia con las necesidades y planes de inversión para el cierre de la brecha digital. Lo anterior, sin perjuicio del mandato legal de revisar cada cuatro (4) años el valor de dicha contraprestación”*

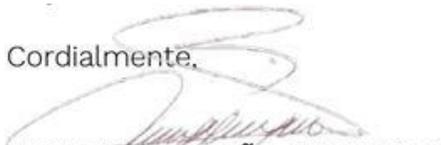
De acuerdo con la normatividad antes citada, desde el punto de vista contable, los pagos correspondientes al uso de un bien público como es el espectro electromagnético son definidos como una contraprestación periódica que debe cancelar el adquirente del uso, y constituye un activo no monetario y no financiero, es un derecho que se cancela de forma anticipada y su uso es por un periodo determinado de tiempo posterior que se entiende como un gasto pagado por anticipado, es decir, otro activo no financiero, el cual se irá amortizando según se pacte o determine por el Estado, durante su vigencia o por el tiempo para el cual le haya sido concedido dicho derecho y, su renovación si la hubiere, dando cumplimiento al marco conceptual para la información financiera, incorporado en el Anexo No. 1 del D.U.R. 2420 de 2015, citado previamente para la resolución de la pregunta en cuestión.

***¿Esas empresas pueden deducir esa contraprestación de la renta líquida gravable del impuesto sobre la renta?***

En cuanto a este aparte de la tercera pregunta, referente a la deducibilidad de la contraprestación, se aclara que el Consejo no tiene competencia para pronunciarse acerca de dicho tema por ser de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

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.

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

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



GD-FM-009.v20