



**INTERPRETACION JURIDICA:**

Se solicita reconsideración de los conceptos Nos. 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, en los que se concluyó, que las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no son deducibles.

A juicio del peticionario las regalías son verdaderas expensas necesarias deducibles por cuanto si bien no les son aplicables los artículos 115 y 116 del Estatuto Tributario, sí cumplen a cabalidad con los requisitos de los artículos 77 y 107 del mismo Estatuto. En este sentido afirma, que las regalías constituyen un pago necesario, proporcional que guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta de quien las gira; son necesarias pues sin su pago no se tiene derecho a explotar el recurso natural no renovable y por tanto no hay ingreso; resultan proporcionales pues es la misma ley la que las determina; y tienen verdadera relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues existe entre el costo y el ingreso una relación de causa-efecto por su asociación directa.

Con base en el análisis del artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974 y de los artículos 38 y 108 de la Ley 75 de 1986, en opinión del consultante, dichos conceptos interpretan de manera errada el artículo 116 del Estatuto Tributario, al darle un alcance diferente al de regular el tratamiento a seguir por parte de los organismos descentralizados, sin que se pueda afirmar válidamente que al no incluir a los demás contribuyentes no pueden estos solicitar las regalías como costo. Así mismo, aduce que si el legislador hubiera pretendido limitar la deducibilidad de las regalías a los demás contribuyentes tendría que haberlo consagrado por tratarse de una norma que estaría excepcionando las reglas generales sobre deducibilidad creando un tratamiento desigual entre los contribuyentes. Anota que el Concepto No. 003682 de 2002, en el que se dijo que el valor correspondiente a las regalías, pagadero en dinero o en especie, no constituye ingreso en el impuesto de renta, carece de fundamento al basarse en el artículo 229 del Nuevo Código de Minas (Ley 685 de 2001) que fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1071 de 2003.

Concluye, que no existiendo el artículo 229 del Código de Minas, es claro que el ingreso por explotación proporcional a las regalías giradas es gravable y las regalías que se pagan por su explotación, al guardar relación de causalidad directa con dichos ingresos y cumplir con los demás requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario constituyen un costo deducible.

El problema planteado consiste, pues, en definir si el artículo 116 del Estatuto Tributario restringe en el sentido de que únicamente los organismos descentralizados tienen el derecho a la deducción por concepto de las regalías pagadas por la explotación de recursos naturales no renovables, o si dicha deducción procede para toda clase de contribuyentes.

El artículo 116 del Estatuto Tributario, establece:

***"Artículo 116. Deducción de impuestos, regalías y contribuciones, pagados por los organismos descentralizados. Los impuestos, regalías y contribuciones, que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones***

*vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes"*

El artículo transcrito parece establecer un supuesto subjetivo y otro objetivo para que proceda la deducción por concepto de regalías, el primero se encuentra en el título del artículo y en el texto y se trata de los organismos descentralizados, el segundo esta dado por el cumplimiento de los requisitos que para su deducibilidad exijan las normas vigentes.

Las deducciones, como factor de depuración de la renta, por regla general, están supeditadas al cumplimiento de ciertos requisitos de cuya observancia depende su procedencia. En efecto, prevé la legislación impositiva vigente las condiciones para la aceptación de las deducciones, que se concretan en: los presupuestos esenciales, los requisitos de fondo y de forma. Dentro de los denominados por la doctrina "presupuestos esenciales", es indispensable, que entre el gasto y la renta se configuren la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad. En lo que dice relación con los requisitos de fondo, como es lógico, debe verificarse la realización del gasto y su oportunidad e imputabilidad. Respecto de los requisitos de forma, son las formalidades que se deben cumplir para su aceptación, es decir que estén debidamente soportadas y que los soportes cumplan con los requisitos legales.

Adicionalmente, el Estatuto Tributario permite otras deducciones, que deben llenar los requisitos especiales señalados en el mismo ordenamiento jurídico.

Un análisis a priori del artículo 116 del Estatuto Tributario, sugiere la inocuidad de la norma, porque la autorización de la deducción por concepto de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados, queda condicionada al cumplimiento de los requisitos generales y especiales de las deducciones, que de suyo garantizan la procedencia de la deducción para la generalidad de los contribuyentes.

La dificultad que entraña la interpretación de esta disposición, se salva acudiendo a la regla consagrada en el artículo 27 del Código Civil:

*"ART. 27. -Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.*

*Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento".* (subrayado fuera de texto).

Atendiendo la regla del inciso segundo, es necesario revisar los antecedentes del artículo 116 del Estatuto Tributario, cuya norma fuente es el artículo 38 de la Ley 75 de 1986. Para el efecto transcribimos los apartes pertinentes de la explicación del articulado del Proyecto de Ley No. 98 de 1986 y de la Ponencia para Primer Debate. Cabe acotar que el citado artículo 38, inicialmente estaba codificado en el artículo 34.

Explicación del articulado:

*"Artículo 34. Corrige un error de redacción existente en el artículo 6° del Decreto 1979 de 1974, conforme al cual las deducciones por impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones de los organismos descentralizados, eran una deducción no de la renta bruta del contribuyente sino del impuesto, creando así una situación de inequidad frente al resto de contribuyentes" (Senado de la República. Historia de las Leyes. Legislatura de 1986. Tomo V, Bogotá D.E., 1989, página 128).*

Pliego de modificaciones de la Comisión Tercera del Honorable Senado de la República:

*"Artículo 38. Con la modificación propuesta se iguala totalmente el régimen aplicable al sector privado y al sector público en lo referente a deducciones sobre la renta bruta. En este orden de ideas se elimina la deducibilidad de las participaciones y la expresión "o personas" que puede conducir a diversidad de interpretaciones en esta materia" (Senado de la República. Historia de las Leyes. Legislatura de 1986. Tomo V, Bogotá D.E., 1989, página 251).*

El artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974, derogado expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986, establecía:

*"Artículo 6°. Los impuestos, regalías, participaciones y otras contribuciones que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación y otras entidades territoriales o personas, se seguirán pagando en la forma establecida, y serán deducibles de los impuestos que sobre la renta y complementarios deban cubrir conforme al presente Decreto."*

La importancia de esta disposición radica en que mientras por un lado el artículo 2° del mismo Decreto, les atribuyó la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, a partir del año gravable de 1974, a las empresas industriales y comerciales del estado y a las sociedades de economía mixta del orden nacional, asimilándolas a sociedades anónimas, por el otro, el artículo 6° les concedió el beneficio de utilizar como descuento tributario los pagos efectuados por los mencionados conceptos.

De los textos anteriores, se colige que la finalidad del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 no es otra que colocar en igualdad de condiciones, a los organismos descentralizados frente a los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, como quiera que los primeros, se vieron favorecidos por el artículo 6° del Decreto Legislativo 1979 de 1974, que les permitió tratar como descuento tributario, aquellos conceptos que para la generalidad de los contribuyentes constituían deducciones. En consecuencia, es forzoso concluir, que para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías son deducibles, para toda clase de contribuyentes, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria.

En punto a la definición de los presupuestos de las deducciones contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, en reciente jurisprudencia el Honorable Consejo de Estado, señaló:

*"En materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denunciado privado*

*de una erogación para que ésta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición para la deducibilidad de las "expensas necesarias" que son entre otros, la relación de causalidad con la actividad productora de renta, vinculada a la actividad y al motivo de las expensas, en forma tal que para la generación de la renta deba realizarse el gasto, "proporcionado" de acuerdo a las características de cada actividad y necesario, entendido este último como el normal para producir o facilitar la obtención de la renta, determinado con criterio comercial" (Sentencia del 16 de marzo de 2001. Exp. 11607. M.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié).*

A partir de este criterio del Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, corresponde analizar si las regalías cumplen los requisitos esenciales de las deducciones:

El inciso segundo del artículo 360 de la Constitución Política, establece:

*"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 Honorable Corte Constitucional se ha ocupado en repetidas ocasiones de la naturaleza de las regalías, y ha venido revisando sus propios criterios jurisprudenciales, con ocasión de las acciones de inconstitucionalidad contra las leyes que regulan la materia:

En un principio la Corte acogió la concepción de la "regalía-precio", pues la definió como una contraprestación que se causa por la explotación de los recursos naturales no renovables de propiedad de la Nación, y la diferenció de los impuestos que son consecuencia del poder de imperio del Estado, consagrado en el numeral 9° del artículo 95 superior, que les impone a los particulares el deber -unilateral- de contribuir a la financiación de sus gastos e inversiones. (Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero).

Sin embargo, según la jurisprudencia vigente, con base en el análisis de los artículos 58, 332 y 360 de la Constitución Política, la Corte retomando, parcialmente, su criterio inicial en torno al fundamento constitucional de las regalías, en cuanto éstas se generan como consecuencia del desgaste ambiental y social que produce la explotación de recursos naturales no renovables, concluyó, que lo que genera el deber constitucional de pagar regalías es el hecho mismo de la explotación de los recursos naturales no renovables, en consonancia con la función social de la propiedad a la que es inherente una función ecológica. En esa medida, tanto la explotación de recursos naturales estatales, como los de propiedad privada, están sujetos a la obligación de pagar regalías. (Sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003).

Es necesario reiterar que la Constitución en el inciso segundo del artículo 360, califica la regalía como una contraprestación económica a cargo de quien adquiera el derecho a explotar el subsuelo minero o petrolero. Es bien sabido que una prestación, jurídicamente, es el objeto de una obligación, es aquello que debe darse, hacerse o no hacerse en favor del acreedor, en este caso del Estado y a

título de retribución por el derecho a explotar los recursos naturales no renovables cuyo otorgamiento, a partir de la Carta de 1991, será siempre oneroso, vale decir, directamente remunerado con una ventaja patrimonial específica en favor de la entidad concedente. Se deduce por consiguiente que se trata de una carga económica, por definición, diferente de un impuesto, y que genéricamente puede calificarse como un ingreso fiscal no tributario.

Según el artículo 227 de la Ley 685 de 2001 por la cual se expide el Código de Minas, la regalía consiste en un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero, calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie.

Ahora bien, dado que el artículo 360 Constitucional le da el carácter de una contraprestación económica, es decir, de lo que se recibe por una prestación que se otorga o da a quien la paga, se tiene entonces que la regalía es un porcentaje del valor de la producción del mineral en boca o borde de mina o pozo que cobra la entidad estatal concedente del derecho a explotar, que se paga en dinero o en especie por el concesionario de tal derecho o por quien lo adquirió en virtud de licencia, permiso, contrato de explotación o de cualquier otro título emanado del Estado.

Entonces, se presenta la relación de causalidad existente 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.

Con todo, no se puede perder de vista que los artículos 26, 89, 107 y 178 del Estatuto Tributario, al señalar el procedimiento para la depuración de la renta ordinaria, si bien no los definen, si establecen una clara diferencia entre los costos imputables a los ingresos y las deducciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el mismo sentido, a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y de los elementos de los estados financieros, los costos representan erogaciones y cargos asociados directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, actividades de las cuales un ente económico obtiene sus ingresos, mientras que los gastos son las erogaciones incurridas en general en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación (artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993).

En consonancia con lo anterior, en el Catálogo General de Cuentas del Plan General de la Contabilidad Pública (Resolución No. 400 de 2000), el acápite de descripciones y dinámicas, señala que bajo la denominación Costos de Producción *"se agrupan las cuentas representativas de los cargos asociados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, de los cuales un ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su cometido estatal"*. Según dicho Catálogo, dentro de los conceptos que hacen parte de los costos de producción, están las Regalías: definidas como *"Compensación monetaria girada a la Nación, departamentos, municipios, puertos y Fondo Nacional de Regalías, liquidada sobre la explotación de los recursos naturales no renovables"* (Cuenta 710000 Costos de

producción de bienes). Por otra parte, el Catálogo también prevé la contabilización de las regalías y compensaciones monetarias como Gastos de Operación (Cuenta 522013).

Así las cosas, en el caso de los productores o explotadores de los mencionados recursos, resulta más apropiado el término costos para referirse al tratamiento contable y tributario de las regalías, como lo propone el peticionario. En tanto que corresponde tratarlas como deducción, a los comercializadores y exportadores, que deban pagar regalías en sustitución de los productores.

Ahora bien, por aplicación armónica de los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, los requisitos señalados para las deducciones, igualmente se predicán en lo pertinente para los costos.

Con base en lo expuesto, a la luz de los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario y obedeciendo la filosofía que inspiró el artículo 116 ibídem, este Despacho concluye que son deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías que se causan por la explotación de recursos naturales no renovables, sin distinción de la clase de contribuyente, siempre y cuando se cumplan los requisitos, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria.

No sobra advertir que en tratándose de regalías pagadas en especie, de acuerdo con la práctica contable, el costo de los volúmenes de producción que se entregan a título de regalías, es absorbido por el costo de la producción disponible para la venta, por lo cual esta asignación de costos es incompatible con cualquier otra deducción a título de regalías originada en el mismo hecho.

En los anteriores términos, se revocan el Concepto No. 089041 del 20 de diciembre de 2004 y la tesis jurídica No. 1 del Concepto No. 054304 del 9 de julio de 1998.

Finalmente se anota, en relación con los conceptos Nos. 003682 del 22 de enero de 2002, 083324 del 30 de diciembre de 2002 y 076644 del 28 de noviembre de 2003, que el artículo 229 de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas), que constituía su fundamento jurídico, fue declarado inexecutable por la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1071 del 13 de noviembre de 2003. (Exp. D-4583. M.P. Dr. Rodrigo escobar Gil).

Atentamente,



**CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS**

Jefe Oficina Jurídica

Proyectó: Gutierrez Gutierrez Dennys

Revisó: Cvg



PwC impuestos en línea

Fecha: 6/3/08

**SIN ANEXOS**

