

100208192 - 760

Bogotá, D.C., 23 de mayo de 2025.

Tema: Impuesto de Renta y complementarios.
Descriptores: Capitalización de inversiones.
Evaluación y Exploración de recursos naturales no renovables.
Gastos preoperativos anteriores a la obtención del derecho de exploración.
Fuentes formales: Artículos 74-1, 107, 143-1 y 159 del Estatuto Tributario.
Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF 6.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO.

2. ¿Es procedente la capitalización fiscal de los costos y gastos incurridos por desembolsos efectuados con anterioridad a la obtención de los derechos económicos de exploración, conforme a lo dispuesto en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario? En caso negativo, ¿cuál es el tratamiento fiscal aplicable a dichos desembolsos?

TESIS JURÍDICA.

3. Los costos y gastos incurridos mediante desembolsos efectuados con anterioridad a la adquisición de los derechos económicos de exploración no son susceptibles de capitalización fiscal conforme al artículo 74-1 del Estatuto Tributario (ET). En consecuencia, tales erogaciones deben tratarse como gastos del período, y su eventual deducción estará sujeta al cumplimiento de los requisitos generales de necesidad, causalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 ibidem.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

FUNDAMENTACIÓN.

4. El artículo 74-1 del ET establece que, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, serán susceptibles de capitalización fiscal los costos y gastos incurridos en la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables que correspondan a alguno de los activos expresamente previstos en dicha norma. Sin embargo, en su inciso tercero precisa que los desembolsos se realicen con anterioridad a la obtención de los derechos económicos de exploración no son objeto de capitalización. En consecuencia, éstos últimos no podrán reconocerse como inversiones capitalizables.

5. Esta norma fue incorporada al ordenamiento fiscal mediante el artículo 54 de la Ley 1819 de 2016, ley cuya exposición de motivos subrayó como uno de los ejes de la reforma el fortalecimiento del vínculo entre la legislación tributaria y los marcos contables internacionales. En efecto, se indicó lo siguiente:

«Con el propósito de simplificar el cumplimiento de la obligación tributaria y de acercar el impuesto a la realidad de las empresas responsables, se hace referencia a las normas NIIF para la determinación del impuesto y se incluyen una serie de disposiciones que ajustan los efectos fiscales de las normas contables. [...]

Por lo anterior, corresponde a la tributación tomar el insumo otorgado por la contabilidad y darle los efectos fiscales correspondientes, de acuerdo con la política fiscal.»³

6. Por tanto, dichos desembolsos previos a la adquisición del derecho económico de exploración deben reconocerse como gastos del periodo⁴ y ⁵.

7. En ese sentido, el procedimiento que debe observarse para que dichos gastos puedan ser reconocidos como deducibles en el impuesto sobre la renta, se sujeta al cumplimiento de requisitos generales de deducibilidad previstos en el artículo 107 del ET., cuya aplicación ha sido precisada por la jurisprudencia unificada del Consejo de Estado, explicando entre otros que:

«3.1- Como regla general, en los términos del artículo 107 del ET, son deducibles de la renta bruta las expensas realizadas durante el período gravable en desarrollo de «cualquier actividad productora de renta», siempre que guarden relación de causalidad con ella y, además, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad se determinan «con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad», según precisa la misma norma. También agrega que se deben tener en cuenta «las limitaciones establecidas en los artículos siguientes», de lo cual deriva que si una deducción está normada en una disposición adicional –como ocurre con los artículos 142 y 143 del ET–, es del caso analizar la especial interacción que pueda surgir entre esta y aquellos requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del ET, pues, en ciertos casos normas especiales preceptúan connotaciones especiales que bien pueden flexibilizar o, por el contrario, tornar más estrictos los requisitos del citado artículo 107 para un

³ Cfr. Exposición de motivos proyecto de ley 163/2016 Senado y 178/2016 Cámara, Gaceta del Congreso No. 894 de 2016. "2.2.1.3.4 Ajustes a la contabilidad para llegar a lo fiscal". p. 113.

⁴ Cfr. Brewer, Joseph. Contabilidad NIIF para la exploración de recursos naturales: un repaso. Disponible en: <https://www.gravita.com/ifrs-accounting-for-natural-resource-exploration-a-refresher/>. En similares términos, VAG GLOBAL. NIIF 6- Exploración y evaluación de recursos minerales. Disponible en: <https://vag-global.com/niif/niif-6-exploracion-y-evaluacion-de-recursos-minerales/>.

⁵ Sobre este tópico, el párrafo 10 de la NIC 8 señala que, 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 reúna los requisitos allí contemplados. Al respecto, el párrafo 7 de la NIC 38 señala que esa norma será aplicable «a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras»

tipo de expensa o erogación de modo particular.

[...] En definitiva, la relación de causalidad se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos.

3.2- [...] Con base en los anteriores criterios, la Sala considera que son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta.

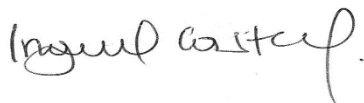
[...] Acerca de la relación de causalidad exigida por la norma, en armonía con el 178 ibidem, esta Sección ha sostenido que se refiere al nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, «no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad».

[...] Al respecto, la Sala precisa que la regla general de proporcionalidad del artículo 107 del ET no demanda una comparación entre la erogación incurrida y la renta bruta del contribuyente para verificar su magnitud, sino que, como se señaló anteriormente, se debe apreciar si el monto resulta razonable en el marco de la actividad empresarial realizada por el contribuyente y en el contexto de una situación de mercado dada.»⁶

8. Por ende, corresponde al contribuyente acreditar y poner en conocimiento de la administración tributaria y de los jueces las circunstancias que justifican la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las erogaciones cuya deducibilidad se controvierte⁷. En conclusión, debe el contribuyente evaluar, bajo los parámetros del artículo 107 ET, si los desembolsos realizados con anterioridad a la adquisición de los derechos económicos de exploración —como ocurre en las etapas de costeo o prospección— pueden considerarse deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA
Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Subdirección de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
www.dian.gov.co

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao - Subdirección de Normativa y Doctrina

⁶ Cfr. C.E. Secc. Cuarta. Sentencia de Unificación de nov. 26/2020. Exp. 21329. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ En la sentencia citada *up supra*, el Consejo de Estado explicó: «Finalmente, la Sala pone de presente que, como la carga de efectuar las demostraciones concernientes a los factores negativos de la base imponible recae sobre los obligados tributarios, incumbe al contribuyente probar y poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias que justifican la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las erogaciones cuestionadas por la Administración. Por tanto, la mayor concreción del cuestionamiento de autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.»



Revisó: Judy Marisol Céspedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina