

Regalías asociadas a la adquisición de productos terminados

La denominada reforma tributaria estructural optó por prohibir la deducción de regalías asociadas a la adquisición de productos terminados (sic), en los términos en que se modificó el artículo 120 del estatuto tributario (L. 1819/2018, art. 70), procurando, en vano, impedirle a los contribuyentes la doble utilización de esta partida, tanto como costo como a manera de deducción.

En efecto, esta norma no logra su cometido, no solo ante la irreconciliable imprecisión técnica de su redacción —por confundir las nociones de costo y gasto— que la hace inaplicable, sino por estar dirigida a proscribir expresamente una práctica *per se* no autorizada, convirtiéndola en inane.

En términos generales, el pago de regalías reconoce el derecho a la explotación de un intangible —usualmente, al uso de una marca o signo distintivo—, que, de no estar incluido en el costo de los bienes adquiridos, generalmente se hace a un tercero titular de los derechos y se liquida sobre las ventas posteriores del producto.

A juicio del inciso segundo de la norma citada: “No serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o período gravable, cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados”, lo que desconoce las reglas previstas por el artículo 66 del estatuto tributario, que le dan a los pagos derivados de la adquisición de los inventarios la noción de costo, en contraposición a los gastos en que se incurra con ocasión de su posterior venta, eventualmente deducibles del impuesto sobre la renta, según las reglas previstas por el artículo 107 *ibídem*.

En estricto sentido, si el pago por concepto de regalías deviene de la adquisición de los bienes, tal erogación debe formar parte de su costo y, en consecuencia, no puede ser tomado posteriormente como gasto deducible, acorde con la estructura de depuración de la renta (E.T., libro primero, tít. I, caps. I a V).

Por el contrario —y bajo las mismas reglas—, si el gasto se asocia a la venta de los bienes no puede formar parte del costo, pero, si cumple las condiciones legales y es considerada como una expensa necesaria, podrá entonces ser solicitado como deducción.

Así las cosas, en relación con el pago por concepto de regalías basaba con las previsiones generales de la legislación vigente antes de la reforma para la correcta determinación del impuesto sobre la renta, siendo innecesaria la equivocada restricción que propone la nueva disposición, cuya intrascendencia solo se vio superada por el sentido que en un principio le dio la subdirección de la dirección de gestión normativa y doctrina de la DIAN al interpretarla mediante el concepto 1621 del 5 de octubre del 2017, según el cual, se trataría de una norma antiabuso que limita, sin excepción alguna, la deducibilidad del pago, al comprender que el valor de las regalías se encuentra inmerso en el costo del producto, independientemente de que las mismas se contraten y paguen por separado a quién vende el producto o a un tercero.



HUMBERTO ANÍBAL RESTREPO VÉLEZ
Abogado tributarista

Esta argumentación deja de lado la herramienta hermenéutica de interpretación teleológica a la que se debió acudir, olvidando que la finalidad del legislador era el evitar la utilización de un doble beneficio por un mismo pago (simultáneamente como costo y gasto) pero no des-

conocer como tal el pago realizado por concepto de regalías, incurriendo, además, en el error de acoger el supuesto fáctico que inspiró el texto legal en el sentido de presumir que en todos los casos el pago de las regalías forma parte del costo —también equivocado por desconocimiento de la realidad comercial—, sin contar con la ligereza de equiparar dicha medida a una norma anti abuso (sic) ignorando la precisa naturaleza y generalidad de esta figura en materia tributaria (E.T., art. 869).

Por fortuna, el anterior concepto —más que aclarado— fue revocado por el Oficio 318 del 23 de marzo del 2018, bajo el argumento de que está en cabeza del contribuyente demostrar —para efectos de la deducibilidad del pago por concepto de regalías—, que el valor correspondiente a la explotación del intangible no se encuentra incorporado dentro de la estructura del costo del producto, corrigiendo la posición anterior, que, aunque de manera poco ortodoxa, ratifica sin quererlo la inaplicabilidad de la norma así interpretada.

En conclusión, producto de esta aclaración de la autoridad tributaria, las cosas han vuelto a su estado anterior a la expedición de la reforma, e incluso a la del primer pronunciamiento de la DIAN, bajo el entendido de que el tratamiento fiscal relacionado con el pago de regalías dependerá de si se ajusta al concepto de costo o gasto, según corresponda, y de manera excluyente ante la imposibilidad material de obtener un doble beneficio.

Claro ejemplo de la incertidumbre jurídica que genera la expedición de una regla de derecho mal redactada, innecesaria e insulsa, y, peor aún, mal interpretada por la autoridad que tiene a su cargo la doctrina oficial en materia impositiva.