



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., seis (6) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00626-01 (27048)
Demandante: YANBAL DE COLOMBIA SAS
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2012. Deducción por pago de regalías. Principio de plena competencia.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 19 de mayo de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000155 del 21 de diciembre de 2015, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Yanbal de Colombia S.A.S. por el año 2012; y de la Resolución No. 010200 del 23 de diciembre de 2016, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR la firmeza del denuncia privado del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012, presentado por la sociedad Yanbal de Colombia S.A.S.

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

El 18 de abril de 2013, Yanbal de Colombia SAS presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, corregida el 23 de febrero de 2015, en la cual registró un saldo a pagar de \$32.393.533.000. Y el 19 de julio de 2013, presentó la Declaración Informativa de Precios de Transferencia del año gravable 2012, así como la documentación comprobatoria.

Previo requerimiento especial y respuesta a este, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000155 del 21 de diciembre de 2015, en la cual desconoció otras deducciones por \$18.047.452.000, fijó el impuesto a cargo en \$38.349.192.000 e impuso sanción por inexactitud de \$9.529.054.000 -160 %-, lo que arrojó un total a pagar de \$47.878.246.000. Contra esta decisión se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos en la Resolución 010200 del 23 de diciembre de 2016, que la confirmó.

DEMANDA

Yanbal de Colombia SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:



1. Declarar nulidad del acto administrativo complejo conformado por la liquidación oficial de revisión número 31241201500155, del 21 de diciembre de 2015, y la resolución que falló el recurso de reconsideración número 010200, del 23 de diciembre de 2016, actos proferidos, en su orden, por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos del Nivel Central de la misma Entidad.

2. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad del acto administrativo demandado, y a título de restablecimiento del derecho, declarar que la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por YANBAL por el año gravable 2012 se encuentra en firme y, en consecuencia, no procede el pago del mayor impuesto ni de la sanción por inexactitud que determinó la Administración Tributaria.

Invocó como disposiciones vulneradas los artículos 260-2, 260-3, 260-4, 683, 784 y 785 del ET y, 9 del Decreto Reglamentario 4349 de 2004. El concepto de la violación se resume, así:

Los actos acusados vulneraron el principio de correspondencia y el debido proceso, porque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aludió a hechos y argumentos no propuestos en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, en tanto las razones del desconocimiento de gastos por pagos por regalías a *Jafer Limited*, por incumplir los requisitos del artículo 107 del ET, solo se presentó en la mencionada resolución que decidió el recurso.

Yanbal practicó retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta sobre el importe total de los giros que, por concepto de regalías, realizó en favor de *Jafer Limited*, en desarrollo del contrato de licenciamiento de uso de marcas, con una tarifa del 33 %, y registró el contrato ante la autoridad competente. De ahí que se cumplieran los requisitos legales para la procedencia de la deducción.

No obstante, la Administración rechazó la deducción fundada en que *Jafer Limited* es el único propietario del intangible y no realiza en Colombia actividades de mercadeo o mantenimiento de la marca, pese a que la normativa fiscal no establece tales condiciones para la procedencia del pago de regalías.

También desconoció que *Jafer Limited* asumió el 94 % del pago de los honorarios a la firma Gómez Pinzón Asemarcas, para que actuara como apoderado designado para la protección de sus intangibles -gasto en el que incurre quien funge como su propietario-, e indicó, sin sustento, que más que un contrato de licenciamiento la operación constituía una asistencia técnica, confundiendo la naturaleza jurídica de los dos contratos. Además, las marcas cuya autorización de uso ha otorgado *Jafer Limited* a Yanbal en Colombia igualmente son materia de licenciamiento en otras jurisdicciones.

Existe relación de causalidad entre la actividad productora de renta y las regalías pagadas a favor de *Jafer Limited*, como se advierte en las certificaciones del revisor fiscal, las cuales muestran que los ingresos de Yanbal en el año 2012 provinieron de la comercialización de productos cuyas marcas eran las licenciadas por *Jafer Limited*. Además, el gasto era necesario para desarrollar la actividad productora de renta y proporcional al ingreso obtenido por la comercialización de los productos licenciados.

La sociedad cumplió el régimen de precios de transferencia y escogió correctamente el método que debía aplicar a las operaciones de pago de regalías a favor de *Jafer Limited*. No obstante, la DIAN desconoció el alcance de la metodología utilizada porque: i) el método aplicable era el de Partición de Utilidades -TU-, pese a no ser apropiado para dimensionar las operaciones en las que las partes relacionadas o vinculadas aportan activos intangibles significativos y, ii) el método de precio comparable no controlado -PC- era inapropiado, sin tener en cuenta que hay



comparables claros para la operación y adecuados para examinar la realidad económica y jurídica. Así, el análisis del egreso por regalías a favor de *Jafer Limited* debió realizarse desde la perspectiva de precios de transferencia, a la luz del método de precio comparable no controlado.

Los actos acusados incurrieron en expedición irregular, al carecer de «*absoluta*» motivación, en cuanto declararon el incumplimiento del principio de plena competencia, sin explicar las razones de tal incumplimiento, o del cambio de método para la aplicación del régimen de precios de transferencia. No cuestionaron el estudio de precio comparable no controlado, ni examinaron la partición de utilidades para demostrar que Yanbal no estaba en el rango intercuartil del mercado.

La DIAN no solicitó información para estructurar el método que consideró «*pertinente*», vulnerando el debido proceso de la sociedad, y manifestó que «*i)... el método a aplicar era el de partición de utilidades (TU), pese a que la contribuyente explicó que no era el apropiado para dimensionar las operaciones en las que las partes relacionadas aportan activos intangibles significativos, como ocurre en este caso y ii)... que el método correcto para analizar la operación es un método indirecto (partición de utilidades) y no un método tradicional o directo (precio comparable no controlado), sin tener en cuenta que hay comparables claros para la operación y apropiados para examinar la realidad económica y jurídica que la soporta*».

No procede la sanción por inexactitud, porque no se configuró el hecho sancionable, y existe diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable y las circunstancias fácticas con las cuales se relaciona.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

No se violó el principio de correspondencia ni el debido proceso, porque en el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se planteó el desconocimiento de la deducción por el pago de regalías de la contribuyente a *Jafer Limited*, y se indicó que la operación vulneró el principio de plena competencia, lo cual es acorde con la mención en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, de que dicho pago incumplió los requisitos del artículo 107 del ET.

En el año 2012, la actora pagó a la Corporación Unique \$28.244.230.000, en cumplimiento de un contrato de asistencia técnica para el mantenimiento de la marca Yanbal, de propiedad de *Jafer Limited* ubicada en las Islas Vírgenes Británicas, marca utilizada por la demandante en virtud del contrato de licenciamiento suscrito con *Jafer Limited*. Según esto, quien desarrolla las funciones, emplea activos y asume riesgos para el mantenimiento de la marca por los que recibió la suma referida es la Corporación Unique -Perú- y, aunque *Jafer Limited* no participó tales actividades, recibió un pago de la demandante por \$18.047.452.000, lo cual no haría ninguna sociedad independiente en una situación similar.

No basta con que la contribuyente gestione el cumplimiento de los requisitos formales de la deducción, pues desde lo sustancial debe acreditar que la necesidad, proporcionalidad y causalidad de la erogación se aborden desde el régimen de precios de transferencia, lo cual no se probó, lo que vulneró el principio de plena competencia. Y la retención a la que se sometió el pago no sustenta la procedencia de la erogación.

Jafer Limited es propietaria legal de la marca, pero no su propietaria económica, lo que es indispensable para el desarrollo de operaciones que involucran intangibles. Como el propietario económico contribuye al valor del intangible y asume los riesgos



asociados, contar con el título legal no necesariamente indica que el propietario contribuyó con el valor de la marca, pues no asume riesgos para desarrollarla. Entonces, para tener derecho al retorno de la explotación de un intangible, se debe probar que se desarrollaron y controlaron las funciones, se aportaron activos y se asumieron riesgos para que el intangible reporte beneficios.

En el régimen de precios de transferencia los vinculados económicos deben acreditar las funciones desarrolladas, los activos involucrados y los riesgos asumidos. No obstante, *Jafer Limited* no asumió riesgo alguno, y pese a ello recibió un pago de \$18.047.452.000, por el hecho de poner a disposición de la actora una marca que fue cuidada, mejorada y protegida en virtud de un contrato de asistencia técnica suscrito con la Corporación Unique, a quien se le pagó por tal servicio.

Pese a que en la demanda se indicó que el método PC que utilizó en los actos acusados no es aplicable, la Administración desconoció la deducción *«por la potísima razón de que no tenía los elementos necesarios para realizar un nuevo estudio con el método que consideraba correcto»*.

La Administración no confundió los contratos de asistencia técnica y de licenciamiento de marcas, ya que al analizarlos, estableció que con la asistencia técnica se dio valor a la marca y el licenciamiento contribuyó a ello, lo que implicó que la contribución de *Jafer Limited* en las operaciones de Yanbal fue mínima o nula y, por tanto, el retorno por tal contribución resultó exagerado, comoquiera que quien operó como verdadero dueño de la marca fue la Corporación Unique, a quien se le reconoció un pago en el marco del contrato de asistencia técnica.

Procede la sanción por inexactitud, ante la inclusión de datos o factores equivocados, porque Yanbal declaró deducciones improcedentes.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 9 de abril de 2019, el *a quo* saneó el proceso, precisó que no se presentaron excepciones previas, fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, tuvo como pruebas las aportadas por las partes en la demanda y en su contestación, y corrió traslado para alegar, en conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos acusados, dejó en firme la declaración privada y no condenó en costas, por lo siguiente:

No se violó el principio de correspondencia ni el debido proceso, porque en la actuación administrativa se cuestionó la deducción por pago de regalías de la demandante a *Jafer Limited* y, aunque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración expuso que las pruebas de la actora eran insuficientes para acreditar la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto por regalías, ya que el contrato no evidenció una actividad del titular de la marca que ameritara la contraprestación pactada, ello no desconoce el derecho de defensa ni los principios invocados.

En el régimen de propiedad industrial, el registro de una marca ante la Superintendencia de Industria y Comercio le confiere al solicitante la titularidad del bien intangible. Esto significa que de la titularidad un signo distintivo emana el derecho al uso exclusivo de la marca, y a impedir que terceros perturben dicha explotación sin consentimiento previo. Para la protección de este derecho, el ordenamiento jurídico



prevé la figura contractual de licencia de marcas, como un negocio en el que el propietario cede la exclusividad sobre el uso del intangible a un tercero, permitiendo su explotación a cambio del pago de una regalía, pero conservando su titularidad.

Los certificados de registro de la Superintendencia de Industria y Comercio que obran en el expediente prueban que *Jafer Limited* es titular de los signos distintivos que son objeto de la licencia otorgada a la demandante -*aspecto no discutido por la DIAN*-. Al ser *Jafer Limited* titular de la marca y ostentar el derecho de exclusividad sobre su uso, podía licenciar tales signos y percibir la remuneración a título de regalías; además, se acreditó que la sociedad adelantó trámites de registro de intangibles y presentó oposiciones frente a solicitudes de terceros, con lo cual ejecutó actuaciones tendientes a la protección de la marca, lo que desvirtúa el argumento de la Administración sobre la simple propiedad formal de *Jafer Limited* respecto de las marcas registradas.

La DIAN supeditó el derecho del titular de la marca de percibir una regalía derivada del licenciamiento a su participación y toma de riesgos en el desarrollo, mejora, mantenimiento y protección del bien, aspectos que no prevé la normativa aplicable, y confunde los derechos conferidos por la titularidad de una marca mediante su registro, con el valor agregado que puede reportar el intangible cuando se introduce al mercado, lo cual dependerá, entre otros factores, de campañas publicitarias y el control en la calidad de los productos.

Si bien la Administración adujo que lo pagado por regalías a *Jafer Limited* ya se había abonado por concepto de honorarios a la sociedad Unique, en el marco del contrato de asistencia técnica celebrado con la demandante, las actividades desarrolladas en el marco de dicho contrato son propios de los asuntos comerciales de la mencionada compañía, que nada tienen que ver con las marcas, su licenciamiento o con el hecho de que Unique esté supliendo las funciones de *Jafer Limited*.

Frente al pago de honorarios a Unique por asistencia técnica, la DIAN no puede asumir que involucren las marcas y que, por tanto, no procede el pago a *Jafer Limited*, pues conforme con el régimen de propiedad industrial nacional e internacional, no es admisible que la demandante pague regalías a Unique, quien no es propietaria de dichas marcas y no tiene el derecho exclusivo para licenciar su uso.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, los pagos hechos por Yanbal a *Jafer Limited*, por la autorización del uso de marcas, guardan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad generadora de renta.

No se condena en costas porque no están demostradas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación en el que indicó:

El Tribunal incurrió en defecto sustantivo por inobservar las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, pues al estudiar la procedencia de la deducción por pago de regalías, con ocasión del contrato de licenciamiento de marca suscrito con *Jafer Limited*, no analizó si la operación cumplía el principio de plena competencia, y se limitó a verificar la necesidad, causalidad y proporcionalidad desde el punto de vista formal y comercial -*art. 107 del ET*-, omitiendo que dicho régimen aplica la caso, por tratarse de una operación multinacional entre vinculados económicos.

El fallo no analizó la procedencia de la deducción desde el régimen de precios de transferencia y la vulneración al principio de plena competencia, que es precisamente



lo que controvierte la Administración, por lo cual, como se expuso en la contestación de la demanda, se debe abordar la aplicabilidad de dicho régimen a la operación que dio origen a la erogación debatida.

El pago de regalías a *Jafer Limited* no cumple el principio de plena competencia y no resulta deducible, porque se probó que esa sociedad no es la propietaria económica del intangible, en la medida en que no contribuyó en su valor mediante el desarrollo de funciones, aporte de activos, ni asunción de los riesgos asociados a su desarrollo. Por ello, *Jafer Limited* no tenía derecho a la remuneración por regalías, pues el licenciatario fue quien asumió el mantenimiento, promoción y sostenimiento de la marca, mediante un contrato de asistencia técnica suscrito con la Corporación Unique, y en una operación entre partes independientes dicha erogación no se habría pactado.

La sanción por inexactitud es procedente, en razón a que la actora incurrió en uno de los supuestos reprochados por el artículo 647 del ET, al incluir en su declaración una deducción improcedente que derivó en un menor saldo a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación. La **demandante** insistió en lo aducido en la demanda y el **Ministerio Público** pidió confirmar la decisión impugnada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Yanbal de Colombia SAS, respecto del año gravable 2012.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, en su calidad de apelante única, se debe establecer si, conforme con las pruebas del proceso y la normativa aplicable al régimen de precios de transferencia, procede el rechazo de los pagos por concepto de regalías hechos por la actora a su vinculada económica *Jafer Limited*, en desarrollo de un contrato de licencia de uso de marcas.

En el periodo en discusión, Yanbal de Colombia SAS¹ registró otras deducciones por \$57.882.785.000, de los cuales \$18.047.542.000 corresponden a pagos por regalías a su vinculada *Jafer Limited -Islas Vírgenes Británicas-*, propietaria de la marca Yanbal, por su licenciamiento y explotación.

La DIAN rechazó el pago de las regalías, al asumir que, quien realizaba el mantenimiento de la marca era la Corporación Unique SA -Perú-, a la cual, por el mismo hecho le pagaron \$28.244.230.000, en virtud de un contrato de asistencia técnica. A su juicio, pese a que *Jafer Limited* no participó en el mantenimiento y posicionamiento de la marca, la contribuyente le pagó \$18.047.452.000, lo que no haría ninguna sociedad independiente en una situación semejante, pues por tal concepto ya le había pagado a la Corporación Unique.

¹ La sociedad tiene por objeto «A) REALIZAR, EN EL TERRITORIO COLOMBIANO, ACTIVIDADES DENOMINADAS MULTINIVEL O DE MERCADEO EN RED, ENTENDIENDO QUE CONSTITUYE ACTIVIDAD MULTINIVEL TODA ACTIVIDAD ORGANIZADA DE MERCADEO, DE PROMOCIÓN O DE VENTAS [...]; B) FABRICAR, ELABORAR, PREPARAR, EMPACAR, DISTRIBUIR Y TRANSPORTAR, CON MEDIOS PROPIOS O A TRAVÉS DE TERCEROS, COMPRAR, VENDER IMPORTAR, EXPORTAR, ALMACENAR, INDUSTRIALIZAR Y, EN GENERAL, NEGOCIAR O COMERCIALIZAR COSMÉTICOS Y ARTÍCULOS DE BELLEZA Y DE TOCADOR, ENVASES, EMPAQUES, ESTUCHES, MATERIAL DE PROMOCIÓN Y PRODUCTOS QUÍMICOS DE TODO TIPO O DESCRIPCIÓN, NUEVOS, USADOS O PROVECHOSOS EN EL TRATAMIENTO, CONSERVACIÓN Y FOMENTO DE LA BELLEZA; C) DISEÑAR, FABRICAR, ELABORAR, EMPACAR, DISTRIBUIR Y TRANSPORTAR, CON MEDIOS PROPIOS O A TRAVÉS DE TERCEROS, COMPRAR, VENDER, IMPORTAR, EXPORTAR, ALMACENAR, INDUSTRIALIZAR Y EN GENERAL, NEGOCIAR O COMERCIALIZAR JOYAS DE FANTASÍA O BISUTERÍA FINA; D) DISEÑAR, FABRICAR, ELABORAR, EMPACAR, DISTRIBUIR Y TRANSPORTAR, CON MEDIOS PROPIOS O A TRAVÉS DE TERCEROS, COMPRAR, VENDER, IMPORTAR, EXPORTAR, ALMACENAR, INDUSTRIALIZAR Y EN GENERAL, NEGOCIAR O COMERCIALIZAR VELAS Y/O CUALQUIER PRODUCTO ELABORADO CON PARAFINA Y SUS ACCESORIOS [...]».



El *a quo* indicó que *Jafer Limited* era el titular de los signos distintivos licenciados a Yanbal Colombia -marca-, y que la DIAN supeditó el derecho de percibir la regalía a la participación y toma de riesgos del titular en el desarrollo, mejora, mantenimiento y protección de la marca, lo que es un requisito no exigido por la normativa aplicable.

Señaló que, por ser titular del portafolio marcario y ostentar el derecho de exclusividad sobre su uso, *Jafer Limited* podía licenciar los signos distintivos y percibir una remuneración a título de regalías. Agregó que se probó que dicha compañía registró el intangible y presentó oposiciones frente a solicitudes de terceros -*actividades tendientes a la protección de su marca*-, y que la demandada confundió los contratos de licenciamiento de marca suscrito con *Jafer Limited*, con el de asistencia técnica con la Corporación Unique SA, que son de diferente naturaleza y objeto.

En el recurso de apelación, la DIAN adujo que, como el pago de regalías no cumplía el principio de plena competencia, no era deducible, y reiteró que *Jafer Limited* no era propietario económico del intangible, pues no contribuyó en su valor con el desarrollo de funciones, aporte de activos, ni asunción de riesgos asociados.

Anotó que el Tribunal incurrió en defecto sustantivo por inobservar las normas del régimen de precios de transferencia, ya que no verificó si la operación cumplía el principio de plena competencia, y se limitó a verificar los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, al margen de los presupuestos esenciales dicho régimen, aplicable por recaer en una operación entre vinculados económicos.

Se observa que en la liquidación de revisión, para cuestionar la operación que dio origen al pago de regalías, la Administración preguntó si *«¿Terceros independientes hubieran actuado en condiciones similares, es decir, pagarían una regalía a un tercero por el solo hecho de ser el propietario legal de la marca, aunque las funciones significativas que pudieran contribuir al desarrollo de la misma como las relacionadas con el diseño y control sobre la investigación y programas de mercadotecnia, administración y control del presupuesto, control sobre las decisiones estratégicas en relación con los programas del desarrollo de las marcas, y el proceso continuo de control de calidad no las esté realizando el propietario legal?²»*.

A la pregunta formulada, respondió que, *«Aunque el propietario legal de un intangible puede recibir retorno por la explotación del intangible, otros miembros del grupo multinacional al que pertenece el propietario legal pueden haber realizado funciones, usado activos, o asumido riesgos que se espera que contribuyan al valor del intangible. Los miembros del grupo multinacional que realizan tales funciones, utilizan dichos activos, y asumen estos riesgos deben ser compensados por sus contribuciones en virtud del principio de plena competencia. Por lo anterior se concluye que para el caso de intangibles la propiedad legal por sí sola no genera necesariamente un derecho de todo (o de parte) del retorno que se obtenga por la explotación del intangible. Las empresas del grupo que realizan funciones importantes, controlan económicamente riesgos significativos y contribuyen activos, tal como se determine a través de la delimitación exacta de la transacción (realidad económica), tendrán derecho a un retorno adecuado que refleje el valor de sus contribuciones. [...] Además, se evidenció que la sociedad JAFER LTD, no hace presencia en Colombia y por tanto no asume ningún tipo de funciones para el desarrollo y cuidado de las marcas»*. Se subraya.

Lo anterior, pone de relieve que el motivo de la Administración para cuestionar el pago de la regalía consistió en que la *«propiedad legal»* del intangible no generaba el derecho a obtener un retorno económico por su explotación, porque su titular debe asumir riesgos, utilizar activos y, en general, llevar a cabo el mantenimiento y posicionamiento de la marca. De ahí que el desconocimiento de la deducción se fundó en la naturaleza del contrato suscrito entre *Jafer Limited* y la demandante, y en la falta de asunción de riesgos del propietario legal de la marca, y no en una motivación que permita vislumbrar una vulneración al régimen de precios de transferencia o al principio de plena competencia.

² LOR pág. 4. Folio 92 C.A.

Sobre este último punto, las Directrices OCDE, aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2010) - *entonces vigentes*³-, prevén que el principio de plena competencia se funda en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las de transacciones entre independientes, cuya utilidad se sujeta a que se consideren las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan, y que estas sean lo suficientemente comparables⁴. Y, para determinar el grado de comparabilidad y los ajustes precisos para lograrlo, se requiere comprender cómo evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales (D.1.1., 1.33).

Asimismo, recomendaron a las administraciones que, al aplicar el principio de plena competencia, tengan en cuenta las condiciones de las operaciones entre independientes y las posibles diferencias con trascendencia económica que se aprecien entre las opciones disponibles de modo realista, tales como diferencias en el grado de riesgo u otros factores de comparabilidad, para determinar si hay comparabilidad entre situaciones comparadas, y qué ajustes se requieren para lograrla (D.1.1., 1.34). Piden que las comprobaciones de las operaciones se basen en las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas, tal y como estas las hayan estructurado, utilizando los métodos usados por los contribuyentes, siempre que estos sean coherentes con los descritos en las guías (D.1.1., 1.64).

En contraste con la DIAN, para acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia, la actora aportó: i) la DIIPT 2012; ii) la documentación comprobatoria; iii) el contrato de licenciamiento de marcas suscrito con *Jafer Limited*; iv) el contrato de asistencia técnica suscrito con la Corporación Unique SA; v) el registro de las marcas licenciadas; vi) los pagos efectuados con su respectiva retención en la fuente y, vii) un peritaje para *«determinar para la vigencia 2012 el tratamiento en materia de precios de transferencia dado por YANBAL DE COLOMBIA S.A. (...) al contrato suscrito con la sociedad extranjera JAFER LIMITED, por concepto de licenciamiento de marcas»*, que no fue objetado por la demandada, del cual, frente al método escogido por la sociedad, se destaca:

- (i) *De acuerdo con su experiencia en lo relacionado con el Régimen de Precios de Transferencia, considera usted que para la determinación del precio o margen en las relaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, por lo que toca con el otorgamiento de una licencia de una marca por parte de una compañía del exterior a una compañía nacional, el método de “Precio comparable no controlado” a que alude el numeral 1° del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, en la versión vigente antes de su modificación por la ley 1607 de 2012, es razonable y adecuado para los análisis correspondientes . Sírvase explicar las razones.*

R/ [...] Al verificar la operación objeto de análisis, observamos que se trata de un servicio prestado por un vinculado del exterior a la compañía colombiana. Ahora bien, considerando que en el ámbito de internacional es común este tipo de contrato de licencia para el uso de marcas y que la remuneración en muchos de estos contratos se establece como un porcentaje de los ingresos generados por la explotación de la marca (no para analizar el valor de la marca) contra el porcentaje de remuneración pactado en contratos comparables. Para esto es necesario verificar que las características del contrato objeto de análisis, sean similares a las de aquellos que se usen como comparables, así como el alcance del contrato, en cuanto a los derechos y obligaciones tanto del licenciante como del licenciatarío.

Verificada la similitud entre el contrato objeto de análisis y aquellos que serán usados como comparables, es adecuado y de común uso, la aplicación del método de precio comparable no controlado para este tipo de transacciones [...]

³ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 22 de julio de 2010.

⁴ «Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias (D1.1., 1.33)». Guía para la aplicación del principio de plena competencia, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 22 de julio de 2010.

CONCLUSIÓN: De acuerdo con mi experticia profesional, considero que el método del Precio comparable no controlado es el método más razonable, adecuado y directo, para analizar el precio o margen en el otorgamiento de una licencia de una marca por parte de una compañía del exterior a una compañía nacional.

- (ii) En función de la respuesta al interrogante anterior, sírvase indicar si la escogencia por parte de Yanbal de Colombia S.A. del método de “Precio Comparable no Controlado” está acorde al ordenamiento legal y a los lineamientos de la OCDE y por ende su aplicación no pudo haber distorsionado los resultados del Estudio de Precios de Transferencia que realizó, en lo que atañe a los pagos o abonos en cuenta por el licenciamiento de la marca efectuados en el año 2012 a favor de la sociedad Jafer Limited de BVI, titular de la marca.

R/ [...] considero que la compañía Yanbal de Colombia S.A., escogió adecuadamente el método para analizar la operación de egreso por licenciamiento de marca con su vinculado del exterior y adicionalmente dicha escogencia no pudo ni puede, distorsionar los resultados del estudio de precios de transferencia, pues claramente quedó demostrado en el estudio que la tarifa de remuneración usada en la transacción es similar a la usada por terceros independientes en operaciones comparables [...]

CONCLUSIÓN: A partir de los análisis mencionados previamente y de mi experiencia profesional, considero que el uso del método del precio comparable no controlado para el análisis de la operación de egreso por regalías en un contrato de licenciamiento de marca no distorsionó los resultados del estudio de precios de transferencia del año 2012 de Yanbal de Colombia S.A.

Para la Sala, si la DIAN pretendía cuestionar el cumplimiento del principio de plena competencia, debió atender las recomendaciones de las Directrices OCDE (2010), y la normativa que regula el régimen de precios de transferencia; no obstante, no realizó esfuerzo alguno para acreditar la inobservancia del principio en mención, respecto de la operación que dio lugar al pago de regalías por licenciamiento de marcas hecho por la actora a su vinculada *Jafer Limited*, ni para desestimar las pruebas aportadas.

En ese contexto, se echa de menos que la demandada adelantara un estudio de comparabilidad frente al incumplimiento del principio de plena competencia o un análisis que parta de operaciones comparables y de la descripción de los factores comparados, para desvirtuar lo consignado en la declaración de precios de transferencia, en la documentación comprobatoria y en las demás pruebas aportadas.

Esta consideración también aplica al argumento de la DIAN sobre el método utilizado por la contribuyente, en cuanto sostuvo que «el método Precio comparable no controlado (PC) no es el más apropiado para analizar la operación de regalías con *Jafer Limited* como si lo sería el método de partición de utilidades», por cuanto «no fue posible dar aplicación al método partición de utilidades en este caso, ya que no contaba con información confiable y necesaria del grupo económico para aplicarlo. Y ante tales circunstancias se rechaza el valor total pagado por regalías a *JAFER LIMITED*⁵», sin explicar las razones que permitieran arribar a tal conclusión.

Sobre el método de precio libre comparable, que se ubica en los métodos tradicionales, las guías en mención indicaron que consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable, en circunstancias comparables (B.1, 2.13.).

Para aplicar el método de precio libre comparable, una operación no controlada es comparable a una operación controlada si: i) ninguna de las diferencias -si las hay- entre dos operaciones que se comparan o entre dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de afectar materialmente el precio del libre mercado o, ii) pueden realizarse ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de esas diferencias (B.1, 2.14.).

⁵ Folio 84 CA. Página 13 LOR.

Al considerar si son comparables las operaciones controladas con las no controladas, debe ponderarse el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más amplias de las empresas, y no sólo el grado de comparabilidad del producto. Como sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa del método del precio libre comparable está condicionada por el grado de precisión con que puedan realizarse ajustes para lograr la comparabilidad (B.1, 2.15). De no poderse realizar ajustes precisos, la confiabilidad del método se reduce y es necesario complementarlo con otros métodos menos directos, o utilizar estos últimos (B.1, 2.18).

En situaciones excepcionales, cuando no hay suficiente información o la disponible no tiene la calidad suficiente para utilizar un método tradicional, es necesario definir en qué condiciones otros métodos pueden ser utilizados, como ocurre con los métodos transaccionales de utilidad, dentro de los cuales se ubica el método TU (B.1, 2.49).

Así, cuando el método de precio libre comparable pueda ser el más directo para determinar si el precio fijado en una operación entre vinculadas corresponde al precio de mercado entre partes independientes en transacciones comparables, pero no sea posible encontrar los medios de comparación que aseguren que no existen diferencias significativas que puedan afectar materialmente la determinación del precio, o que existiendo tales diferencias no puedan ser calculadas y ajustadas con precisión, se puede acudir al análisis de comparabilidad utilizando un método de utilidad transaccional, que permita establecer si la operación analizada garantiza el cumplimiento del principio de plena competencia, en cuyo caso el método TU puede ser más apropiado. Bajo este método, se hace un especial énfasis en las funciones desarrolladas por las partes y los indicadores de utilidad pueden resultar menos afectados por las diferencias en los bienes y condiciones de la transacción.

En el caso concreto, la DIAN no expuso en detalle las razones por las cuales consideró que el método seleccionado por la demandante (PC) no era el más apropiado para la transacción controlada, o por qué resultaba aplicable el método TU, pues se limitó a plantear que *«no fue posible dar aplicación al método partición de utilidades en este caso, ya que no contaba con información confiable y necesaria del grupo económico para aplicarlo»*, sin precisar las razones que, conforme con las anteriores precisiones, justificaran aplicar este último método.

En esos términos, la Administración no desvirtuó el método PC utilizado por la demandante, ni las pruebas por esta aportadas, y no expuso de forma suficiente las razones que motivaron su decisión. No prospera el cargo de apelación.

De otra parte, la DIAN afirma que *Jafer Limited* no tenía derecho a la remuneración por concepto de regalías, porque era titular del intangible, pero no su *«propietaria económica»*, en razón a que no contribuyó en su valor mediante el desarrollo de funciones, aporte de activos, ni asunción de riesgos asociados. Que fue el licenciatario quien asumió el mantenimiento, promoción y sostenimiento de la marca, y por ese concepto le pagó a la Corporación Unique (*Perú*) \$28.244.230.000 derivados de un contrato de asistencia técnica que, en esencia, implicó el mantenimiento de la marca.

Sobre este punto, la Decisión 486 del año 2000, de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones, establece el Régimen Común sobre la Propiedad Industrial de los Estados parte y, en el título VI, reglamentó el marco jurídico aplicable a marcas, registros, derechos, limitaciones, licencias y transferencias.

El artículo 154 *ib.* prescribe que el derecho al uso exclusivo de una marca se adquiere por su registro ante la autoridad nacional competente que, en el caso de Colombia, es

la Superintendencia de Industria y Comercio⁶. A su turno, el artículo 155 *ejusdem*⁷ dispone que los titulares de la marca pueden impedir a terceros realizar actos de explotación del intangible, sin su consentimiento, en ejercicio del derecho al uso exclusivo de la marca que confiere la titularidad. Asimismo, en el artículo 162 establece que el titular de una marca registrada podrá otorgar una licencia a uno o más terceros para la explotación comercial del intangible, acto que debe constar por escrito y tiene que registrarse en la oficina nacional competente para que surta efectos ante terceros⁸.

En la interpretación prejudicial del 22 de abril de 2021, originada en una consulta elevada por la Sección Primera del Consejo de Estado, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina precisó el alcance del artículo 162 y la naturaleza de los contratos de licencia de uso de marcas, así⁹:

1.3. Una de las expresiones del derecho de uso exclusivo de la marca es la facultad que tiene su titular de disponer de la misma. Dicha potestad de disposición, de conformidad con el postulado de la autonomía de la voluntad privada, se puede manifestar a través de la transferencia o cesión de la marca a otra u otras personas, o mediante el otorgamiento de una licencia para la explotación de la misma.

1.4. Las licencias tienen una función económica muy importante en el comercio de bienes y servicios. Para ampliar el campo de acción de una marca determinada, o para la penetración de mercados determinados, el titular de dicha marca puede autorizar su uso a otra persona para que pueda explotarla.

1.5. La licencia de la marca se encuentra regulada en el Capítulo IV del Título VI de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina. El instrumento en el que se plasma la licencia es el contrato de licencia, mediante el cual una persona llamada licenciante cede el derecho de uso de su marca a otra denominada licenciataria; este último se obliga al pago de una remuneración: la regalía. El licenciante conserva la titularidad sobre la marca.

1.6. El contrato de licencia deberá plasmarse por escrito y registrarse en la Oficina Nacional respectiva, acorde con lo dispuesto en el Artículo 162 de la Decisión 486. Si no se cumple con estos requisitos, la licencia no surtirá efectos frente a terceros.

1.7. Dentro del contrato de licencia intervienen tres elementos:

a) El licenciante (titular de la marca);

b) El licenciataria (al que se le confiere el derecho al uso)

⁶ «Artículo 154- El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente. En concordancia con lo dispuesto en el Decreto 4886 de 2011».

⁷ «Artículo 155.- El registro de una marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos:

a) aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;

b) suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;

c) fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales;

d) usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión;

e) usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular;

f) usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio».

⁸ «Artículo 162- El titular de una marca registrada o en trámite de registro podrá dar licencia a uno o más terceros para la explotación de la marca respectiva.

Deberá registrarse ante la oficina nacional competente toda licencia de uso de la marca. La falta de registro ocasionará que la licencia no surta efectos frente a terceros.

A efectos del registro, la licencia deberá constar por escrito.

Cualquier persona interesada podrá solicitar el registro de una licencia».

⁹ Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Interpretación Prejudicial del 22 de abril de 2021 dentro del proceso No. 556-IP-2019.



c) La marca licenciada que debe estar registrada o en trámite de registro.

1.8. La licencia implica únicamente la autorización a utilizar la marca, reteniéndose el titular de esta los restantes derechos relativos al signo en cuestión.

1.9. En la licencia, una de las notas características es que el titular no se desprende, como en la cesión, de la exclusividad absoluta del derecho, sino más bien que se limita o se restringe al licenciatario ciertos derechos, ejerciendo el licenciante el control de la marca y los derechos no expresamente transmitidos.

1.10. Al constar por escrito el contrato de licencia, en dicho documento se deben incorporar los derechos y obligaciones del licenciatario, entre los cuales podría estar la defensa de los derechos de propiedad industrial; es decir, el titular podrá facultar expresamente al licenciatario para ejercer a su nombre y representación las acciones necesarias en contra de terceros que usen la marca sin autorización para que este a su vez pueda actuar en un proceso, caso contrario esta facultad es exclusiva del titular de la marca».

Así, en virtud del contrato de licencia, el titular de la marca -que ostenta el derecho exclusivo sobre su uso-, autoriza al licenciatario a la explotación del intangible, y en contraprestación, el licenciatario se obliga a pagar una remuneración a título de regalía, sin que ello implique la cesión de la exclusividad del derecho, pues el negocio jurídico no transfiere la titularidad sobre la marca, que sigue correspondiendo a su titular -el licenciante-.

En el caso concreto, el 1.º de enero de 1997, *Jafer Limited*, en calidad de licenciante, y la Distribuidora Directa de Belleza SA. -hoy *Yanbal de Colombia SA-*, como licenciataria, celebraron un acuerdo de licencia de uso de 76 marcas para la fabricación, venta y distribución de productos cosméticos en Colombia, cuyas cláusulas 2.a. y 2.b. disponen el alcance de la licencia y de la protección de la propiedad intelectual, así¹⁰:

«2.a. LA LICENCIANTE por medio del presente contrato, otorga a LA LICENCIATARIA el derecho exclusivo, mientras el presente contrato este vigente, de utilizar LAS MARCAS para la fabricación, la venta y la distribución de productos cosméticos y de bijouterie en la República de Colombia, de conformidad con los términos que se estipulan en el presente instrumento [...]

2.b. PROTECCIÓN DE LAS MARCAS

2.b.1. Durante la vigencia de la Licencia de Uso de LAS MARCAS, LA LICENCIATARIA tomará las medidas que sean necesarias para proteger LAS MARCAS en el TERRITORIO. Al efecto, cumplirá estrictamente con todas y cada (sic) de las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales que existan o que lleguen a existir referentes a la utilización bajo licencia de marcas para productos cosméticos y de bijouterie. LA LICENCIATARIA dará aviso escrito y oportuno a LA LICENCIANTE de cualquier violación, usurpación o utilización indebida de LAS MARCAS en referencia dentro del TERRITORIO, así como de cualquier acto, reglamento o disposición legal que emane o dicte cualquier autoridad Nacional, Distrital o Departamental dentro del TERRITORIO que de cualquier manera legare a limitar el derecho exclusivo de la utilización de LAS MARCAS en la forma que se establece en esta Licencia.

2.b.2. LA LICENCIANTE se encargará de tomar todas y cada una de las acciones necesarias para mantener la vigencia de LAS MARCAS, mediante solicitudes de registro, renovaciones y demás inscripciones que se requieran. Así mismo, se encargará de tomar las acciones que se crean necesarias para la defensa de sus intereses contra cualquier persona natural o jurídica que hubiere cometido o fuere a cometer algún acto constitutivo de competencia desleal, o imitación, reproducción, usurpación o violación de los derechos que sobre LAS MARCAS tiene LA LICENCIANTE o los derechos que la presente Licencia confiere a LA LICENCIATARIA».

¹⁰ Folio 216 C.A.



Frente a la titularidad exclusiva de la marca y el pago de regalías a favor de la licenciante, las partes convinieron lo siguiente¹¹:

«2. c. TITULARIDAD EXCLUSIVA.

LA LICENCIATARIA renuncia desde ahora, en forma irrevocable en favor de LA LICENCIANTE, a cualquier derecho que le pueda conferir la utilización de LAS MARCAS distinto de los derechos que expresa y taxativamente le confiere la presente Licencia y se obliga, además, a no efectuar ningún acto ni a iniciar ninguna acción o coadyuvar a la misma, que pudiera afectar los derechos que tiene LA LICENCIANTE sobre LAS MARCAS en referencia o el derecho a conceder la presente Licencia [...]

TERCERA. REGALÍAS.

3.1. A título de contraprestación por el uso de LAS MARCAS, LA LICENCIATARIA pagará a LA LICENCIANTE una regalía del 5% sobre la venta generada por todos LOS PRODUCTOS fabricados, vendidos y distribuidos por LA LICENCIATARIA [...]

reforma al contrato de licencia de uso de marcas anterior del 14 de febrero de 2006, las partes pactaron que la retribución a título de regalías por el uso de las marcas de titularidad de la licenciante correspondería a una cuantía del cuatro por ciento (4%) de los ingresos netos provenientes de la venta de los productos fabricados, vendidos y distribuidos por la licenciataria¹²».

El 2 de diciembre de 2011, las partes adicionaron el contrato y acordaron la ampliación de los anexos del contrato inicial, para incorporar dentro de los intangibles todas las marcas, lemas comerciales, diseños industriales y demás bienes de propiedad industrial que figuraran en el nuevo anexo, así como todos los solicitados y/o registrados por *Jafer Limited* en Colombia¹³. El 20 de diciembre de 2011, se registró la adenda al contrato en la plataforma del Ministerio de Comercio, trámite aprobado mediante el registro 2011-2766 del 06 de enero de 2012.

Ahora bien, según la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia, la actora reportó que en el año gravable 2012 tuvo, entre otros, los siguientes egresos:

Razón Social Vinculado	Código de la operación	Nombre de la operación	Descripción de la operación	Nombre país	Monto de la operación	Código Método Precios Transferencia	Código indicador rentabilidad	Parte analizada	Global o segmentada
JAFER LIMITED	27	EGRESOS	REGALÍAS	ISLAS VIRGENES BRITANICAS	18.047.452.000	PC		1	
UNIQUE S.A.	29	EGRESOS	ASISTENCIA TÉCNICA	PERU	28.244.230.000	TU	MO	1	Global

La DIAN solicitó información de los pagos realizados a *Jafer Limited*, -auxiliar contable, cálculo de las regalías, el contrato de licencia de uso de marca y su registro, la reforma al convenio de uso de marcas de fábrica que modificó el porcentaje de la regalía al 4% y la última modificación que prorrogó el plazo del contrato hasta el 1.º de enero de 2017- que fue allegada oportunamente por la actora¹⁴. Según esta información, las regalías se calcularon sobre tres conceptos: i) 41204601 Elaboración de jabón, detergente y productos de tocador; ii) 41208701 Fabricación de joyas y artículos conexos y, iii) 41359501 Mercancías no fabricadas por la empresa, y el pago por tal concepto ascendió a \$18.457.451.672, sobre los cuales se practicó retención en la fuente a la tarifa del 33 %.

A partir del documento denominado «Informe marcas y diseños industriales vigentes al año 2012 *Jafer Enterprises R&D, S.L.U.*» y las certificaciones de la Superintendencia de Industria y Comercio relacionadas con el registro de las marcas objeto de licenciamiento, aportados con la demanda, se constató que *Jafer Limited* figura como

¹¹ Cit. Nota 12.
¹² Folios 224-226 C.A.
¹³ Folios 233-235 C.A.
¹⁴ Folios 216-227, 268, 273-275 y 283 CA.



titular de 1.187 registros de propiedad industrial, entre marcas, lemas, insignias comerciales y diseños.

En particular, la certificación del 24 de marzo de 2017 del apoderado general de *Jafer Limited* en Colombia, muestra las actuaciones del titular de los intangibles en el país, así¹⁵:

Particularmente, durante el año 2012, se tramitaron:

Marcas: 68

Lemas: 5

Diseños: 1

Oposiciones: 5. Estas oposiciones consisten en demandas que se presentan ante la Superintendencia de Industria y Comercio, en contra de solicitudes de signos distintivos que puedan afectar los derechos adquiridos de Jafer Limited de propiedad industrial. Acciones de Cancelación por No Uso: 3.

3. El contrato de licencia de uso que Jafer ha otorgado a Yanbal de Colombia S.A. y que estaba vigente para el año 2012, involucraba el licenciamiento de 996 marcas.

4. Todas estas actuaciones se presentaron ante la SIC, así como ante el Consejo de Estado, a través del suscrito apoderado general. Es de señalar que Jafer es la entidad que imparte todas las directrices en cuanto al registro de marcas y demás derechos de propiedad industrial, las cuales pueden resumirse básicamente en:

- Instrucciones para realizar búsquedas de antecedentes y verificar la viabilidad de registro de los diferentes signos distintivos y otros derechos de propiedad industrial.*
- Instrucciones para presentar solicitudes de registro.*
- Instrucciones para presentar oposiciones a solicitudes de registro de terceros que puedan afectar los derechos de propiedad industrial de Jafer.*
- Instrucciones para presentar acciones de nulidad ante el Consejo de Estado, en contra de las resoluciones que puedan afectar los derechos de propiedad industrial de Jafer.*
- Instrucciones para dar respuesta a oposiciones, acciones de cancelación.*
- Acciones de nulidad y cualquier otra actuación interpuesta por terceros en contra de Jafer y que involucre asuntos de propiedad industrial.*
- Instrucciones para renovar y mantener vigentes los derechos de propiedad industrial de Jafer.*
- Instrucciones para iniciar acciones judiciales y/o extrajudiciales en defensa de la Propiedad Intelectual de Jafer Enterprises R&D Slu en Colombia ante posibles infracciones a sus derechos.*

5. Todas estas actividades que Jafer ha venido ejerciendo en relación con las Marcas que están bajo su titularidad, constituyen el eje central y del cual depende completamente la protección de las mismas, debido a que es a través del registro que el derecho sobre las marcas se constituye. Así lo establece el artículo 154 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina [...].

De conformidad con los certificados de registro de la Superintendencia de Industria y Comercio que obran en el expediente, *Jafer Limited* es el titular de las marcas licenciadas a Yanbal de Colombia SAS. No obstante, la Administración sostiene que la simple propiedad legal del intangible no genera un derecho a obtener provecho económico por su explotación, pues a su juicio su titular debe asumir riesgos, contribuir activos y, en general, llevar a cabo el mantenimiento y posicionamiento de la marca.

Sin embargo, del régimen de propiedad industrial aplicable en Colombia se advierte que el registro de una marca ante la Superintendencia de Industria y Comercio confiere a su solicitante la titularidad del intangible, calidad de la que emana el derecho exclusivo a su uso, a impedir que terceros perturben dicha explotación sin consentimiento previo, y a percibir réditos por su explotación.

¹⁵ Folios 111-112 C.A.



Acorde con lo anterior, se reitera que el artículo 154 de la Decisión 486 de 2000 de la CAN afianza que el derecho al uso exclusivo de una marca se adquiere por el simple registro ante la autoridad nacional competente, y el artículo 162 *ib.* establece la posibilidad de que el titular del intangible otorgue licencia a un tercero para la explotación de la marca, como una expresión del derecho de exclusividad en el uso que se deriva de la titularidad sobre ella.

De ahí que sea lógico que el licenciante *-titular de la marca-* tenga derecho a percibir una regalía como contraprestación a la autorización de uso para el tercero, sin que la normativa aplicable establezca requisitos adicionales al registro marcario *-para adquirir la plena titularidad-*, y del contrato de licencia *-para la oponibilidad ante terceros del negocio jurídico-*, según sea el caso.

Adicionalmente, en la certificación del apoderado general en Colombia de *Jafer Limited*, se relacionan las gestiones en propiedad intelectual desarrolladas por dicha sociedad durante el periodo fiscalizado, incluyendo el registro de marcas, lemas y diseños, además de la presentación de escritos de oposiciones contra solicitudes de registro de signos distintivos que podrían afectar los derechos sobre las marcas registradas, lo cual descarta el argumento de la DIAN, sobre la falta de asumir riesgos, utilizar activos y, en general, llevar a cabo el mantenimiento y posicionamiento de la marca de su parte, aspecto que por demás, no encuentra asidero en la normativa aplicable.

En lo atinente a la asunción de riesgos y contribución de activos del titular para el desarrollo de la marca, como condición para tener derecho a percibir regalías, la Sala concuerda con el Tribunal en que la DIAN confunde los derechos conferidos por la titularidad de una marca mediante su registro, con el valor agregado que pudiere adquirir el intangible cuando se introduzca al mercado, el cual dependerá, entre otros factores, de campañas publicitarias y el control en la calidad de los productos.

El a quo refirió que, aunque la DIAN aduce que lo pagado por regalías a *Jafer Limited* ya estaba abonado por concepto de honorarios a favor de Unique SA, en el marco del contrato de asistencia técnica, al revisar el objeto de este contrato se advierte que consistió en la prestación de los servicios de asistencia técnica y asesoría en asuntos tales como: «la preparación, aplicación, desarrollo, evaluación y control de procesos en la comercialización de cosméticos; en el lanzamiento de líneas de productos; en el diseño de empaques, etiquetas, recipientes de productos; diseño de estrategias y técnicas de publicidad en el mercado y entrenamiento del personal para la planeación, instalación e implementación de las herramientas anteriores, entre otros».

Como prueba de la ejecución de la asistencia técnica, en el expediente reposan los informes de las reuniones celebradas entre los contratantes, las observaciones y lineamientos frente al plan de negocios de Yanbal en Colombia, las propuestas de estrategias de publicidad y campañas de líneas de productos y los diseños de empaques y etiquetas de productos manufacturados o comercializados por la demandante, conceptos que corresponden a temas comerciales, que en nada se relacionan con las marcas o su licenciamiento. Tampoco es cierto que Unique esté supliendo las funciones de *Jafer Limited* como propietario legal de la marca, pues se trata de dos tipos de contratos distintos, con objetos diferentes.

Una cosa es la titularidad de la marca obtenida mediante su registro y la autorización para su uso y explotación temporal, que posibilita la obtención de regalías, y otra que el licenciario suscriba un contrato autónomo para implementar o modificar aspectos y estrategias comerciales que le permitan obtener un mayor valor por el intangible, y que deriven en mayores accesos al mercado y volúmenes de ventas, o en la expansión del reconocimiento de la marca, como ocurre con la asistencia técnica, lo cual no



desconoce o excluye los derechos económicos en cabeza del propietario de la marca -licenciante-.

Entonces, al existir dos contratos independientes celebrados por la actora, como son el *licenciamiento de marcas* suscrito con *Jafer Limited* y la *asistencia técnica* pactada con *Unique SA*, que tienen diferente objeto y finalidad, se desvirtúa el argumento de la DIAN frente a que los honorarios de \$28.244.230.000 pagados a Unique por asistencia técnica involucran las marcas licenciadas y que, por tanto, no podría pagársele por lo mismo a *Jafer Limited*, pues conforme con el régimen jurídico de propiedad industrial, no es admisible que Yanbal de Colombia le pague regalías a la Corporación Unique SA, quien no es propietaria de la marca y no ostenta derecho alguno para licenciar su uso, pues tal entendimiento contraría la normativa nacional e internacional aplicable.

Por lo tanto, los pagos por regalías debieron efectuarse a *Jafer Limited*, por ser titular de las marcas licenciadas y el único habilitado para autorizar su uso a Yanbal de Colombia SAS, a cambio de la contraprestación pecuniaria acordada.

Como no prospera el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, se confirmará la sentencia apelada, pero por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP¹⁶, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA¹⁷, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho-, toda vez que no está probada su causación.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

2. - Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

¹⁶ Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

¹⁷ «Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».