



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00135-01(25547)
Demandante: OFIXPRES SAS
Demandado: DIAN

Tema: Renta 2013. Deducción de regalías. Licencia uso de marca.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 24 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2014, OFIXPRES SAS², presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013, en la cual liquidó un saldo a favor de \$1.017.641.000³, devuelto por medio de la Resolución 62829000159733 del 11 de agosto de 2014⁴.

El 11 de septiembre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio del auto de apertura 3122382014001134, inició investigación por el programa “POSTDEVOLUCIONES” en relación con la referida declaración⁵.

Previos autos de verificación y requerimientos de información, el 9 de marzo de 2016, la misma División expidió el Requerimiento Especial 312382016000033, en el que propuso desconocer gastos operacionales de ventas (regalías) por \$1.270.489.000, determinar un mayor impuesto a cargo de \$317.623.000 e imponer sanción por

¹ Índice 2 en Samai

² Entre las actividades de su objeto social está «La fabricación, administración, compra, distribución, venta, importación y exportación de formas comerciales impresas o electrónicas; etiquetas de seguridad, incluidas etiquetas para el proceso de recaudación de cualquier tipo de impuesto o rentísticas; suministros de papelería, aseo y cafetería, insumos y accesorios para equipos, impresoras y equipos, ferretería, muebles, artículos de droguería, outsourcing de archivo y servicios logísticos, así como todas las actividades de servicio relacionadas con proveeduría integral para las oficinas, con venta directa, transaccional o a través de servicios de outsourcing, asesoría y transporte». Fl. 18 c.a. 1

³ Fl. 15 c.a. 1

⁴ Fls. 378-379 c.a. 2

⁵ Fl. 1 c.a. 1



inexactitud de \$508.197.000, para fijar el saldo a favor en la suma de \$191.821.000⁶. A este acto se le dio respuesta⁷.

El 6 de diciembre de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000085, en la que acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial⁸. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁹.

El 24 de noviembre de 2017, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN profirió la Resolución 009339 en el sentido de modificar la liquidación oficial de revisión -para fijar la sanción por inexactitud en el 100% en aplicación del principio de favorabilidad-, y determinar en la suma de \$382.395.000, el saldo a favor por el impuesto sobre la renta del año gravable 2013 de OFIXPRES SAS¹⁰.

DEMANDA

OFIXPRES SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes¹¹:

«PRETENSIONES

1. **PRIMERA:** Que se declare la **NULIDAD TOTAL** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000085 de diciembre 6 de 2016, por la cual la entidad demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013, presentada por **OFIXPRES S.A.S.**
2. **SEGUNDA:** Que se declare la **NULIDAD TOTAL** de la Resolución No. 009339 de noviembre 24 de 2017, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por **OFIXPRES S.A.S.** reduciendo la sanción por inexactitud y confirmando en lo demás la Liquidación Oficial de Revisión.
3. **TERCERA:** Como consecuencia de las nulidades anteriores se **RESTABLEZCA EL DERECHO** de **OFIXPRES S.A.S.** en los siguientes términos:
 - a) Se **CONFIRME** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año 2013 presentada por **OFIXPRES S.A.S.** en abril 14 de 2014, en el formulario No. 1104601818174 y número interno No. 91000228893214, en la cual se liquidó un total de impuesto sobre la renta a cargo por \$1.127.318.000 y se determinó un saldo a favor por \$1.017.641.000.
 - b) Se **DECLARE** que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto sobre la renta a cargo de **OFIXPRES S.A.S.** por el año gravable 2013, ni a sanción por inexactitud, y que por lo tanto mi poderdante no debe pagar suma alguna por estos conceptos, como tampoco por intereses moratorios».

Invocó como normas violadas, las siguientes:

⁶ Fls. 734 a 743 c.a. 4

⁷ Fls. 747 a 765 c.a. 4

⁸ Fls. 45 a 56 c.p. 1

⁹ Fls. 882 a 906 c.a. 5

¹⁰ Fls. 58 a 84 c.p. 1

¹¹ Fl. 4 c.p. 1



- Artículos 6, 58, 83, 95 [9] y 363 de la Constitución Política
- Artículos 162 [inc. 1] y 199 [inc. 2] de la Decisión 486 de 2000 de la CAN
- Artículos 107, 647, 683, 712 [g], 742 y 771-2 del Estatuto Tributario
- Artículos 3 [3], 42 y 80 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 11, 670 y 1602 del Código Civil

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Explicó que, en el año 2010, Carvajal SA y OD Colombia SAS (Office Depot), celebraron dos contratos de compraventa en virtud de los cuales la última compró los siguientes bienes: por medio del contrato de 14 de septiembre de 2010, diez marcas con el respectivo nombre comercial, dentro de las cuales estaban OFIXPRES y FESA OFIXPRES; y a través del contrato suscrito el 22 de septiembre de 2010, el 100% de las acciones de Ofixpres SAS. Sobre los intangibles y las acciones, la propietaria tenía derecho a cobrar regalías por su uso o licencia -como surge del artículo 58 de la CP que reconoce la propiedad privada- y a percibir dividendos.

Y el 1 de enero de 2011, OD Colombia SAS y Ofixpres SAS, suscribieron un contrato de licencia de uso de marca por el cual la primera, en calidad de licenciante, le otorgó a la segunda, licenciataria, el derecho de usar y explotar la marca y el nombre comercial OFIXPRES, contrato modificado por medio de cuatro otrosíes de fechas 2 de enero, 1 de junio y 1 de diciembre de 2012, y 1 de octubre de 2013.

Los actos administrativos demandados adolecen de nulidad por falta de motivación e infracción de las normas en las que debieron fundarse por falta de aplicación, interpretación errónea y aplicación indebida, por:

1. Vulneración por falta de aplicación de los artículos 162 [inc. 1] y 199 [inc. 2] de la Decisión 486 del 2000 de la CAN, así como de los artículos 83 de la CP y 670 del Código Civil. Al pretender exigirle a la sociedad usar marcas y el nombre comercial que no son de su propiedad, en forma gratuita e indefinida, la DIAN omitió aplicar las referidas normas comunitarias las cuales autorizan a los propietarios de marcas y nombres comerciales conceder su uso o explotación a terceros a través de un contrato de licencia, normas que explican por qué la actora estaba en la obligación de pagar regalías por el uso de intangibles que no son de su propiedad.

OD Colombia SAS, propietaria de las marcas y el nombre comercial OFIXPRES, tenía el derecho de cobrar por el uso de sus intangibles, para lo cual dio cumplimiento a los requisitos señalados en el concepto 10-124716 de 27 de octubre de 2010 de la SIC para conceder la licencia de uso de los mismos a la sociedad, así: (i) ser su titular, lo cual se demuestra con el registro ante la SIC, (ii) conceder el derecho a través de un contrato de licencia, el cual fue suscrito el 1 de enero de 2011, y (iii) el pago de regalías que, según la cláusula segunda del contrato, correspondió al 5% de los ingresos operacionales mensuales que obtuviera la licenciataria. Aunque en la tercera modificación al contrato se suspendió el cobro de regalías entre abril de 2012 y septiembre de 2013, en la cuarta modificación se reanudó el mismo, por lo que la sociedad estaba en la obligación de cumplir lo pactado pues, al no hacerlo, vulneraría los artículos 1602 del CC y 83 de la CP.

2. Interpretación errónea de los artículos 712 [g], 3 [3], 42 y 80 de la Ley 1437 de 2011. La afirmación contenida en los actos acusados según la cual, “si la actora pudo desarrollar



su actividad productora de renta sin pagar regalías de enero a septiembre de 2013, las pagadas por los meses de octubre a diciembre de 2013 no tienen relación de causalidad”, se basa en un criterio personal de los funcionarios por cuanto no tiene sustento jurídico que la respalde. La discrecionalidad de la Administración quien no motivó su actuación en normas vigentes aplicables al caso y concluyó que por la vinculación económica la sociedad tenía el derecho de uso gratuito de los bienes intangibles de OD Colombia SAS, la llevó a tomar una decisión arbitraria en contra de la sociedad.

La referida afirmación desconoció que, es común en los negocios y ante dificultades de mercado, que se pacten periodos de gracia transitorios, no solo frente a las regalías, sino también, por ejemplo, a intereses sobre préstamos o cánones de arrendamiento, sin que le asista razón a la DIAN en que el incremento de la renta líquida gravable por el año gravable 2013, haya obedecido al uso gratuito de los intangibles de enero a septiembre de 2013 pues, el hecho de que el periodo de gracia haya expirado a partir de octubre de 2013, no significa que la sociedad no hubiera usado los mismos. Lo afirmado en los actos acusados implicaría que, en los contratos de franquicia, no fueran deducibles las regalías pagadas por el uso de la marca y el nombre comercial del propietario, por el hecho de que el franquiciado usé esos intangibles en el desarrollo de sus negocios.

3. *Violación de los artículos 712 [g], 3 [3], 42 y 80 de la Ley 1437 de 2011 porque la motivación de los actos acusados para desconocer el requisito de necesidad se basa en apreciaciones subjetivas de los funcionarios que proyectaron la liquidación oficial de revisión. Las afirmaciones contenidas en las páginas 14 y 16 de la liquidación oficial de revisión según las cuales la sociedad “no requería acudir a OD Colombia S.A.S. para el arriendo de marca alguna por cuanto tiene la capacidad legal, poderes y facultades para conducir sus negocios”, y “no es normal que la propietaria (OD Colombia S.A.S.) de la marca le cobre a su vinculada un arriendo por vender su misma marca como es OFIXPRES, ya que el beneficio de OD Colombia SAS, lo recibe a través de los dividendos que obtiene de su vinculada”, carecen de motivación jurídica, pues el hecho de que la sociedad tenga capacidad para conducir sus negocios no constituye motivación para concluir que podía usar de manera gratuita y a perpetuidad los intangibles de OD Colombia SAS, en desconocimiento del contrato de licencia suscrito entre las partes, e implica el desconocimiento de cómo se desarrollan los negocios si se tiene en cuenta que, las regalías, son un gasto contable que disminuye las utilidades comerciales de la actora y, por lo mismo, disminuye los dividendos distribuibles a los accionistas. En consecuencia, la actuación acusada adolece de nulidad por falsa motivación cuando afirma que los dividendos remuneran el uso de los intangibles ya que, en oposición a lo manifestado por la Administración, si la actora paga regalías, las utilidades comerciales distribuibles como dividendos son menores y, si no las paga, las mismas son mayores.*

Contrario a lo afirmado por la DIAN, la jurisprudencia del Consejo de Estado no exige que un gasto sea permanente para que sea deducible, ya que lo que se requiere es que el mismo sea indispensable para la generación de la renta de tal manera que sin él, no sea posible obtenerla, exigencia que se da en este caso pues, sin el uso de las tres marcas y el nombre comercial OFIXPRES, la sociedad no podría desarrollar su actividad productora de renta, por lo que el pago de regalías constituye una expensa necesaria.



4. *Violación de los artículos 712 [g], 3 [3], 42 y 80 de la Ley 1437 de 2011 al omitir señalar las normas que permitían rechazar las regalías pagadas, como consecuencia de la vinculación económica con el propietario de los intangibles de OFIXPRES.* La DIAN decidió desconocer la referida deducción por la vinculación económica entre la actora y OD Colombia SAS, sin sustentar su decisión en un precepto normativo. Además, dicha vinculación no se enmarca en las prohibiciones señaladas en los artículos 85, 151 o 152 del ET porque la deducción solicitada (i) obedeció a una operación entre contribuyentes del impuesto sobre la renta, (ii) no correspondió a la deducción de pérdidas por la enajenación de activos a vinculados económicos, y (iii) no se trató de la deducción de pérdidas por la enajenación de activos de sociedades a socios.

Aunque en el recurso de reconsideración se invocaron estas normas por ser las únicas que eventualmente podrían ser aplicables al caso, la Administración se limitó a decir que con la prueba de la vinculación económica era procedente desconocer la deducción, sin señalar un fundamento de derecho que sustentara dicha conclusión, por lo que, ante la ausencia de motivación, se debe declarar la nulidad de los actos acusados.

5. *Las regalías pagadas por el uso de las 3 marcas y el nombre comercial OFIXPRES cumplen los requisitos del artículo 107 del ET para su procedencia, los cuales se encuentran probados en cumplimiento del artículo 742 del ET.* El cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del ET, se encuentran probados así:

Se encuentra demostrada la *relación de causalidad* del gasto incurrido por la actora, toda vez que es normal que un contribuyente le pague a otro por el uso de intangibles que no son de su propiedad y, sin los cuales, la sociedad tendría que operar bajo otras marcas, lo que la llevaría a perder mercado, registros como proveedor ante clientes, y a realizar inversiones para promocionar, desarrollar y posicionar una nueva marca.

La *necesidad* del gasto, la cual se debe analizar con un criterio comercial y frente a la posibilidad de generar ingresos, conforme a lo señalado por el Consejo de Estado, se encuentra demostrada pues, si la actora no hubiera usado las marcas y el nombre comercial OFIXPRES, sus ingresos por el año 2013 hubieran sido menores al tener que usar otros intangibles aún no posicionados en el mercado; es de público conocimiento que este tipo de intangibles contribuyen a la generación de ingresos, ya que los productos que se venden bajo esas marcas y nombre comercial, gozan de fiabilidad y reconocimiento ante los consumidores, lo que lleva a que estos los prefieran sobre marcas nuevas y/o desconocidas.

Como la ley no establece parámetros objetivos para determinar el requisito de *proporcionalidad*, también se debe establecer con criterio comercial y según las circunstancias de cada caso; el gasto incurrido por la actora en el año 2013 guarda proporcionalidad frente a los ingresos, ya que solo representó el 1.19% del total de los mismos; significó el 1.23% del total de costos y gastos de la sociedad, y se demostró que, aunque los intangibles fueron usados durante los 12 meses del año, las regalías pagadas correspondieron solo a los ingresos de los últimos tres meses del año.

Pese a que el contrato de licencia de uso de las marcas y el nombre comercial suscrito entre OD Colombia SAS y la actora, no se sujeta a las normas de precios de transferencia por tratarse de una operación local, para demostrar que las regalías



pactadas corresponden a las normalmente acostumbradas en la actividad que desarrolla la sociedad, se allega como prueba la opinión de la firma Quorum Consulting Group, según la cual el 5% sobre los ingresos se encuentra dentro de los rangos del mercado y cumple el principio de plena competencia, es decir, se trata de un porcentaje dentro del promedio del mercado.

Aunque los actos acusados basaron su juicio en la vinculación económica, desconocieron esta prueba por el hecho de que dicha vinculación no se dio con una empresa del exterior, con lo cual se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad, pues con la misma se demuestra que se trató de una operación pactada en condiciones de mercado entre partes independientes. Además, violó el principio de justicia cuando desconoció la expensa por el hecho de haberla pagado a un vinculado nacional, sin mencionar la norma que se lo permitiera y exigiéndole usar intangibles que no son de su propiedad de forma gratuita.

6. Indebida aplicación del artículo 647 [inc. 1] del ET por inexistencia del hecho sancionable ya que en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 no se incluyeron datos falsos o equivocados, y la deducción solicitada está debidamente soportada en un contrato y en facturas que cumplen con los requisitos para su procedencia, de acuerdo con el artículo 771-2 del ET. En la liquidación oficial, la Administración se limitó a señalar la norma y a afirmar la procedencia de la sanción, sin individualizar el hecho sancionable, lo cual vulnera el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción de la actora. Además, el rechazo de la expensa obedeció a una indebida aplicación del artículo 107 del ET, porque se demostró que cumple con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, con lo cual los datos declarados fueron completos y verdaderos.

La realidad del gasto por regalías por los meses de octubre a diciembre de 2013, se encuentra probada con (i) el contrato de licencia de uso los intangibles suscrito el 1 de enero de 2011, y las modificaciones al mismo por medio de las cuales se suspendió el cobro de las regalías de abril de 2012 a septiembre de 2013, (ii) la información de la SIC en la que consta que el titular de los intangibles es OD Colombia SAS, (iii) las facturas de octubre, noviembre y diciembre de 2013 emitidas por OD Colombia SAS en las cuales liquidó el IVA respectivo y (iv) el certificado de las retenciones en la fuente practicadas a la actora por los mismos meses.

7. Falta de aplicación del artículo 647 [inc. 6] del ET, ya que, al estar probada la existencia del gasto por regalías por el uso de intangibles, se estaría ante una diferencia de criterios entre la DIAN y la actora, sobre la deducibilidad del gasto de acuerdo con los requisitos previstos en el artículo 107 del ET. Aunque en la actuación acusada se mencionó el artículo 647 [inc. 6] del ET, se omitió hacer un análisis sobre las causales exceptivas de la sanción por inexactitud que, de haberse realizado, hubiera llevado a la DIAN a establecer que se está ante una diferencia de criterios frente al derecho aplicable pues, pues mientras que para la sociedad se encuentran cumplidos todos los requisitos del artículo 107 del ET, la Administración cuestiona los de necesidad y proporcionalidad.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹²:

¹² Fls. 207 a 250 c.p. 2



Del contexto de la operación económica: Dos fueron los negocios jurídicos celebrados por Carvajal SA, propietaria de varias marcas, entre ellas, OFIXPRES, y del 100% de las acciones de CE 3 SA, sociedad que, a partir de mayo de 2010, cambió su razón social por la de Ofixpres SAS; Carvajal SA no cobraba ni podía cobrar por el uso del nombre social de la actora, porque fue quien decidió, como única accionista de la misma, que adoptara el nombre Ofixpres SAS por lo que no era lógico que cobrara por el uso del mismo a una compañía que adquirió ese nombre por su propia decisión.

Con el cambio de la razón social, la actora podía desarrollar su objeto sin que mediara un contrato de licencia, pues, además de ser una marca registrada en principio a favor de Carvajal SA, y ahora, por virtud de la cesión de propiedad de OD Colombia, también es un nombre social de propiedad de la actora que hace parte del atributo de la personalidad jurídica, de conformidad con lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (interpretación prejudicial 3-IP-99).

No obstante, a través de un contrato llamado licencia de uso de marca, que aparece suscrito con fecha 1 de enero de 2011, OD Colombia SAS, licenció u otorgó a la actora, el derecho de usar y explotar “la marca” y “nombre comercial” OFIXPRES, el cual fue solicitado en la visita del 30 de abril de 2015; verificada la cláusula segunda, se observó que el valor pactado por el licenciamiento de la marca, correspondió al 5% de los ingresos operacionales mensuales de Ofixpres SAS, lo cual resulta contrario a toda lógica comercial si se tiene en cuenta que los ingresos no se discriminaron respecto a la marca sino, en general, a todo lo percibido.

Los otrosíes 1 y 2 del 2 de enero y 1 de junio de 2012, modificaron la referida cláusula para señalar que, a partir del 1 de junio de 2012, la actora no pagaría porcentaje alguno a favor de OD Colombia SAS por concepto de regalías generadas por el uso de la marca y nombre comercial. Y en el otrosí 3, a pesar de estar fechado el 1 de diciembre de 2012, las partes adquieren una obligación y/o derecho a partir de una fecha anterior, pues en dicho documento se indica que los pagos de las regalías se suspenden a partir del 1 de abril de 2012, es decir, que mediante un contrato de diciembre de 2012 se modificó una obligación que ya se había causado pues, en el otrosí 2, se había indicado que el pago de las regalías se suspendía a partir del 1 de junio de 2012, lo cual supone que los pagos de abril y mayo de 2012, ya se habían realizado.

Respecto al documento enunciado “contrato de licencia de uso de marca/2013”, se evidenció que el mismo hace referencia a un nuevo acuerdo suscrito el 1 de octubre de 2013, es decir, no se trata de un otrosí sino de un nuevo contrato celebrado entre las partes, y contiene las mismas reglas fijadas en el documento suscrito con fecha 1 de enero de 2011; sin embargo, al responder el requerimiento especial, se indicó que lo que se suscribió fue el otrosí 4 al contrato de licenciamiento del 1 de enero de 2011, por lo que existen dos documentos, uno denominado otrosí 4 y otro contrato de licencia de uso de marca/2013 que tenían el mismo propósito, esto es, determinar el pago de las regalías por el licenciamiento de la marca OFIXPRES.

El contrato de licencia de uso de la marca y del nombre comercial OFIXPRES y sus modificaciones, le restan credibilidad a la operación pues, además de las inconsistencias detectadas por la Administración, se intuye que fueron post constituidos para dar respuesta a los requerimientos de la DIAN, por lo que no es contrario a derecho que se exija la fecha cierta en los términos del artículo 767 del ET, aún más, si se tiene en cuenta que, para que los contratos de licenciamiento de marca



sean oponibles a terceros, deben estar registrados de conformidad con el artículo 162 de la Decisión 486 de 2000 de la CAN, lo cual no se demostró.

El contrato de licencia causa sorpresa porque (i) aunque la marca OFIXPRES -según la legislación de propiedad industrial- es de OD Colombia por la cesión que le hizo Carvajal, no aparece prueba que permita concluir que OD Colombia es la propietaria del nombre comercial, por lo que el contrato de licencia mal podría extenderse al uso del nombre comercial, como erradamente se estableció en el mismo, por cuanto no son equiparables ya que, contrario a lo que entiende la demandante, marca es cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, conforme al artículo 134 de la Decisión 486 de 2000 de la CAN, (ii) no se puede afirmar que quien ha usado el nombre comercial OFIXPRES es OD Colombia, para concluir que es la propietaria del mismo, pues la actora, al presentarse en el ámbito comercial bajo dicha denominación, ostenta la propiedad de su nombre social y comercial, por lo que no se entiende cómo puede pagar algún valor por el uso de dicho nombre comercial, (iii) cuando Carvajal le vendió a OD Colombia la totalidad de las acciones que poseía en OFIXPRES, no se dijo que existiera limitación alguna para el uso del nombre social y comercial, y (iv) desde el punto de vista comercial, no se entiende porque OD Colombia en su calidad de controlante de Ofixpres, le exige el pago de regalías para el uso de la marca.

Falta de necesidad en el pago de la regalía cuestionada: El pago de las regalías no es necesario porque quien actuó como licenciatario no fue un tercero sino el mismo licenciante, con lo cual se contraría la esencia del contrato de licenciamiento de marcas ya que, conforme al artículo 162 de la Decisión 486 de 2000, el titular de una marca registrada podrá dar licencia a uno o más terceros para su explotación, sin que, en este caso, se pueda afirmar que la actora es un tercero de OD Colombia SAS, propietaria del 100% de las acciones de Ofixpres SAS.

Además, como se observa en el RUT de ambas sociedades, comparten los mismos representantes legales, es decir que, al existir grupo empresarial y situación de control, no es posible afirmar, sin caer en error de argumentación, que Ofixpres es un tercero ajeno a OD Colombia SAS, por lo que no se cumplen las condiciones para que se configure el contrato de licenciamiento de marcas conforme al artículo 162 de la Decisión 486 de 2000 y no se entiende cómo la controlante le exige el pago de regalías al controlado.

Los contratos de licencia no se encuentran registrados y por lo tanto no son oponibles a la DIAN: Si a pesar de lo dicho se aceptara, que no se acepta, que el contrato de licencia de marcas es válido, lo cierto es que el mismo no surtió efectos frente a terceros, y por lo mismo, no es oponible a la DIAN en cuanto no obra prueba en el expediente que demuestre su registro y el de sus modificaciones, a pesar de que, en la cláusula sexta, así se estipuló.

La necesidad en este litigio no está relacionada con que algunas sociedades para operar, necesiten autorización para el uso de marcas que no son de su propiedad; la marca, al no ser de propiedad de otra sociedad sino de OD Colombia, propietaria de la actora, no se evidencia la necesidad del pago si se tiene en cuenta que no es común, que una empresa propietaria de otra, le cobre por el uso de la marca, ya que es OD Colombia, la que determina el objetivo de Ofixpres, y le interesa que opere sin inconvenientes.



Proporcionalidad del pago: No se hace presente este requisito si se tiene en cuenta que OD Colombia adquirió las marcas por \$1.805.310.000, valor que se mantuvo incólume hasta el 31 de diciembre de 2013, por ello, no se entiende cómo por tres meses de licencia de uso de marcas, se haya acordado el pago de \$1.270.489.477.

Para rebatir este punto, la actora aportó la opinión de la firma Quorum Consulting Group, a través de la cual se demuestra que “el 5% que cobra OD COLOMBIA a OFIXPRES por el licenciamiento de la marca y el nombre comercial se encuentra dentro de los rangos del mercado”; con esta prueba pierde de vista que lo que debió demostrar es si compañías dueñas de otras usualmente cobran regalías por el licenciamiento de una marca, lo cual no ocurrió, y si lo hubiera demostrado, acto seguido debió probar la proporcionalidad del gasto, analizado respecto de su propia operación, y no respecto de la operación de otras compañías pues, no se está frente a un análisis de precios de transferencia.

Aunado a lo anterior, no cumple con los requisitos establecidos en los artículos 219 del CPACA y 226 del CGP, pues no se aportaron los documentos que acrediten la idoneidad y experiencia del experto que lo realizó, ni los documentos que sirvieron de soporte, ni se hicieron las manifestaciones a que aluden dichas disposiciones; la opinión parte de errores plausibles, como por ejemplo, afirmar que se licenció un nombre comercial sin verificar si el mismo era realmente de propiedad de OD Colombia, cuando lo cierto es, conforme a lo expuesto, que el mismo pertenece a OFIXPRES.

Falaz es el argumento según el cual la Administración vulneró el artículo 670 del CC por cuanto deja de lado el contexto de la operación discutida el cual permite entender que no es razonable que una sociedad pague para usar su propio nombre social y comercial a la compañía de su propiedad y que esta le cobre regalías para dejarla funcionar, y que el pago y suspensión de las regalías se pacten en documentos privados sin soportes financieros que demuestren, por qué eran necesarios unos y otra.

Contrario a lo afirmado por la actora, la Administración no pretende que las compañías hagan uso gratuito de marcas de otras compañías, sino que dichas figuras jurídicas no se usen para disminuir el pago de impuestos; mientras que la actora llevó el pago discutido como una deducción, OD Colombia lo registró como un ingreso que no necesariamente implicó el pago de un mayor impuesto, dado que para el periodo discutido, reportó pérdidas; razón para considerar que el pago y la suspensión de las regalías tenían un propósito reduccionista de impuestos, por lo que no se vulneró el artículo 83 de la CP.

Es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad tomó una deducción a la que no tenía derecho, sin que se presente la aludida diferencia de criterios por cuanto las normas interpretadas y aplicadas no son confusas, oscuras o de difícil comprensión. El hecho de que no se hubiese evidenciado la inclusión de datos falsos en la declaración objeto de discusión, ni la existencia de una conducta dolosa por parte del contribuyente, no es óbice para sustraerse de la imposición de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 ET, puesto que se configuraron los hechos descritos en la norma.



AUDIENCIA INICIAL

El 12 de junio de 2019, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹³. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

El litigio se centró en resolver los siguientes problemas jurídicos: «1) **¿Es procedente a una sociedad deducir de la renta percibida en un periodo fiscal, el valor de las regalías pagadas por el uso de bienes intangibles de propiedad de la vinculada económica?** Al estudiar este problema jurídico (...) se ocupará de determinar si en tal caso no se puede dar por demostrado el requisito de necesidad del gasto por el uso de la marca por razón de la vinculación económica que existía entre la licenciataria y el licenciante. Así como también examinará si entre la licenciataria y el licenciante, se configura un grupo empresarial y si como consecuencia de su conformación existe una relación de control o subordinación en los términos regulados en la Ley Comercial. Igualmente analizará si los modificatorios 1 a 4 al contrato de licenciamiento primigenio adolecen de registro y de fecha cierta y por lo tanto no son oponibles a la DIAN. 2) **¿Es improcedente la sanción impuesta por la Administración por no configurarse el hecho sancionable y por existir diferencia de criterios entre las partes sobre la norma aplicable?** Al resolver este problema jurídico la Sala estudiará lo referente a la aplicación del principio de favorabilidad contemplado por la Ley 1607 de 2012 en concordancia con lo previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Aunque la exigibilidad del requisito de registro del contrato de licencia de marca para que fuera oponible a la DIAN, fue un argumento adicional invocado por la entidad en su escrito de contestación en cuanto las glosas formuladas en los actos acusados se refirieron a la prueba de los requisitos de necesidad y proporcionalidad, es indispensable examinar el cumplimiento de esta exigencia legal para determinar si, conforme al ordenamiento jurídico, el contrato de licencia de marca y sus modificaciones, prueba aportada para deducir el gasto, tiene eficacia probatoria.

Para que los contratos de licencia de uso de la marca y el nombre comercial OFIXPRES fueran oponibles a terceros, entre ellos, la DIAN y la jurisdicción, debieron registrarse en la SIC, como lo exige el artículo 162 de la Decisión 486 de 2000 de la CAN, así como lo ha conceptualizado la misma entidad (10-124716 de 27 de octubre de 2010) y lo ha considerado la sección primera del Consejo de Estado (2008-00029 y 2009-00624), por lo que carecen de eficacia probatoria, sin que le asista razón a la actora en que, al no ser un contrato de importación de tecnología, no debía registrarse, pues confunde la normativa tributaria local relativa a los contratos de importación de tecnología, regulada en el artículo 12 de la Decisión 291 de 1991 de la CAN, reglamentada en el artículo 1 del Decreto 259 de 1992, con la comunitaria referente al registro de los contratos de licencia de marca contenida en el artículo 162 de la Decisión 486, regímenes jurídicos diferentes en cuanto se tratan de acuerdos contractuales distintos y con obligaciones legales diferentes.

¹³ Fls. 277 a 286 c.p. 2

¹⁴ Índice 2 en Samai



Ante la falta de registro del contrato y su eficacia probatoria para soportar la erogación fiscal, los cargos relativos a la *falsa presunción de gratuidad de la DIAN en la utilización de una marca entre vinculados económicos* y el atinente al *supuesto cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET*, están llamados a ser negados debido a que la deducción solicitada se soportó en un contrato ineficaz, que no puede ser un soporte válido para la deducción fiscal.

En gracia de discusión, en cuanto a la necesidad de la expensa, la actora no demostró que fuera de forzosa asunción, si se tiene en cuenta además que, el contrato de licencia fue intermitente, por cuanto durante el año gravable 2013 solo estuvo vigente en los meses de octubre, noviembre y diciembre cuando se adujo la existencia de supuestos períodos de gracia, sin que se precisaran las razones por las cuales se concedía dicha prerrogativa, ni sobre qué periodos, lo que diluye la referida necesidad en la actividad generadora de renta.

Frente al requisito de proporcionalidad se advierte, como lo determinó la demandada, que el valor total por el cual OD Colombia SAS adquirió de Carvajal SA las marcas por \$1.805.310.000, se mantuvo incólume hasta el 31 de diciembre de 2013; en cambio, llama a la duda que la actora pagara regalías durante tres meses por la suma de \$1.270.489.477, esto es, el equivalente a un 70% del valor que la licenciante pagó por la adquisición de las marcas, lo cual le permitió a la autoridad tributaria inferir de manera razonable que se trataba de un gasto desproporcionado, sin que se encuentre justificación en los porcentajes señalados por la sociedad frente a los ingresos y los costos, y en la opinión de la firma Quorum Consulting Group, teniendo en cuenta que, si se sigue este razonamiento, en seis meses habría pagado el costo de adquisición de las marcas, lo que denota que era menos costoso adquirirlas que arrendarlas.

La actora no acreditó que el pago realizado constituyera una práctica o costumbre comercial en el sector empresarial al cual pertenece y en el que desarrolla su actividad productora de renta, y en la opinión allegada como prueba, no se analizó la proporcionalidad del gasto respecto a la propia operación de la sociedad, y solo se certificó que el porcentaje del 5% era adecuado en relación con operaciones entre empresas independientes, sin precisar si en el sector económico de la actora se pagaba dicho porcentaje, y sin que se allegaran los documentos soporte en los que se fundamentaban sus afirmaciones.

Los actos acusados no adolecen de falta ni falsa motivación por cuanto en ellos se explicaron con suficiencia los argumentos por los cuales no procedía la deducción, la cual no contaba con un fundamento legal, ni un soporte oponible a terceros; al margen de la ausencia de un contrato de licencia susceptible de generar efectos frente a terceros, la deducción de la regalía no cumplió con los requisitos del artículo 107 del ET.

Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud porque la actora incluyó en el denuncia rentístico del año 2013 una deducción sin fundamento legal ni contractual en cuanto no realizó el registro del contrato y sus modificaciones ante la SIC conforme al artículo 162 de la Decisión 486 de 2000 de la CAN, sin que se evidencien diferencias de criterio o inexistencia del hecho sancionable, dado que el reproche tiene su fundamento en el desconocimiento de normas de derecho comercial – propiedad



industrial -y tributario, que regulan la eficacia de los contratos de licencia y la procedencia de los gastos operacionales.

Se advierte que como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se ajustó el porcentaje de la sanción por inexactitud, en virtud del principio de favorabilidad, no se hará modificación alguna, con lo cual se confirma su procedencia y porcentaje.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, solicitó revocarla y, en su lugar, acoger la totalidad de las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

1. *La sentencia viola la Constitución Política y la ley, cuando concluye que los actos demandados son legales con base en hechos nuevos, con lo cual, además, desfigura el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.* No se tuvieron en cuenta los argumentos expuestos en la fijación del litigio cuando se aclaró que este proceso no es de derecho comercial marcario, y que no se podían reconocer hechos nuevos como los planteados por primera vez en la contestación de la demanda. En los alegatos de conclusión se indicó, frente al nuevo hecho relativo al registro del contrato de licencia de marca, que la Administración no citó en qué norma lo fundamentaba, y omitió aludir a la Resolución 062 de 2014 -que reglamenta la forma, contenido y términos para el registro de contratos de importación de tecnología ante la DIAN-, no aplicable al caso.

La sentencia declara la legalidad de los actos administrativos demandados con base en hechos que no aparecen en los mismos -registro del contrato ante la Superintendencia de Industria y Comercio, y fecha cierta del contrato-, expuestos por primera vez en la contestación de la demanda, y es la que aporta las normas y sentencias relativas al derecho marcario, sin considerar que, para efectos tributarios, no tienen efecto alguno, y no analiza la referida resolución, norma especial que solo exige el registro de los contratos de importación de tecnología.

La sentencia, al corregir las omisiones de la actuación acusada y del apoderado de la DIAN, viola los artículos 42 y 80 del CPACA, y desdibuja el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, sentando un delicado precedente según el cual los yerros y vacíos de los actos administrativos pueden ser corregidos, complementados o subsanados por la jurisdicción, tesis jurídica que, de hacer carrera, colocaría en situación de indefensión e inseguridad jurídica a los contribuyentes.

Se vulneró el debido proceso, el derecho de defensa de la actora y el artículo 230 de la CP, toda vez que la decisión se basó en un hecho nuevo de derecho comercial marcario, ajeno a la normativa tributaria, y en otros hechos nuevos contenidos en la contestación de la demanda, que, además de ser afirmaciones erradas, no podían ser tenidas en cuenta, pues, frente a ellas, no hubo debate en sede administrativa; de acuerdo con el artículo 138 del CPACA, la facultad de los jueces para revisar la legalidad de los actos administrativos está limitada a los hechos y argumentos contenidos en ellos.

¹⁵ Índice 9 en Samai



2. La sentencia viola el debido proceso y el derecho de acción de OFIXPRES, al omitir resolver todos y cada uno de los cargos formulados en la demanda. Aunque en la sentencia se resumieron los cargos de la demanda, en las consideraciones, se olvidaron los mismos para plantear un “nuevo litigio”; declarar la legalidad de la actuación acusada con base en un argumento invocado en la contestación de la demanda, sin sustento jurídico, demuestra que se perdió objetividad al resolver el caso, la cual se evidencia cuando se omitió evaluar la aplicación de la Resolución 062 de 2014, norma especial para efectos tributarios, que no exige el requisito del registro en este caso, y cuando se mantuvo la sanción por inexactitud, pese a que en la contestación se reconoció que la actora no incluyó en la declaración discutida, datos falsos, ni actuó en forma dolosa.

3. Argumentos contra cada uno de los elementos de la ratio decidendi de la sentencia. a) exigencia del registro del contrato ante la Superintendencia de Industria y Comercio. La sentencia viola este hecho al desconocer la existencia de la Resolución 062 de 2014, y citar el artículo 162 de la Decisión 486 de 2000, según el cual, la ausencia de registro ocasiona que la licencia no produzca efectos ante terceros, con lo cual yerra al considerar que la DIAN es un tercero en la relación jurídico-tributaria, dado que los extremos de esta son ella y el contribuyente, y omite considerar otros medios de prueba allegados para reconocer la existencia del gasto por regalías -facturas y certificados de retención en la fuente-, los cuales demuestran que se generaron los efectos tributarios en IVA y retención en la fuente, lo que confirma que se está ante hechos completos y verdaderos.

b) ¿Es exigible la autenticación de firmas en el contrato de licencia de marca? Aunque no lo desarrolla, la sentencia acoge el nuevo hecho planteado en la contestación de la demanda según el cual los contratos debían estar autenticados para que tuvieran fecha cierta y, con ello, validez probatoria. Conforme al artículo 757 del ET y a lo señalado por el Consejo de Estado, el requisito de autenticación de los documentos solo es exigible en los casos taxativamente señalados por la normativa tributaria como lo es el de los pasivos para los no obligados a llevar contabilidad, norma que, además, no es aplicable, ya que es anterior al artículo 244 del CGP, que derogó el artículo 254 del CPC, el cual exigía la autenticación de documentos para darles validez probatoria. La pretendida exigencia de fecha cierta no es aplicable al caso porque se trata de un hecho nuevo, y la DIAN omite señalar cuál es la norma que en su criterio exige este requisito para el contrato de licencia de marca y sus modificaciones.

c) Otros argumentos tratados brevemente en la sentencia objeto de apelación. Las afirmaciones contenidas en la sentencia frente al requisito de necesidad, según las cuales “el demandante no acreditó que la expensa fuera de forzosa asunción” y “faltó precisar la razón por la cual la licenciante concedía dicha prerrogativa y por qué periodos”, vulneran los derechos de la actora pues no se evaluaron los argumentos señalados en la demanda y en los alegatos de conclusión, cuando se explicó que si bien la marca se usó por 12 meses, solo se pagaron regalías en octubre, noviembre y diciembre, sin que este sea un argumento válido para rechazar la deducción ya que la discusión no se centra en porque durante 9 meses se le permitió usar las marcas de forma gratuita, sino si era procedente la deducción por tres meses.

Frente al requisito de proporcionalidad, no existe norma que permita soportar el argumento según el cual el valor de la licencia de uso de la marca se debió establecer en proporción al costo para su titular, por lo que el criterio de los actos acusados y la sentencia apelada, son apreciaciones personales sin respaldo legal; la “inferencia”



aceptada en la sentencia, con relación al costo fiscal para establecer el valor de la licencia de uso, llevaría al error de afirmar que los contribuyentes que han formado sus intangibles o los han amortizado totalmente, deberían conceder su uso de forma gratuita porque su costo fiscal es bajo o cero, conclusión contraria a cualquier lógica de negocios, por lo que no puede ser usada como *ratio decidendi*.

La proporcionalidad se debe establecer en función del contribuyente que solicita la deducción, en este caso, la actora, la cual se probó en sede administrativa y judicial, ya que el porcentaje de las regalías es el 1.19% de los ingresos, y del 1.23% de los costos y gastos, argumentos que la sentencia descarta sin análisis alguno, criterios que prueban la razonabilidad de la deducción rechazada, de acuerdo con las reglas de la sana crítica. La sentencia también omitió evaluar la opinión experta de la firma Quorum Consulting Group, con la que se prueba que el 5% de regalías se encuentra en los rangos del mercado y en las condiciones que pactarían partes independientes, y en la cual, contrario a lo afirmado por el *a quo*, se indica la industria, los comparables tomados para el análisis y las fuentes de información.

La sentencia omitió tener en cuenta que haber pagado regalías por tres meses, cuando los intangibles se usaron por doce meses, no solo fue favorable para la actora sino para el fisco, ya que como consta en la liquidación de revisión, la renta líquida fue de \$4.509.274.000 y la presuntiva de \$1.036.000.000, cifras que descartan que hubiera planeación entre OD Colombia y la actora pues, de ser así, le hubiera cobrado más regalías para disminuir su renta líquida y el impuesto. Aunque la pregunta de por qué se suspendieron las regalías no aparece en los actos acusados, la respuesta obedece a que la actora participa en licitaciones, por lo que debía fortalecer sus resultados lo cual logró con el no cobro de las mismas durante 9 meses.

Contrario a lo afirmado en la sentencia, los cargos de la demanda no invocaron la falta de motivación, sino la falta de aplicación, la interpretación errónea y una motivación basada en criterios personales o inferencias, y no en normas.

Frente a la sanción por inexactitud pidió estudiar los cargos sexto y séptimo de la demanda y solicitó revocarla porque se está ante hechos completos y verdaderos, lo cual fue aceptado por la DIAN.

4. La sentencia constituye una “vía de hecho” por defecto procedimental absoluto y defecto fáctico. La sentencia incurrió en una “vía de hecho” por defecto procedimental absoluto, cuando avaló la actitud del apoderado de la DIAN de invocar hechos nuevos en la contestación de la demanda, la cual podría verse como contraria a la lealtad procesal, para fallar en contra de la sociedad con base en un hecho nuevo sin sustento jurídico, y omitió estudiar y resolver cada cargo formulado en la demanda y, por defecto fáctico, al omitir la valoración integral de las pruebas aportadas por la sociedad, de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁶.

¹⁶ Índice 25 en Samai



La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia para lo cual transcribió los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹⁷.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada¹⁸.

En cuanto a la vía de hecho en la que, a juicio de la recurrente, incurrió el *a quo* en la sentencia, de la lectura de la actuación acusada se observa que, si bien el desconocimiento de la deducción no se fundamentó en el registro del contrato, la decisión del Tribunal también se basó en el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

En cuanto a la necesidad del gasto, contrario a lo considerado por la DIAN, se demostró que la actora requería la licencia para usar la marca OFIXPRES; lo que no es coherente es que, si usó la marca sin pago alguno dada su vinculación económica, de manera sorpresiva decida efectuar el cobro en los tres últimos meses del periodo discutido, con lo cual se desvirtúa este requisito ya que podía operar sin necesidad de asumir el valor que pretende deducir por concepto de regalías.

Para determinar la proporcionalidad del gasto, no es acertado comparar lo pagado por la demandante por tres meses del año 2013, con lo pagado por la licenciante al adquirir las marcas licenciadas, ni su participación en la totalidad de los ingresos y costos del año 2013 pues en el contrato se estableció que la licenciataria pagaría el 5% de los ingresos operacionales mensuales, lo cual es un indicio de incumplimiento de este requisito por cuanto la base para liquidar las regalías no son los ingresos obtenidos por el uso de la marca, sino todos los ingresos operacionales obtenidos por la sociedad, lo cual es un indicador de la ausencia de la relación de causalidad entre el gasto y la renta generada.

La sanción por inexactitud es procedente por cuanto la contribuyente declaró un gasto no deducible, al no cumplir los requisitos del artículo 107 del ET, conducta sancionable en los términos del artículo 647 ib.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, presentada por OFIXPRES SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, apelante única, se debe establecer si la sentencia de primera instancia vulneró el debido proceso y el derecho de defensa cuando basó su decisión en fundamentos de hecho y de derecho nuevos, no contenidos en la actuación administrativa acusada. Dilucidado lo anterior, se debe determinar la procedencia o no de la deducción por concepto de regalías a la luz del artículo 107 del ET, y de la imposición de la sanción por inexactitud.

La Administración desconoció gastos operacionales de ventas por \$1.270.489.000, correspondientes a las regalías pagadas por la licencia de uso de las marcas y el

¹⁷ Índice 24 en Samai

¹⁸ Índice 26 en Samai



nombre comercial OFIXPRES, en cuanto consideró, en esencia, que la expensa no reunió los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, previstos en el artículo 107 del ET, en razón de la vinculación económica existente entre la propietaria y licenciante de la marca – OD Colombia SAS –, y la licenciataria de la misma – Ofixpres SAS. Frente a estos requisitos la liquidación oficial concluyó:

«[...] lo que se evidencia corresponde al origen de un **gasto no necesario para el desarrollo de la actividad generadora de renta**, lo que de igual forma no se enmarca dentro del criterio comercial, o que el pago de las regalías sea un gasto normalmente acostumbrado en la práctica comercial, para ser necesario, pues **no es normal que la propietaria (OD COLOMBIA SAS) de la marca, le cobre a su vinculada un arriendo por vender su misma marca como es OFIXPRES, ya que el beneficio de OD COLOMBIA SAS, lo recibe a través de dividendos [...]**.

[...] Observa el Despacho que **el gasto por concepto de regalías no guarda proporcionalidad con el ingreso que se genera**, ya que como se menciona en la cláusula segunda (...) OFIXPRES SAS paga a OD COLOMBIA el 5% de los ingresos mensuales más IVA.

En el caso de autos **el valor de \$106.904.594.000 no corresponde al ingreso que recibió OFIXPRES por concepto de licenciamiento de las tres MARCAS OFIXPRES y el NOMBRE COMERCIAL, el valor antes expuesto registra el total de los ingresos operacionales recibidos durante el año 2013 y (...) la sociedad en los meses de octubre, noviembre y diciembre no solamente recibe ingresos por vender esta marca, (...) no es de recibo el cálculo realizado por la sociedad, la proporcionalidad tiene que ver con el beneficio o entrada que ese mismo gasto pueda generar. [...]**

La proporcionalidad también debe medirse con respecto a la costumbre mercantil para ese sector, donde el gasto debe ser reiterado, uniforme y común y como se explicó (...) el gasto no es reiterado y la sociedad ha demostrado que puede llevar a cabo su objeto social sin que se produzca este gasto.

En conclusión, (...) **el gasto objeto de desconocimiento, no tiene relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta del contribuyente; pues además como lo expresó la División de Gestión de Fiscalización (...) llama la atención al Despacho que OD COLOMBIA adquiere la marca y nombre comercial por \$1.805.310.000 y lo arriende a su vinculada por tres meses en \$1.270.489.477. [...]**» Se resalta.

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda al acoger, principalmente, los argumentos planteados en la contestación de la demanda referentes a la falta de (i) registro del contrato ante la SIC conforme al artículo 162 de la Decisión 486 de 2000 de la CAN lo que, a su juicio, derivó en su inoponibilidad, y de (ii) fecha cierta del contrato de licencia de uso y sus modificaciones en los términos del artículo 767 del ET, para referirse tangencialmente a los requisitos de necesidad y proporcionalidad, para lo cual retomó los considerandos de los actos acusados.

Como lo ha precisado la Sala¹⁹, dado que el acto es -en sí mismo- el objeto y el límite del control de legalidad ejercido por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, no podía el fallador de primera instancia abordar el análisis y tomar la decisión con base en los referidos planteamientos, no contenidos en los actos acusados pues, al hacerlo, vulneró los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la parte actora, pues ella promovió una demanda para enervar las argumentaciones contenidas

¹⁹ Sentencias del 2 de octubre de 2019 y del 26 de agosto de 2021, Exp. 21663 y 25096, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



en la liquidación oficial acusada y en la resolución que la confirmó, las cuales solo se refirieron al incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

En esa medida le asiste razón a la recurrente en que no se podía juzgar la legalidad de la actuación acusada con base en hechos nuevos, no contenidos en los actos administrativos. Por consiguiente, de acuerdo con los artículos 29 de la CP, y 137 y 138 del CPACA, la presente providencia se limitará a analizar la procedencia o no de la deducción por concepto de regalías a la luz del artículo 107 del ET, y de la imposición de la sanción por inexactitud.

El artículo 107 del ET establece que son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que (i) tengan relación de causalidad, (ii) sean necesarias y (iii) proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

Como se ha puesto de presente en diversos pronunciamientos²⁰ en torno al contenido y alcance de dichos requisitos, la Sala fijó en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020²¹, las reglas unificadas para su aplicación. «Al tenor de ellas, cumplen el requisito de necesidad las expensas que *«realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros»* (regla 2.º); al tiempo que son proporcionales las erogaciones que, bajo un criterio comercial, sean razonables según *«la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta»*. Conforme a esos criterios, la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad deben juzgarse atendiendo a las condiciones individuales de los contribuyentes, razón por la cual les corresponde a los obligados tributarios demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el *«supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen»*. En esa medida, la cuarta regla de decisión jurisprudencial de la providencia de unificación citada dispuso que los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta. Se colige entonces que cuanto más concreto sea el cuestionamiento de la autoridad tributaria respecto de la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor será la carga argumentativa y probatoria del administrado para desvirtuarla».

En el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 14 de septiembre de 2010, Carvajal SA, como vendedora, y OD Colombia SAS, como compradora, celebraron un contrato de compraventa por el cual le transfirió la propiedad de varias marcas, entre ellas, OFIXPRES, FESA, FESAFast y FESA OFIXPRES²² por un valor de \$1.805.310.000, según factura de venta 100011442 del 30 de septiembre de 2010²³. De acuerdo con la información contenida en la página web

²⁰ Sentencia del 29 de junio de 2021, Exp. 23309, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²¹ Exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²² Fls. 305 a 312 c.a. 2

²³ Fl. 226 c.a. 2



de la Superintendencia de Industria y Comercio, la titularidad de las referidas marcas es de OD Colombia SAS²⁴.

- El 22 de septiembre de 2010, Carvajal SA, mediante un contrato de compraventa, le transfirió a OD Colombia SAS el 100% de las acciones que poseía en Ofixpres SAS²⁵.
- Una de las actividades que la actora realiza en desarrollo de su objeto social es²⁶ «La fabricación, administración, compra, **distribución, venta, importación y exportación de formas comerciales impresas o electrónicas**; etiquetas de seguridad, incluidas etiquetas para el proceso de recaudación de cualquier tipo de impuesto o rentísticas; **suministros de papelería**, aseo y cafetería, insumos y accesorios para equipos, impresoras y equipos, ferretería, muebles, artículos de droguería, outsourcing de archivo y servicios logísticos, así como todas las actividades de servicio relacionadas con **proveeduría integral para las oficinas, con venta directa, transaccional o a través de servicios de outsourcing**, asesoría y transporte». Se resalta.
- El 1 de enero de 2011, OD Colombia SAS, en calidad de licenciante, y Ofixpres SAS, como licenciataria, suscribieron un contrato de licencia de uso de marca por el cual le otorgó el derecho de usar y explotar la marca y nombre comercial OFIXPRES, «para ser utilizada única y exclusivamente en los productos y servicios que amparan las clases 16 y 35 de la clasificación de Niza», pactándose en la cláusula segunda, como pago de las regalías, «la cantidad equivalente al 5% de los ingresos operacionales mensuales de la licenciataria»²⁷.
- El 2 de enero y el 1 de junio de 2012, mediante otrosíes 1²⁸ y 2²⁹, se modificó la cláusula segunda del contrato en el sentido de señalar que, para el cálculo de la base de ingresos operacionales, acordaban tomar el promedio mensual de los ingresos operacionales del bimestre inmediatamente anterior, y que, a partir del 1 de junio de 2012, no se pagaría porcentaje alguno por concepto de las regalías generadas por el uso de la marca y nombre comercial.
- El 1 de diciembre de 2012, mediante otrosí 3³⁰, modificaron nuevamente la cláusula segunda para acordar que la licenciataria, a partir del 1 de abril de 2012, no pagaría porcentaje alguno por concepto de las regalías generadas por el uso de la marca y nombre comercial, dejándose sin efecto el otrosí 2.
- El 1 de octubre de 2013, mediante otrosí 4³¹, se modificó la misma cláusula para establecer nuevamente la obligación del pago de las regalías. Así, en el año 2013, la actora pagó por concepto de regalías la suma de \$1.270.489.000, de acuerdo con las siguientes facturas emitidas por OD Colombia SAS:

FACTURA DE VENTA	FECHA	DESCRIPCIÓN	VALOR	FL.
3646	25/10/2013	REGALIAS USO DE MARCA OFIXPRES OCTUBRE DE 2013	427.759.870	314 c.a. 2
3696	21/11/2013	REGALIAS USO DE MARCA OFIXPRES NOVIEMBRE DE 2013	441.880.025	316 c.a. 2
3913	30/12/2013	REGALIAS USO DE MARCA OFIXPRES DICIEMBRE DE 2013	400.849.582	318 c.a. 2
TOTAL			1.270.489.477	

²⁴ Fls. 151 a 154 c.p. 1

²⁵ Fls. 227 a 260 c.a. 3

²⁶ Fl. 18 c.a. 1

²⁷ Fls. 393 a 396 c.a. 3

²⁸ Fls. 397-398 c.a. 3

²⁹ Fl. 399 c.a. 3

³⁰ Fl. 400 c.a. 3

³¹ Fls. 163-164 c.p. 1



- El 14 de abril de 2014, Ofixpres SAS, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013, en la cual liquidó un saldo a favor de \$1.017.641.000³², devuelto por medio de la Resolución 62829000159733 del 11 de agosto de 2014³³.
- El 11 de septiembre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio del auto de apertura 3122382014001134, inició investigación por el programa “POSTDEVOLUCIONES” en relación con la referida declaración³⁴.
- En la visita realizada el 30 de abril de 2015, se le solicitó a la actora, entre otras, la siguiente información³⁵:

«[...] - Cálculo del canon de uso de la marca para el año gravable 2013, indicando por cada mes, la base gravable, el porcentaje y el valor aplicado.
- Relación discriminada por venta de productos con marca “OFIXPRES”, de los que no se distribuyen con esta marca, indicando el valor y porcentaje que representa respecto al total de ventas [...]».

- El 11 de mayo de 2015 la actora dio respuesta al anterior requerimiento de información, y el 28 del mismo mes y año, explicó la relación discriminada de los ingresos con marca OFIXPRES y demás artículos comercializados, indicando el valor y el porcentaje que representa respecto al total de ventas, así³⁶:

«[...] Las ventas realizadas por la compañía se clasifican de la siguiente forma:

“Venta de productos marca “OFIXPRES”

Los ingresos generados bajo la marca “OFIXPRES” en la vigencia 2013 comprenden:

Productos manufacturados: Corresponden a los suministros para oficina en la categoría de impresión comercial tales formas y adhesivos producidos en su totalidad bajo la marca comercial “OFIXPRES”.

Productos marca propia “OFIXPRES”

Adicionalmente Ofixpres comercializa productos con marca propia en la categoría de suministros para oficina, productos tales como: esferos, resaltadores, marcadores, grapas, cosedoras, perforadoras y papel, etc.

Venta demás bienes y servicios para oficina

De otro lado, la Compañía comercializa un amplio surtido de mercancías de otros proveedores y marcas diferentes en las categorías de papelería, tecnología, cafetería, aseo y mobiliario adicionalmente se ofrece servicios de outsourcing logístico y de proveeduría Integral»

³² Fl. 15 c.a. 1

³³ Fls. 378-379 c.a. 2

³⁴ Fl. 1 c.a. 1

³⁵ Fl. 385 c.a. 3

³⁶ Fls. 412-414 c.a. 3



Anexo 1 - Resumen de ingresos operacionales y su porcentaje de participación
Respuesta expediente No. PD 2013 2014 0001134 Renta 2013

MES	VENTA DE ARTICULOS	VALOR	%	MES	VENTA DE ARTICULOS	VALOR	%
Enero	Manufacturados - marca Ofixpres	2.622.601.480		Julio	Manufacturados - marca Ofixpres	2.279.588.143	
	Productos marca propia	896.086.060			Productos marca propia	848.338.990	
	Total ventas con marca Ofixpres	3.518.687.540	40%		Total ventas con marca Ofixpres	3.127.927.133	36%
	Otros productos	5.341.720.947	60%		Otros productos	5.627.748.483	64%
	Total ventas del mes	8.860.408.487	100%		Total ventas del mes	8.755.675.616	100%
Febrero	Manufacturados - marca Ofixpres	2.547.139.829		Agosto	Manufacturados - marca Ofixpres	2.071.060.906	
	Productos marca propia	812.327.930			Productos marca propia	860.362.070	
	Total ventas con marca Ofixpres	3.359.467.759	37%		Total ventas con marca Ofixpres	2.931.422.976	34%
	Otros productos	5.822.652.110	63%		Otros productos	5.615.415.662	66%
	Total ventas del mes	9.182.119.869	100%		Total ventas del mes	8.546.838.638	100%
Marzo	Manufacturados - marca Ofixpres	2.202.351.019		Septiembre	Manufacturados - marca Ofixpres	2.207.354.186	
	Productos marca propia	935.327.920			Productos marca propia	719.364.795	
	Total ventas con marca Ofixpres	3.137.678.939	36%		Total ventas con marca Ofixpres	2.926.718.981	34%
	Otros productos	5.573.090.431	64%		Otros productos	5.700.746.707	66%
	Total ventas del mes	8.710.769.370	100%		Total ventas del mes	8.627.465.688	100%
Abril	Manufacturados - marca Ofixpres	2.300.497.756		Octubre	Manufacturados - marca Ofixpres	2.425.112.695	
	Productos marca propia	694.588.434			Productos marca propia	810.315.104	
	Total ventas con marca Ofixpres	2.995.086.190	35%		Total ventas con marca Ofixpres	3.235.427.799	35%
	Otros productos	5.560.851.694	65%		Otros productos	5.878.580.327	65%
	Total ventas del mes	8.555.937.884	100%		Total ventas del mes	9.114.008.126	100%
Mayo	Manufacturados - marca Ofixpres	2.792.852.707		Noviembre	Manufacturados - marca Ofixpres	2.229.680.234	
	Productos marca propia	1.332.150.669			Productos marca propia	656.696.993	
	Total ventas con marca Ofixpres	4.125.003.376	42%		Total ventas con marca Ofixpres	2.886.377.227	41%
	Otros productos	5.706.106.721	58%		Otros productos	4.080.154.531	59%
	Total ventas del mes	9.831.110.097	100%		Total ventas del mes	6.966.531.758	100%
Junio	Manufacturados - marca Ofixpres	2.188.671.586		Diciembre	Manufacturados - marca Ofixpres	2.738.978.587	
	Productos marca propia	755.068.927			Productos marca propia	975.570.713	
	Total ventas con marca Ofixpres	2.943.740.513	36%		Total ventas con marca Ofixpres	3.714.549.300	32%
	Otros productos	5.130.701.142	64%		Otros productos	7.878.979.041	68%
	Total ventas del mes	8.074.441.655	100%		Total ventas del mes	11.593.528.341	100%

El anterior acervo probatorio *-no cuestionado por la Administración-*, permite concluir que el gasto en discusión atiende a las exigencias de causalidad y necesidad de que trata el artículo 107 del ET para ser reconocida como una expensa deducible.

En efecto, sobre la necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada no resultan objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa es forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la actividad³⁷.

Por eso, ha advertido que no basta que la expensa esté probada, sino que es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Es una práctica comercial, reconocida y habitual que las empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial o respecto de las cuales exista vinculación económica, realicen, entre sí, operaciones de venta de bienes o de prestación de servicios en cuanto el objetivo de todas y cada una de ellas, como unidades de explotación económica, es el de desarrollar su objeto social a fin de mantener o incrementar su actividad productora de renta; en consecuencia, no es extraño que partes relacionadas

³⁷ Sentencia del 6 de noviembre de 2014, Exp. 19247, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



o vinculados económicos, nacionales o del exterior, realicen diversas transacciones, claro está, a título oneroso.

OD Colombia SAS, como propietaria de varios intangibles, entre ellos, las marcas licenciadas a la actora, podía explotarlos a través de un contrato de licenciamiento, como en efecto lo hizo, así fuera con uno de sus vinculados económicos, pues uno de los supuestos que dan lugar a la obtención de ingresos de fuente nacional en el impuesto sobre la renta es, precisamente, «*la explotación de bienes inmateriales dentro del país*», según los términos del artículo 24 del ET.

Ofixpres SAS, por su parte, para desarrollar una de las actividades de su objeto social, como lo es la venta o suministro de productos para oficina, debía incurrir en la expensa cuestionada para poder comercializar los productos de las marcas Ofixpres, al no tener la titularidad de las mismas, ventas que, como se demostró, le permitieron obtener ingresos en el periodo discutido. Por lo tanto, para la Sala, esta expensa era obligatoria para la actora, porque sin ella, no hubiera podido vender los referidos productos, lo cual incidió positivamente en su actividad productora de renta en cuanto representó para la sociedad una fuente generadora de ingresos, con lo cual se satisfacen y acreditan los requisitos de necesidad y relación de causalidad, a la luz del artículo 107 del ET y lo precisado al efecto por la jurisprudencia.

Ahora bien, en cuanto a la proporcionalidad del gasto, se advierte que la Administración no encontró acreditado este requisito en cuanto comparó el costo de adquisición de los intangibles pagado por OD Colombia SAS a Carvajal SA (\$1.805.310.000), con el valor de las regalías pagadas en el año 2013 por la actora (\$1.270.489.000).

Sin embargo, dicha cuantificación no puede ser aceptada pues, se reitera, conforme a los parámetros establecidos en la sentencia de unificación, que **la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad deben juzgarse atendiendo a las condiciones individuales de los contribuyentes**, y no comparándolas con las de otros contribuyentes, como ocurre en el caso en estudio que, para rechazar la expensa por concepto de regalías parte del valor que le pagó OD Colombia SAS a Carvajal SA, para adquirir la propiedad de las marcas, terceros ajenos a esta discusión.

Así, como también lo precisó la Sala, corresponde a los obligados tributarios demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el «*supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*». En esa medida, conforme a la cuarta regla de decisión jurisprudencial de la providencia de unificación, los contribuyentes deben poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

Para demostrar el cumplimiento de esta exigencia, la actora estableció dos parámetros que, a su juicio, indican la proporcionalidad de la expensa: (i) frente al total de los ingresos de la compañía, representó el 1.19% y (ii) respecto al total de costos y gastos de la sociedad significó el 1.23%; asimismo, explicó que se demostró que, aunque los



intangibles fueron usados durante los 12 meses del año, las regalías pagadas correspondieron solo a los ingresos de los últimos tres meses del año.

Y aportó como prueba tanto en sede administrativa como judicial -con la claridad de que el contrato de licencia de uso de las marcas y el nombre comercial suscrito con OD Colombia SAS, no se sujeta a las normas de precios de transferencia por tratarse de una operación local-, la opinión de la firma Quorum Consulting Group, según la cual el 5% sobre los ingresos se encuentra dentro de los rangos del mercado y cumple el principio de plena competencia, es decir, se trata de un porcentaje dentro del promedio del mercado. En el referido informe, se concluyó³⁸:

*«Es adecuado el porcentaje de regalía del 5%, pactado (...) por el uso y explotación de la licencia de uso de las **MARCAS** y **NOMBRE COMERCIAL OFIXPRES** (...), ya que se encuentra dentro del rango de plena competencia a partir de las contraprestaciones pactadas en contratos comparables celebrados entre terceros independientes el cual va de 1.25% a 9.50%, con una mediana de 5%».*

Las anteriores pruebas, así como la entregada por la actora durante la investigación, en la cual se detallaron los ingresos obtenidos por las ventas de los productos que llevan la marca OFIXPRES (\$38.902.087.733), y su porcentaje de participación (36%) en el total de ingresos por ventas de la compañía (\$106.818.835.529), permiten concluir que la expensa por regalías de \$1.270.489.000 fue proporcional, no solo frente al total de ingresos por ventas de la compañía (1.19%), sino en relación con los ingresos por ventas de la marca OFIXPRES (3%)³⁹, y contribuyó al desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía, razón por la cual no se advierte la alegada falta de proporcionalidad. Se precisa que, aunque este parámetro fue puesto de presente en el acto liquidatorio, no fue analizado por la Administración, la cual se limitó a cuestionar el gasto por la vinculación económica existente entre la licenciante y la licenciataria, sin tener en cuenta que, para expensas generales como la aquí discutida, no se estableció la limitante que, en su momento, se consagró para la deducción especial del artículo 158-3 [inc. 3] del ET.

Demostrada la procedencia de la deducción solicitada por la actora, por el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 107 del ET, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud. Prospera el recurso de apelación.

Conforme a lo expuesto, se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2013 presentada por la actora.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

³⁸ Fls. 163 c.p. 1

Total ventas año	106.818.835.529	100%
Total ventas marcas ofixpres	38.902.087.733	36%

Total ventas marcas ofixpres	38.902.087.733	100%
Gasto marcas (regalías)	1.270.489.000	3%



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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 24 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

«ANULAR la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000085 del 6 de diciembre de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y su confirmatoria, la Resolución 009339 del 24 de noviembre de 2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2013 presentada por OFIXPRES SAS.»

2.- Sin condena en costas.

3.- Reconocer personería al abogado Augusto Mario Núñez Gutiérrez, como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra en el índice 24 de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto