



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
- SUBSECCIÓN "B"-**

Bogotá, D.C., cinco (05) de marzo de dos mil veinte (2020).

Magistrada Ponente: Dra. MERY CECILIA MORENO AMAYA

EXPEDIENTE: 25000 23 37 000 2017 00653 00
DEMANDANTE: STORK COLOMBIA SAS
DEMANDADO: DIAN
ASUNTO: RENTA 2012

SENTENCIA

STORK COLOMBIA SAS presentó demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos a través de los cuales la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) liquidó oficialmente la declaración de renta del año gravable 2012.

**PARTE ACTORA
DECLARACIONES Y CONDENAS**

La parte actora planteó las siguientes pretensiones:

- A. *Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412015000198 del 14 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante DIAN), mediante la cual se modificó la Declaración de Impuesto sobre la Renta del año gravable 2012, presentada por la Compañía.*
 - B. *Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 10370 del 28 de diciembre de 2016, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por STORK contra la Liquidación Oficial señalada en el literal anterior.*
 - C. *Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de STORK declarándose:*
 - 1. *Que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto por valor de \$465.480.000 y una sanción por inexactitud equivalente a \$744.768.000 a cargo de STORK.*
 - 2. *Que no hay lugar al pago de ningún tipo de recargo (intereses moratorios o sanciones) sobre el mayor impuesto a pagar determinado en los actos administrativos demandados.*
-

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

3. *Que se declare en firme la liquidación privada del Impuesto sobre la Renta presentada por STORK por el año 2012 y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.*
4. *Que no son de cargo de STORK las costas en que hubiere incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.*
- D. *Que se condene a la parte demandada y a favor de mi representada al pago de costas y agencias en derecho en la cuales haya incurrido para su defensa en el trámite del presente Medio de Control.*

HECHOS

Se resumen así:

1. El 22 de junio de 2007, STORK celebró un «Acuerdo de Compra de Acciones» con los accionistas de MECÁNICOS ASOCIADOS S.A.S. (MASA), por medio del cual adquirió el 70% de las acciones de la compañía.
2. El 1 de febrero de 2011, mediante la suscripción de un «Acuerdo de Compra de Acciones» celebrado entre la compañía y los accionistas de MASA, la demandante adquirió el restante 30% de las acciones de esa empresa, convirtiéndose así en el único accionista. El valor de transacción de las acciones restantes de MASA ascendió a la suma de \$23.429.206.795.
3. El 15 de abril de 2013, STORK COLOMBIA SAS presentó la declaración del impuesto sobre renta del año gravable 2012, en la que registró un saldo a favor de \$195.283.000.
4. El 26 de febrero de 2015, la sociedad demandante realizó corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, mediante la cual disminuyó el saldo a favor a \$63.514.000.
5. El 31 de marzo de 2015, STORK recibió el Requerimiento Especial 322402015000038 del 27 de marzo de 2015, por medio del cual la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012.
6. El 26 de junio de 2015, STORK dio respuesta al requerimiento especial exponiendo sus motivos de inconformidad.
7. El 14 de diciembre del 2015, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión 322412015000198, por medio de la cual modificó las siguientes glosas:

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Diferencia
Otros activos	\$6.866.678.000	\$3.559.052.000	\$3.307.826.000
Total Patrimonio Bruto	\$64.710.495.000	\$61.402.669.000	\$3.307.826.000
Total Patrimonio Líquido	\$64.678.926.000	\$61.371.100.000	\$3.307.826.000
Gastos Operacionales de Administración	\$1.547.203.000	\$136.658.000	\$1.410.545.000
Total Deducciones	\$1.547.203.000	\$136.658.000	\$1.410.545.000
Renta Líquida del Ejercicio	\$262.303.000	\$1.672.848.000	\$1.410.545.000
Renta Líquida	\$262.303.000	\$1.672.848.000	\$1.410.545.000
Renta Presuntiva	\$919.488.000	\$2.330.032.000	\$1.410.544.000
Renta Líquida Gravable	\$919.488.000	\$2.330.032.000	\$1.410.544.000
Impuesto sobre la Renta	\$303.431.000	\$768.911.000	\$465.480.000
Total Impuesto a Cargo	\$303.431.000	\$768.911.000	\$465.480.000
Saldo a Pagar por Impuesto	\$0	\$401.966.000	\$401.966.000
Sanciones	\$0	\$744.768.000	\$744.768.000
Total saldo a Pagar	\$0	\$1.146.734.000	\$1.146.734.000
Total Saldo a Favor	\$63.514.000	\$0	\$63.514.000

8. El 11 de febrero de 2016, la demandante presentó el recurso de reconsideración contra el acto de determinación oficial, el cual fue desatado mediante la Resolución 10370 del 28 de diciembre de 2016, que confirmó íntegramente el acto de determinación.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

- Artículos 107, 142, 143, 188, 189 y 647 del Estatuto Tributario
- Artículos 1602 y 1618 del Código de Civil

Dentro de la exposición de los planteamientos encaminados a obtener la anulación de la liquidación oficial de revisión, refirió:

- ***“Nulidad de la actuación administrativa por indebida determinación del Crédito Mercantil para el año gravable 2012 – El valor pagado por STORK a los vendedores de MASA por ejercer el derecho de compra anticipado de las acciones constituyó un mayor valor al precio intrínseco de las acciones, haciendo parte del Crédito Mercantil”***

Afirmó que la DIAN le desconoció la suma equivalente a USD2.950.000 por considerar que no era posible detraerse como crédito mercantil lo pagado de más en la adquisición de la totalidad de las acciones de la sociedad MASA, ello, pese a que la erogación correspondió al cumplimiento de los “Acuerdos de Compra de Acciones” celebrados entre STORK y MASA en los años 2007 y 2011, bajo el argumento de que dicha suma no correspondió a la compra de las acciones sino a una indemnización;

no obstante, refirió que la suma discutida tuvo consecuencia en la adquisición anticipada de los títulos que inicialmente tenía como fecha pactada de transacción el 31 de marzo de 2013, pero STORK decidió adelantarse 2 años al plazo pactado porque con ello *“podía asegurar la totalidad de las acciones de MASA, sin que los antiguos accionistas pudieran reclamar beneficio alguno, pero además, le garantizó a STORK recibir el 100% de los dividendos que se decretan con posterioridad a la compra del 30% restante”*. De modo que rechaza que la DIAN desconozca el acuerdo entre las partes, pues lo cierto es que está acreditado que sí hizo un pago mayor por el valor de la totalidad de las acciones lo que debe ser reconocido como parte del crédito mercantil.

- ***“Violación al principio Pacta Sunt Servanda – El contrato suscrito entre STORK y los vendedores de MASA es manifestación expresa del principio de la autonomía de la voluntad, que genera efectos jurídicos vinculantes para las partes”***

Dijo que la DIAN estaba en la obligación de interpretar los contratos celebrados por los particulares y respetar los acuerdos en los que se estableció que en caso de que STORK quisiera adquirir las acciones faltantes para ser el accionista único de MASA debía pagar la indemnización equivalente a USD2.950.000, lo cual le representó un valor adicional intrínseco para obtener el 30% de acciones y con ello obtener el 100% de los dividendos, efectivamente decretados a su favor en el año gravable 2012.

Aseveró que *“negar que esta indemnización no hace parte del valor intrínseco de las acciones de MASA, sería dar un contenido prestacional del contrato que a todas luces se contrapone a lo definido por las partes en ejercicio del principio de la autonomía de la voluntad”*, y el hecho de que el pago constituyó el cumplimiento de una prestación accesoria del pago de una indemnización para cumplir la principal, correspondiente a la compra del paquete accionario, era una condición obligatoria que STORK no podía dejar de cumplir y que, bajo su óptica, sí representó un valor intrínseco a la totalidad de las acciones adquiridas.

“Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida valoración probatoria del contrato suscrito entre los antiguos accionistas de MASA y STORK que obra como prueba dentro del proceso adelantado por la DIAN”

Citó la argumentación de la Administración respecto a la inoponibilidad de los acuerdos de voluntades entre particulares frente al fisco, pues en materia tributaria

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

existen normas especiales como lo dispuesto en el artículo 553 del ET, donde se determina que los pactos civiles y comerciales no pueden desbordar la legislación tributaria, para aseverar que esa motivación es contraria a las reglas interpretativas a las cuales debe someterse el acuerdo para la compra de acciones, el cual fue aportado al expediente y constituye prueba idónea de la operación; no obstante, este aspecto no fue correctamente analizado por la DIAN y se descartó sin justificación alguna.

- ***“Nulidad de los actos administrativos por violación a los artículos 107, 142 y 143 del E.T. – La deducción por amortización del crédito mercantil que aplicó STORK en su declaración de renta del año 2012, cumple con los requisitos previstos en la ley”***

Afirmó que el desconocimiento de \$1.410.545.000 llevado a la declaración como deducción por amortización del crédito mercantil fue indebido, pues la DIAN consideró que en el año 2012 la sociedad no hizo distribución de dividendos gravados, por haberse tratado de utilidades acumuladas por repartir de los periodos 2005 y 2006; no obstante, ello no tiene incidencia alguna porque la expensa sí se realizó en ese año gravable y en desarrollo de la actividad productora de renta; máxime, cuando los dividendos solo se entienden causados en el momento en que la Asamblea General de Accionistas los decreta y ordena su pago, lo cual ocurrió en ese periodo (2012) porque *“la compañía determinó el decreto de dividendos, acción que solamente pretendía reflejar los beneficios que para STORK ha traído la adquisición del total de las acciones de MASA a partir del Acuerdo de Compra de Acciones de 1 de febrero de 2011”*.

Dijo que no es cierto que la deducción no cumplió con los requisitos de necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del ET, si se tiene en cuenta que la operación tuvo fundamento en la rentabilidad atribuible a las acciones de MASA, si se considera su posicionamiento y participación en el mercado, lo cual se trasladaría a STORK en ese año (2012) y de cara a los periodos futuros; ello, toda vez que la operación se enmarca dentro del objeto social de la empresa, como es la adquisición de acciones de sociedades mercantiles, razón suficiente para que la deducción resulte procedente sin ningún tipo de limitante, al estar demostrado que en el periodo en que se tomó la deducción sí se generaron utilidades gravadas provenientes de dividendos.

- ***“Nulidad de la actuación administrativa por violación del artículo 188 y 189 del E.T. – La Renta Presuntiva calculada por la Compañía en su Declaración de Renta resulta correcta al incluir dentro de su cálculo la totalidad de la renta gravable de las acciones que resultaron exceptuadas***

Informó que la DIAN le modificó el cálculo de la renta presuntiva al considerar que dentro de la casilla de “Renta gravable de las acciones exceptuadas” se había omitido la inclusión de \$1.806.506.000, cifra que resulta de sumar la renta gravable de las acciones exceptuadas inicialmente determinada por STORK en \$398.691.000 más la totalidad de la deducción por amortización del crédito mercantil que había establecido la sociedad en \$1.410.545.000, para un total de \$2.330.032.000.

Ahora, con énfasis en la argumentación expuesta en los anteriores cargos, consideró que dada la procedencia de la deducción por el crédito mercantil, la modificación de la renta presuntiva resulta improcedente en los términos expuestos por la DIAN cuando definió el renglón en \$2.330.032.000; por el contrario, defendió que el cálculo de la renta presuntiva con base en el 3% del patrimonio líquido del año anterior más la renta gravable de los activos exceptuados arrojó la cifra de \$919.488.000, tal como fue incluido en la declaración de renta por STORK de manera correcta.

Dijo que:

“(...)carece de sentido que precisamente la DIAN modifique la renta presuntiva determinada por la Compañía en su Declaración al considerar que STORK omitió incluir dentro del cálculo de la misma la suma de \$1.410.545.000, cuando esta suma corresponde precisamente a una deducción que como resulta obvio. No puede ser entendida como “renta gravable” a efectos del cálculo de la renta presuntiva”.

Motivo por el cual consideró que la renta presuntiva incluida en la declaración privada fue calculada con observancia de lo establecido en los artículos 188 y 189 del ET, esto es, sin tomar como renta gravable la suma llevada como deducción por amortización.

- ***“Nulidad de la actuación administrativa por violación del artículo 647 del E.T., Improcedencia de la Sanción por Inexactitud impuesta contra STORK pues la actuación de la Compañía no se enmarca dentro de ninguno de los supuestos de hecho determinados por el artículo 647 del E.T.”***

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

Manifestó que no podía darse aplicación al artículo 647 del ET, pues no se incluyeron datos inexactos con la finalidad de obtener un provecho, sino que las diferencias ante el fisco radican en la interpretación de la operación que originó el crédito mercantil llevado al denuncia fiscal; no obstante, las cifras reportadas son verdaderas y completas, sin que haya existido un ánimo de fraude y; por el contrario, la actuación de la sociedad debe entenderse correspondiente con el eximente de responsabilidad de la diferencia de criterios, que considera ostensiblemente procedente.

Finalmente, solicitó que, en caso de no atenderse las razones de hecho y de derecho, se proceda a aplicar el principio de favorabilidad en atención a la modificación introducida por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 que disminuyó la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, por lo cual el monto debe ser reducido a \$465.480.000.

II. ENTIDAD DEMANDADA
CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN contestó a la demanda y tuvo por ciertos los hechos, pero se opuso a las pretensiones, para lo cual relató que se había desconocido la deducción por amortización porque en la investigación adelantada se logró concluir que la demandante creó el crédito mercantil cuando voluntariamente incrementó el valor del contrato de compra de acciones de manera irregular, con el ánimo de *“crear una cortina de humo con la cual la operación se disfrace de lo que le pueda convenir en este caso al demandante sin tener en cuenta la realidad contractual y jurídica de la compañía”*, con lo cual se apartó de su obligación de tributar en los términos del artículo 95 de la Constitución Política.

Refirió que revisados los contratos aportados por la demandante se verificó que la suma de USD2.950.000 resultó adicional y no tenía relación con el precio de compra de las acciones que representaban el 30% de la totalidad de la empresa, con las cuales obtuvo el control definitivo de la sociedad MASA, lo denota que el pago adicional tuvo una naturaleza indemnizatoria a los socios, pero no un mayor valor de las mismas.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

Aseveró que la demandante no demostró que la operación realizada le resultase necesaria para los fines del negocio, con lo cual se incumplió con lo dispuesto en los artículos 107 y 142 del ET, pues no se logró evidenciar que la realización de la operación hubiera permitido un retorno de dinero o ganancia que permita entender la necesidad de adquirir las acciones de manera anticipada, y con ello, pagar los mayores valores de carácter indemnizatorio a los socios vendedores; cuando, antes de dicha compra ya la actora contaba con la mayoría accionaria en un 70%. De modo que, ampararse en el principio de la autonomía de la libertad no es suficiente para aceptar un modo preconcebido de ajustar el valor del crédito mercantil como *good will* y así, hacerse a la deducción por amortización, pues las indemnizaciones no hacen parte del valor de venta de las acciones.

Adicionó que:

“Erróneamente la sociedad efectuó amortizaciones sobre el valor de los ingresos originados en la compra del 70% de la sociedad MASA realizadas en vigencias fiscales 2005 y 2006 pretendiendo ahora aplicar el crédito mercantil que tomaron en el año 2011 cuando compraron el 30% restante de las acciones desde dichas vigencias”.

Ello, porque considera que la amortización solo puede entrar a disminuir los ingresos devengados en cada periodo, es decir que la utilidad gravada debe estar ligada a la línea de negocios en el que se hizo la inversión, pero dado que la utilidad del año 2012 correspondió a la distribución de dividendos de los años 2005 y 2006, que se arrastraron como utilidades acumuladas por repartir, no existe correspondencia con el periodo bajo discusión y, con ello, no se atiende lo previsto en el artículo 107 del ET.

En lo que respecta a la renta presuntiva, que se controvierte en la demanda, dijo que:

“El demandante presentó la declaración del impuesto de renta año 2011 el 16 de abril de 2012 (...), posteriormente el demandante presentó corrección a la declaración inicial presentada el 22 de febrero de 2013, en este liquidó como patrimonio bruto la suma de \$71.130.970.000 y el patrimonio líquido la suma de \$71.116.003.00 (% de PL/PB: 99,979%) y figura por concepto de valor de acciones y aportes (sociedades anónimas, limitadas asimiladas) la suma de \$53.776.425.000, en ese orden de ideas el patrimonio líquido base de renta presuntiva corresponde a la suma de \$17.350.871.000 de acuerdo a lo reglado con el artículo 193 del Estatuto Tributario.

Para determinar si la renta líquida no es inferior al 3% del patrimonio líquido del año gravable 2011, se efectúa la operación matemática indicada en la norma del 188 del Estatuto Tributario, arrojando en este caso la suma de \$520.526.130 (\$17.350.871.000 x 3%), antes de determinar la renta presuntiva, se hace connotación en que el valor determinado de renta gravable de las acciones exceptuadas corresponde al valor de los dividendos reconocidos de \$1.809.506.000 menos los gastos incurridos en la inversión del porcentaje del 30% de \$542.852.000, siendo entonces su valor resultante \$1.266.654.000, de acuerdo a lo establecido en el artículo 188 del Estatuto la renta presuntiva del año 2012 corresponde a la suma de \$2.330.032.130

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

(\$520.526.130+1.809.506.000) Por esto en esta etapa de determinación se debió adicionar la suma de \$1.410.544.000 por concepto de renta presuntiva que la sociedad omitió en el cálculo que efectuó en la declaración privada del año 2012 y determina el renglón 61 RENTA PRESUNTIVA en la suma de \$2.330.032.000".

Finalmente, descartó la procedencia del cargo contra la imposición de la sanción por inexactitud que se afincó en la afirmación de que no se había incurrido en ningún hechos sancionable, pues en atención a lo reglado en el artículo 647 del ET, la sociedad al haber incluido en la declaración costos, deducciones y datos equivocados, inexistentes e inexactos, como se puede ver en los renglones de "OTROS ACTIVOS" y "GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN" donde llevó valores que le beneficiaban para obtener un saldo a favor, además anotó que:

"Del mismo modo y fundamentada la respectiva sanción el contribuyente incluyó dentro del concepto de deducción por la amortización del crédito mercantil la inversión en la compra del 30% de las acciones de MASA que la demandada encontró no era procedente en su totalidad por no tener relación de causalidad con el ingreso, no era necesaria, forzosa o indispensable con las mismas ni tampoco tenía derecho a ellos fiscalmente por ello al incluir datos equívocos en la declaración como lo señale (sic) anteriormente se impone la sanción".

III. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En la oportunidad procesal, la **DIAN** presentó memorial de alegaciones en el cual reiteró la argumentación hecha con ocasión de su contestación a la demanda (ff.243-248). Entre otros, puntualizó que:

"Reiteramos las pruebas presentadas en sede administrativa donde se ha podido establecer que existen correos electrónicos que hacen parte del material probatorio en donde los interesados del negocio así como asesores jurídicos y socios de la compañía se ha podido constatar y se tiene certeza de que las estipulaciones contractuales respecto a las cláusulas 2.1 referente al pago de USD\$1.580.000 por la liquidación anticipada denominada "EARN OPCION" del primer acuerdo contractual y el punto 2.1 de USD\$ 2.950.000 referente a la terminación de los otros derechos disponibles en el primer acuerdo contractual ("put opciones" 8X, 9X Y 10X etc) no debían hacer parte del negocio del 30% porque se trata del valor de la negociación independiente por lo tanto si bien el remanente por vender a la demandante era del 30% no puede incluir en el precio actual indemnizaciones y cláusulas para justificar un crédito mercantil para el pago de acciones cuto (sic) valor nominal es superior a la suma de USD\$ 13.255.262".

Ello, para enfatizar en que las indemnizaciones pagadas no hacen parte del precio del valor de las acciones.

A su turno, la **parte demandante** presentó sus alegaciones de cierre en las que insistió en sus planteamientos encaminados a la anulación de los actos

administrativos y, enfatizó, en las conclusiones relativas al tratamiento que debe reconocerse al pago que hizo para poder comprar la totalidad de las acciones de MASA, como integrantes del crédito mercantil que llevó a la declaración de renta del año gravable 2012.

Asimismo, informó las utilidades recibidas en el periodo, correspondientes a la distribución de dividendos por valor de \$1.809.506.000, las obtuvo en su totalidad y fue consecuencia de haber adquirido la totalidad de las acciones de MASA en el periodo gravable, lo cual necesariamente obedeció al pago de la contraprestación de USD\$ 2.950.000 que la DIAN insiste en no tener en cuenta como crédito mercantil, pues considera que de no haber hecho ese pago, sus dividendos se hubieran visto disminuidos al 70%, perdiendo el valor de \$542.852.000.

También, refirió que las condiciones del sector de hidrocarburos para el año de la adquisición de la totalidad de las acciones jugó un papel significativo en la toma de la decisión, pues el precio del petróleo era alto, con lo cual la compra anticipada, con la correspondiente indemnización, era necesaria para obtener las rentabilidades adicionales, máxime cuando el pago agregado implicaba que los accionistas vendedores perdían el derecho económico derivado de las apreciaciones posteriores que las acciones pudieran llegar a tener como un aumento futuro en su valor, lo que representaba blindar la operación de futuros reclamos por el posicionamiento en el mercado de MASA (su good will), lo cual justificaba cancelar lo pactado previamente en el acuerdo para la compra de acciones (ff.249-334).

Por su parte, el **Ministerio Público** no rindió concepto.

IV. CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

La Sala, al no encontrar causal alguna que invalide la actuación hasta aquí surtida, procede a decidir lo que en derecho corresponda, en primera instancia, en atención a lo establecido en el artículo 18 de la Ley 446 de 1998, el artículo 115 de la Ley 1395 de 2010 y el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011.

2. PROBLEMA JURÍDICO

La *litis* se centra en examinar la legalidad de los actos administrativos a través de los cuales la DIAN le determinó oficialmente a la sociedad STORK COLOMBIA SAS el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2012. En la audiencia inicial surtida el 3 de septiembre de 2018, las partes y el Despacho determinaron el litigio. En esta instancia, los problemas jurídicos se circunscriben a los siguientes cuestionamientos:

- ¿Incurrió la DIAN en falsa motivación al considerar que lo pagado por la sociedad actora como valor adicional o indemnizatorio diferente del precio de las acciones adquiridas en la sociedad MASA, puede considerarse como integrante de un crédito mercantil al haber obtenido la totalidad accionaria de dicha empresa?
- ¿Es procedente la detracción por amortización del crédito mercantil determinado por STORK de conformidad con las normas aplicables a dicha deducción?
- ¿Incurrió la DIAN en desconocimiento de las normas en que han debido fundarse los actos administrativos, cuando modificó la renta presuntiva calculada por la sociedad actora?
- ¿Se aplicó de manera errada la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET?

3. Acervo probatorio

Del acervo probatorio la Sala encuentra acreditado lo siguiente:

3.1. Certificado de existencia y representación legal de la sociedad STORK COLOMBIA SAS, en el cual se estableció como su objeto social:

LA SOCIEDAD TENDRÁ COMO OBJETO PRINCIPAL LA ADQUISICIÓN, TENENCIA, POSESIÓN Y VENTA DE ACCIONES O CUOTAS SOCIALES EN COMPAÑÍAS LEGALMENTE ESTABLECIDAS EN COLOMBIA (...). (ff.28-30,c.a.).

3.2. El 22 de junio de 2007, STORK en calidad de compradora suscribió un acuerdo para la adquisición futura de la totalidad (100%) de las acciones de la sociedad Mecánicos Asociados S.A. – MASA; no obstante, en la fecha se hizo compraventa para

adquisición indirecta del 70% de las acciones y se dejó pendiente el perfeccionamiento futuro de la venta del 30% restante en el acápite 6.1 (ff.825-892,c.a.).

3.3. El 3 de agosto de 2007, se realizó un acuerdo entre las partes del negocio previamente pactado para la compraventa de las acciones de MASA, a fin de determinar los aspectos administrativos de dicha sociedad como el derecho a voto en junta de accionistas, nombramiento de responsables, entre otros (ff.894-919, c.a.).

3.4. El 1 de febrero de 2011, STORK suscribió un Acuerdo de Compra de Acciones de la empresa Mecánicos Asociados S.A. - MASA, en calidad de comprador y accionista poseedor del 70.0001%, con tres socios accionistas de esa empresa, quienes figuran como vendedores de un total conjunto de 451.156 acciones equivalentes al 29.9999%. En el acuerdo allegado por la actora con traducción oficial se observan las siguientes definiciones y términos contractuales, correspondientes con la opción de compra anticipada de las acciones restantes de MASA, así:

(m) **"Opción de Earn Out"** significa la segunda entrega de la cantidad en la que las Partes acordaron el precio de compra en la que la participación mayoritaria podría aumentar, de conformidad con los contratos originales, y que deberá ser debida y pagadera por el Comprador a los Vendedores de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la Sección 3.01 (c) de este Acuerdo.

(...)

(c) En o antes de la Fecha de Cierre, el Comprador procederá con el pago efectivo de la suma de UN MILLÓN QUINIENTOS OCHENTA MIL DÓLARES (USD \$ 1580:000) a DV y AJV (o cualquier Afiliado designado la escritura por la anterior), como contraprestación por liquidación anticipada prevista en la Sección 6.03, de la segunda entrega de la opción Earn Out en los contratos originales a favor de DV y/o AJV (o cualquiera de sus respectivos Afiliados) en relación con la adquisición de STS de la Participación Mayoritaria corriente directa o indirecta en MASA, **cuyo pago en ningún caso tendrá ninguna incidencia en el Precio de Compra de este Acuerdo**. Los pagos deberán ser hechos por el Comprador a DV y AJV (o cualquier Afiliado colombiano designado por escrito por los anteriores) en la Fecha de Cierre, aplicando la TRM y en una única cuota en fondos inmediatamente disponibles a través de transferencia bancaria a las cuentas bancarias comunicadas por escrito por DV y/o AJV, que se considerarán entregados al recibir la confirmación de los fondos por parte de los respectivos bancos. Lo anterior a condición, sin embargo, que después de la efectivización del pago establecido en esta Sección 3.01(c), DV y/o AJV (o cualquiera de sus respectivos afiliados) no tendrán derecho económico o reclamación en relación o como resultado de la Opción Earn Out.

(...)

(d) En la Fecha Límite el Comprador procederá con el pago efectivo de la suma de DOS MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA MIL DÓLARES (USD \$ 2.950.000) a DV y AJV (o cualquier Afiliado designado por escrito por los anteriores), como consideración de la renuncia y el acuerdo proporcionado en la Sección 6.03 abajo, por DV y/o AJV (o cualquiera de sus respectivos afiliados) **para terminar todos los demás derechos disponibles a ellos bajo los Contratos Originales** (es decir, las opciones de venta de 8x, 9x y 10x, opciones de compra 10x, derechos etiqueta a lo largo, etc.), **cuyo pago no en ningún caso tendrá alguna relación con el Precio de Compra de este Acuerdo**. Los pagos deberán ser hechos por el Comprador a DV y AJV en la Fecha de Cierre, aplicando la TRM y en una única cuota en fondos inmediatamente disponibles a través de transferencia bancaria a las cuentas bancarias comunicadas por escrito por DV y/o AJV, que se considerarán entregados al recibir la confirmación de los fondos por parte de los respectivos bancos. Lo anterior a condición, sin embargo, que después de la efectivización del pago establecido en esta Sección 3.01(c), DV y/o AJV (o cualquiera de sus respectivos afiliados) no tendrán

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

derecho económico o reclamación en relación o como consecuencia de las apreciaciones posteriores de cualquiera de los derechos económicos mencionados en exceso de la cantidad indicada que pueda gozar de cualquier aumento futuro en el valor o cualquier transacción futura de MASA destinada directa o indirectamente por el Comprador, incluyendo pero no limitado a Ofertas Públicas Iniciales-OPI, la venta de MASA a un tercero, etc. (...). (ff.692-702,c.a.).

3.5. Conciliación fiscal del año 2012 de la sociedad STORK COLOMBIA, en la cual se registró un crédito mercantil \$12.666.526.468 al cual se le aplicó una amortización acumulada de \$3.051.839.638, para obtener un valor de total intangibles de \$9.650.686.830 (f.576,c.a.).

3.6. La Asamblea General de Accionistas del MECANICOS ASOCIADOS SAS, resolvió aprobar la distribución de utilidades como dividendos pagaderos a los accionistas pagaderos dentro del año siguiente a la suscripción del acta, la cual data del **20 de diciembre de 2012**. En el documento se informa que de los dividendos decretados le correspondió a Stork Colombia SAS el 99.99%, por un valor total de \$1.809.503.781. Puntualmente, el documento, informa:

- 1. Aprobar la propuesta en el sentido de distribuir una porción de las utilidades de ejercicios anteriores, retenidas en la Sociedad y gravadas para los accionistas, correspondientes a los periodos 2005 y 2006;*
- 2. Aprobar la distribución de utilidades como dividendos pagaderos a los accionistas de la Sociedad, los cuales deberán pagarse dentro del año siguiente a la suscripción de la presente acta. (...)*. (ff.568-569 y 1000-1001,c.a.).

3.7. Posteriormente, el 30 de diciembre de 2013, mediante Acta 64 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de MECANICOS ASOCIADOS SAS, definió los recursos de donde se haría la distribución para el pago de los dividendos aprobados en el acta del 20 de diciembre de 2012, así:

PRIMERO: *Aprobar la distribución de dividendos en la suma de COPS 1.809.505.590,61. Estos dividendos serán tomados de las utilidades retenidas de la Compañía que tienen la característica de ser gravada para los accionistas. Las utilidades gravadas retenidas a la fecha son:*

- a. Utilidades Gravadas Retenidas del 2006: COPS 1.273.318.519*
- b. Utilidades Gravadas Retenidas del 2009: COPS 5.122.387.854*

SEGUNDO: *El balance de utilidades gravadas retenidas de la Compañía, con posterioridad a la distribución de dividendos mencionada anteriormente es:*

- c. Utilidades Gravadas Retenidas del 2009: COPS 4.586.200.783. (Negritas fuera de texto). (ff.570-571,c.a.)*

3.8. El 15 de abril de 2013 la sociedad STORK COLOMBIA SAS presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2012, en la cual obtuvo un saldo a favor de \$195.283.000, que posteriormente fue solicitado en devolución (f.11,c.a.).

3.9. En el curso de la investigación adelantada, con ocasión de la solicitud de devolución, la sociedad allegó un cuadro explicativo del cálculo del crédito mercantil, que se relaciona a continuación, con la traducción que del mismo hizo la DIAN, así:

“Calculation of MASA’s goodwill-Purchase of 30% of MASA’s shares”

<i>Amounts paid – Sumas pagadas</i>	
<i>Concepto</i>	<i>Valor</i>
<i>Price purchase – precio de compra</i>	<i>823.429.205.795</i>
<i>Indemnification – indemnización</i>	<i>5.214.243.000</i>
<i>Earn Out – pago futuro sujeto a condiciones de rentabilidad de la empresa</i>	<i>2.792.713.200</i>
<i>Total amount paid – suma total pagada</i>	<i>31.436.161.995</i>
<i>Masa’s equity as of march 31 de 2011 – capital 31 de marzo de 2011</i>	
<i>Equity – Capital</i>	<i>62.565.451.756</i>
<i>Equity’s value of 30% of MASA’S SHARE – 30% del total del capital</i>	
<i>Equity values of shares – Valor</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>GOODWILL CALCULATION – Cálculo del Crédito Mercantil</i>	
<i>Amount paid – Suma pagada</i>	<i>31.436.161.995</i>
<i>LESS MASA’S equity value – Menos valor del capital en MASA</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>TOTAL GOODWILL – Valor total del crédito mercantil</i>	<i>12.666.526.468</i>
<i>Amounts to be booked in Stork Colombia SAS - Cantidades que deben ser registradas en Stork</i>	
<i>Cost of purchase of 30% of MASA’s shares – Costo de la compra del 30% de las acciones</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>Goodwill – Crédito Mercantil</i>	<i>12.666.526.468</i>
<i>Total amount paid – Total suma pagada</i>	<i>31.436.161.995</i>

(ff.119-122 y 991, c.a.).

3.10. El 26 de febrero de 2015, la demandante presentó corrección a la declaración de renta del año gravable 2012, en el sentido de incrementar lo consignado en la casilla de acciones y aportes a \$55.752.353.000, reducir el monto de otros activos a \$6.866.878.000, sin afectar el total patrimonio líquido inicialmente declarado.

Además, redujo a \$1.547.203.000 el total de deducciones, lo que conllevó a modificar la renta presuntiva en \$919.488.000, y con ello un incremento en el impuesto a cargo, así como una reducción del saldo a favor original que pasó a registrar la cifra de \$63.514.000 (f.784,c.a.).

3.11. Requerimiento Especial 322402015000038 del 27 de marzo de 2015, por medio del cual la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año 2012 presentada por la sociedad STORK en las siguientes casillas “*otros activos*” de \$6.866.878.000 a \$3.559.052.000, lo que implicó variación en el total patrimonio bruto. El fundamento propuesto correspondió a que en este renglón se incluyó un crédito mercantil por valor de **\$6.866.878.000** (\$9.837.813.268 - \$3.015.839.638 de amortización acumulada). No obstante, la Administración propuso desconocer parte del crédito mercantil bajo los cálculos que a continuación se refiere, pero resultando importante referir lo que

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

previamente anotó la DIAN en el acto previo sobre la corrección presentada de manera voluntaria por la contribuyente, así:

“Sea del caso señalar que el contribuyente en desarrollo de la visita de verificación por parte de este Despacho mediante corrección voluntaria No. 91000278396331 y el formulario No. 1103605814358 de febrero 26 de 2015, con fundamento en el beneficio estipulado en la Ley 1739 de diciembre de 2014, disminuyó su crédito mercantil en el valor denominado earn out en cuantía de \$2.792.713.200 y lo incrementó en el renglón de inversiones; este valor fue pagado junto con la compra del 30% y el pago de una indemnización, según se aprecia en el extracto del Banco de Colombia que obra a (folio 3333). En nuestro caso se paga un “earn out option de USDS 1.580.000, \$2.792.713.200”, como se aprecia en el artículo III del Acuerdo de Compra de Acciones (folio 699 a 702) “Condiciones previas y entregas en fecha de cierre” literal c) numeral 3.01 del Acuerdo de Compra de acciones de 1 de febrero de 2011 que corresponde en realidad a un mayor valor pagado por la compra del 70% de las acciones (folio 700 anverso)”.

No obstante, lo anterior, la DIAN modificó nuevamente el valor del crédito mercantil, después de la corrección, con los siguientes cálculos:

“(…) tomando los datos suministrados por el contribuyente para el cálculo del Crédito Mercantil, este Despacho propone el mismo en el valor de \$4.659.570.268, como se explica a continuación

<i>Amounts paid - Sumas pagadas</i>	
<i>Concepto</i>	<i>Valor</i>
<i>Price purchase – precio de compra</i>	<i>\$23.429.205.795</i>
<i>Masa’s equity as of march 31 de 2011 – capital 31 de marzo de 2011 de la sociedad a marzo</i>	
<i>Equity – Capital</i>	<i>62.565.451.756</i>
<i>Equity’s value of 30% of MASA’S SHARE – 30% del total del capital</i>	
<i>Equity values of shares – Valor</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>GOODWILL CALCULATION – Cálculo del Crédito Mercantil</i>	
<i>Amount paid- Suma que corresponde al 30%</i>	<i>\$23.429.205.795</i>
<i>LESS MASA’S equity value - Menos el valor del capital en MASA</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>TOTAL GOODWILL Valor total del crédito mercantil</i>	<i>4.659.570.268</i>

Este valor amortizado a 84 meses, según lo estipulado por el contribuyente nos arroja una amortización mensual de \$55.741.075 y anual de \$665.652.900. Puesto que se empezó la amortización el 1 de mayo de 2011 a diciembre 31 de 2012 se han amortizado 20 meses, por lo que la amortización acumulada es del orden de \$1.109.421.500 y el valor propuesto del activo es de \$3.550.148.768.”(Destaca la Sala).

Como se observa, la diferencia entre el crédito mercantil declarado en la corrección a la declaración presentada por la sociedad fue de \$2.207.306.334 (\$6.866.878.000 - \$4.659.570.268) y, por ende, la amortización llevada por la sociedad de \$3.015.839.638, pasó a la suma de \$1.109.421.500, esto es, con una diferencia de \$1.906.418.138.

Asimismo, planteó modificar los “gastos operacionales de administración” de \$1.547.203.000 a \$136.658.000 al considerarse que no había relación de causalidad entre el crédito mercantil y la obtención de dividendos, pues estos corresponden a aquellos causados en años anteriores a la fecha de adquisición de las acciones (2005 y

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

2006), tiempos para los cuales no existía el referido crédito mercantil, sin que esté demostrado que en el año 2012 hubiese realizado venta de acciones, en consonancia con el desarrollo de su objeto social, por lo cual el valor correspondió a una inversión derivada de la adquisición de una sociedad que si bien generó dividendos, carece de relación de causalidad con la línea de negocios con la adquisición del intangible. Anotó la DIAN que:

"(...) la nueva línea de negocio en nuestro caso es los ingresos relacionados con el crédito mercantil, es evidente que el crédito mercantil no fue una inversión necesaria para recibir las utilidades, recordemos que independientemente del crédito mercantil, los dividendos se pagan a quien tenga la calidad de accionista en el momento que se decreta el reparto de utilidades de conformidad con los artículos 418 y 455 del Código de Comercio (...) En este orden de ideas vemos que el gasto por amortización del crédito mercantil no tiene relación de causalidad ni necesidad con los ingresos obtenidos por la sociedad por dividendos de vigencias fiscales años 2005 y 2006, por cuanto no existía."

Esto conllevó, también, a una reducción del total de deducciones declaradas, lo cual incrementó la renta líquida del ejercicio de \$262.303.000 a \$1.672.848.000, así como el cálculo de la renta presuntiva de \$919.488.000 a \$2.330.032.000 como consecuencia de haberse desconocido la deducción por amortización que impactó en la renta gravable de las acciones exceptuadas. Debe resaltarse que en este punto, la DIAN anotó lo siguiente sobre la eventual procedencia de la deducción:

En este orden de ideas vemos que el gasto por amortización del crédito mercantil no tiene relación de causalidad ni necesidad con los ingresos obtenidos por la sociedad por dividendos de vigencias fiscales años 2005 y 2006, por cuanto no existía. Adicionalmente, y en el evento hipotético que se considerase que la amortización cumpliera con los requisitos legales para su procedencia, que se insiste, no lo hacemos, también se cuestiona el valor declarado como amortización en cuantía de \$1.410.545.000 con fundamento en los argumentos de hecho y de derecho expuestos en el la (sic) modificación propuesta al renglón 38 "Otros activos" del presente requerimiento especial, estableciéndose por parte de este Despacho en cuantía de \$1.109.421.500 anualmente. Así las cosas, se rechaza la deducción de \$1.410.545.000 solicitada por el contribuyente y se propone en este renglón en la suma de \$136.658.000." (Destaca la Sala).

Los renglones anteriores llevaron a variar el impuesto sobre la renta declarado en \$303.431.000 a \$768.911.000, que tras las retenciones y anticipos pagados conllevó a que el saldo a pagar por impuesto de \$0 pasara a \$401.966.000, con una sanción por inexactitud de \$955.598.000, lo cual conllevó a la desaparición del saldo a favor de \$63.514.000 para obtener un saldo a pagar total de \$1.357.564.000. (ff.930-943,c.a.).

En resumen, las modificaciones propuestas se resumen así:

Concepto	Declaración Privada	Requerimiento Especial	Diferencia
Otros Activos	\$6.866.878.000	\$3.559.052.000	\$3.307.826.000
Patrimonio Líquido	\$64.678.926.000	\$61.371.100.000	\$3.307.826.000
Gastos Operacionales	\$1.547.203.000	\$136.658.000	\$1.410.544.000

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

de Administración			
Total Deducciones	\$1.547.203.000	\$136.658.000	\$1.410.544.000
Renta Líquida Gravable (Renta Presuntiva)	\$919.488.000	\$2.330.032.000	\$1.410.544.000
Impuesto a Cargo	\$303.431.000	\$768.911.000	\$465.480.000
Sanciones	\$0	\$955.598.000	\$955.598.000
Saldo a Favor	\$63.514.000	\$0	\$63.514.000
Total Saldo a Pagar	\$0	\$1.357.564.000	\$1.357.564.000

3.12. Respuesta al requerimiento especial, presentada el 26 de junio de 2015, en la cual la sociedad cuestionó que la DIAN haya recalculado el valor determinado en la declaración de renta como crédito mercantil al detracer de él la suma de USD2.950.000 pagada a los vendedores de las acciones de MASA como consecuencia de la compra anticipada del 30%, lo que consideró un valor intrínseco al precio pagado por dichos títulos valores, en los mismos términos en que se plantearon los cargos de anulación en la demanda que originó el presente proceso judicial, previamente referidos líneas atrás en esta providencia (ff.954-983,c.a.).

3.13. Liquidación Oficial de Revisión 322412015000198 del 14 de diciembre de 2015, por medio de la cual la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta de la sociedad Stork Colombia SAS, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial. En especial, enfatizó en que el valor pagado por concepto de indemnización de \$5.214.243.000 (USD2.950.000), no tiene relación con el precio neto de compra de las acciones adquiridas en un porcentaje del 30%, hallazgo con el cual ratificó la modificación a los demás renglones propuestos que dependían del monto declarado como crédito mercantil, en los términos del acto previo. (ff.1005-1015,c.a.).

3.14. La sociedad presentó el recurso de reconsideración el 11 de febrero de 2016, con el cual insistió en sus planeamientos sobre la procedencia del crédito mercantil y, por ende, de las demás casillas que dependieron de ese concepto que fueron modificadas por la DIAN (ff.1018-1060,c.a.).

3.15. El recurso se decidió mediante la Resolución 10370 del 28 de diciembre de 2016, que confirmó enteramente la liquidación oficial de revisión (ff.1070-1087,c.a.).

2. Régimen Jurídico

2.2. Sobre el crédito mercantil en la normativa tributaria y contable

Respecto de los activos intangibles debe anotarse que el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 los definió y estableció la forma de obtener su valuación, así:

ARTÍCULO 66. ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, **crédito mercantil**, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar y como consecuencia de la inflación.

Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Esta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los (sic) de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquel que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización. (Destaca la Sala).

Como se observa, los intangibles hacen parte de los activos que una empresa posee y de los cuales puede obtener provecho, entre los cuales se encuentra el crédito mercantil. Se define, además, que para establecer el valor de los intangibles debe identificarse las erogaciones en que se incurrió para obtenerlos, formarlos y conservarlos, ello, a fin de poder amortizarlos de acuerdo a su participación en la obtención de rentas, cuando éstas puedan ligarse al hecho de poseer el intangible.

Ahora, de acuerdo con las normas contables, la forma del registro del crédito mercantil debe hacerse en la cuenta 1605 del Plan Único de Cuentas, que tiene las siguientes descripciones:

DESCRIPCIÓN

Registra el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable.

También registra el crédito mercantil formado por el ente económico mediante la estimación de las futuras ganancias en exceso de lo normal, así como de la valorización anticipada de la potencialidad del negocio.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

DINÁMICA

Débitos

- a) Por el **valor adicional pagado sobre el costo del activo neto** al adquirir la unidad productora;
- b) Por el valor determinado y aplicado por el ente económico como crédito mercantil formado. Su crédito o contrapartida se registra en la cuenta 3215 -crédito mercantil-, y

Créditos

- a) Por la pérdida o disminución del valor del crédito mercantil formado, una vez comprobado técnicamente, y
- b) Por el valor en libros en caso de venta o retiro. (Destaca la Sala).

Según se desprende de la dinámica contable de este intangible, puede afirmarse que el crédito mercantil está constituido por aquellos valores superiores que se pagan por la adquisición de una empresa en comparación con el valor que la misma tiene en sus libros contables (costo del activo neto al tiempo de su adquisición). No obstante, no todo lo que se pague adicionalmente puede considerarse crédito mercantil, pues desde el concepto teórico este tipo de intangible reconoce el posicionamiento en el mercado de la empresa, su clientela y reconocimiento, lo que se conoce como el *good will*, elemento que ha sido definido por la doctrina, así:

*“El concepto tradicional de goodwill es uno de los principales antecedentes de la definición actual de intangibles en los procesos de valuación económica como un activo. De manera general, el goodwill se ha referido, antes de 2002, desde el punto de vista contable, a la diferencia del valor de compra de una empresa (o un activo o grupo de activos) respecto del valor neto contable (costos históricos o valuación económica), **diferencia por lo general explicada por factores de producción originales, únicos, asociados particularmente a cada negocio (o tipo de activo), expresados por su diferencia de capacidad diferencial de creación de valor frente a los activos fijos materiales tangibles.***

*De esta forma, el goodwill estaba definido por la diferencia entre el valor contable (y comercial) del total de los activos netos (materiales y financieros) y el **valor del mercado de la empresa en casos dados de operaciones de negocios.** Con otras palabras, bajo el término goodwill se definía y explicaba, de manera general (no siempre para casos específicos), la diferencia entre el valor neto en libros y el valor de mercado de las empresas, (...). Por ejemplo de manera general, el Decreto 2650 de 1993 define goodwill así:*

...el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo sobre el valor de libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable (...).”¹

Asimismo, debe referirse que, por la particularidad de la figura, la misma fue analizada por las Superintendencias de Sociedades y Valores, en su momento, quienes instruyeron sobre la forma de contabilización del crédito mercantil por parte de los

¹ Valuación de Activos Intangibles de Propiedad Intelectual: Fundamentos económicos, jurídicos, financieros y contables. García Rengifo, Ernesto y Pombo, Luis Carlos. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 2015. Págs. 96-97.

entes que esta vigilan, lo cual quedó consignado en las circulares conjuntas 006 y 011 del 18 de agosto de 2005, para dar alcance a lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993, así:

"CIRCULAR CONJUNTA
SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES
No. 100-000006 de 2005

SUPERINTENDENCIA DE VALORES
CIRCULAR EXTERNA No. 011 DE 2005
(Agosto 18 de 2005)

ASUNTO: Método de Participación Patrimonial y Crédito Mercantil Adquirido.

Con el fin de lograr que la información suministrada por las entidades supervisadas al público en general cumpla con los objetivos básicos establecidos en los artículos 3° y 4° del Decreto 2649 de 1993, estas Superintendencias imparten las siguientes instrucciones, en uso de las facultades conferidas por la ley.

[...]

CRÉDITO MERCANTIL ADQUIRIDO

15. ALCANCE

Para efectos de la presente circular el "Crédito Mercantil Adquirido", corresponde al monto adicional pagado sobre el valor en libros en la adquisición de acciones o cuotas partes de interés social de un ente económico activo, si el inversionista tiene o adquiere el control sobre el mismo, de acuerdo con los presupuestos establecidos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995, y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan.

[...]

17. RECONOCIMIENTO.

Los entes matrices o controlantes deben reconocer el Crédito Mercantil Adquirido, en cada subordinada, en los siguientes casos:

a) Al momento de efectuar la inversión, siempre y cuando con ella adquiera el control del ente económico.

b) Al momento de incrementar su participación en el capital del ente económico, si el inversionista ya tenía el control del mismo. En el evento de efectuar varias adquisiciones en una misma sociedad durante un período contable, el inversionista deberá totalizar el crédito mercantil originado desde la fecha en que adquirió el control en las mismas, a efectos de proceder a su amortización como si el intangible hubiere sido adquirido en un solo momento. Para determinar el número de meses de amortización durante el período inicial, debe ponderarse el monto del intangible originado en cada adquisición, de acuerdo con el número de meses transcurridos entre la fecha de ocurrencia de cada uno y el cierre del ejercicio.

18. CONTABILIZACIÓN.

Al momento de efectuar el registro de la inversión, debe procederse a clasificar el monto del desembolso en lo que corresponda al valor de la inversión y al crédito mercantil adquirido.

El crédito mercantil adquirido, debe registrarse en la cuenta de intangibles correspondiente, de acuerdo con el Plan Único de Cuentas que sea aplicable a cada ente económico.

Para efectos de determinar la suma que debe contabilizarse como crédito mercantil, al valor pagado por cada acción o cuota parte de interés social deberá restársele el valor intrínseco de las mismas, tomado al corte del mes inmediatamente anterior a la fecha de la transacción, el cual deberá ser informado al inversionista y estar debidamente certificado por el revisor fiscal o, en su defecto, por el contador público de la respectiva sociedad, en el evento de no estar obligada a tener revisor fiscal.

[...]

19. AMORTIZACIÓN.

*Con el fin de reflejar la realidad económica de la operación y su asociación directa con los resultados que espera tenerse de la inversión, el crédito mercantil debe ser amortizado en el mismo tiempo en que, **según el estudio técnico realizado para la adquisición**, espera recuperarse la inversión, sin que en ningún caso dicho plazo exceda de veinte (20) años.*

Para la amortización se deben utilizar métodos de reconocido valor técnico acordes a la naturaleza del intangible.

20. EVALUACIÓN PERIÓDICA DEL CRÉDITO MERCANTIL

Al cierre de cada ejercicio contable o al corte del mes que esté tomando como base para la preparación de estados financieros extraordinarios, el ente matriz o controlante deberá evaluar el crédito mercantil originado en cada inversión, a efectos de verificar su procedencia dentro del balance general.

En caso de concluirse que el crédito mercantil adquirido no generará beneficios económicos en otros periodos, debe procederse a la amortización total de su saldo en el respectivo periodo, revelando las razones que fundamentaron tal decisión.

De igual manera, si con base en los resultados obtenidos, el controlante concluye que el beneficio económico esperado ya fue logrado, debe proceder a la amortización del crédito mercantil en el respectivo periodo. (Énfasis de la Sala).

Por su parte el Estatuto Tributario estableció el tratamiento fiscal de los intangibles en las siguientes normas:

ARTÍCULO 74. COSTO DE LOS BIENES INCORPORALES. El valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, **good-will**, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o periodo gravable. En caso de que esta última amortización no sea aceptada, el liquidador hará los ajustes correspondientes. (Destaca la Sala).

Como se observa la norma dispone que el costo de los intangibles se calcula tomando el valor de adquisición y, a este, se sustraen las amortizaciones aplicadas en otros periodos o llevadas al periodo gravable que se declare.

ARTICULO 142. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad **susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos**, para su amortización en más de un año o periodo gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

PARÁGRAFO. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el Título V de este Libro, deberán sujetarse adicionalmente a las normas allí previstas, en materia de ajuste a los activos amortizables². (Subrayas y negrillas fuera de texto).

Como se observa, la amortización de los intangibles susceptibles de demérito deben tener una incidencia directa en la línea de negocios del ente mercantil. Sobre el particular, el Consejo de Estado ha realizado las siguientes consideraciones frente al tratamiento fiscal del crédito mercantil, así:

*“Sobre el tratamiento tributario del crédito mercantil se pronunció esta Corporación³, al declarar la nulidad parcial de los conceptos DIAN 091432 del 30 de abril de 2004 y 023795 del 27 de abril de 2005, los planteamientos jurídicos allí planteados son similares al que ahora nos ocupa y que acoge la Sala una vez más.
(...)*

Así las cosas, concluye la Sala que el crédito mercantil es un activo amortizable, con efectos contables y fiscales. No obstante para que dicha amortización sea deducible debe demostrarse que se trata de una inversión necesaria para los fines del negocio o actividad económica, conforme lo prevé el aludido artículo 142, que es la norma especial que regula la deducción por amortización de inversiones. Pero además dicha amortización solo puede disminuir los ingresos devengados en cada período, que correspondan a utilidad gravada, tal como quedó consignado en la sentencia ampliamente reseñada, que al respecto señaló:

[...]

Además, en los términos del artículo 142 del E.T. la amortización del crédito mercantil adquirido constituye un costo por corresponder a una erogación que se efectúa para su adquisición y como tal sólo puede disminuir los ingresos devengados en cada período que en este caso corresponden a la utilidad gravada⁴ generada por la línea de negocio que en el futuro pueda generar la inversión.

Significa lo anterior que la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil queda condicionada a la generación de ingresos gravados en cabeza de la sociedad controlante, los que han de ser determinados con forme a las reglas establecidas en los artículos 48 y 49 del E.T. Ahora bien, si los ingresos que se perciben son rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional debe darse aplicación al artículo 177-1⁵ ib. en cuyo caso no sería deducible el crédito mercantil⁶.

De lo anterior, se concluye que la deducción por amortización del intangible (crédito mercantil) debe cumplir con el principio de la relación entre el ingreso o utilidad percibida y la inversión (costo) de la cual se generó el crédito mercantil, esto es, dentro de la misma línea de negocio a la cual se integre el activo. En consecuencia, en el año gravable en que se aplique la deducción por amortización debe haberse

² Parágrafo derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006

³ Exp. 15311 CP Héctor J Romero Díaz, abril 23 de 2009

⁴ E.T. arts. 48, 49; L. 383/97 art. 23

⁵ **ARTÍCULO 177-1. LÍMITE DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES.** Artículo adicionado por el artículo 13 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

PARÁGRAFO. Parágrafo modificado por el artículo 82 de la Ley 964 de 2005. El nuevo texto es el siguiente: La limitación prevista en el presente artículo no será aplicable a los ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados y hasta el 31 de diciembre de 2010.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. C.P. William Giraldo Giraldo, radicación: 25000-23-27-000-2006-01269-01(16938), sentencia del 16 de septiembre de 2010.

obtenido y declarado utilidades gravables originadas o relacionadas con el hecho de la adquisición del activo, esto es, para justificar la erogación de los mayores valores con los cuales se generó el crédito mercantil. Asimismo, conforme con el artículo 74 del ET, al momento en que se aplica la amortización del activo, también debe reducirse el valor del mismo en el patrimonio, lo cual debe quedar así declarado en el respectivo periodo.

2.2. De la percepción de dividendos

Debe recordarse que los dividendos son aquella proporción de las ganancias de una empresa que se reparte entre sus accionistas en determinados periodos, de modo que corresponde a un derecho económico en cabeza de los socios de participar en las utilidades obtenidas por la sociedad y que representa la remuneración pecuniaria derivada de las inversiones negociales de los asociados⁷. Respecto del pago de los mismos, la normativa mercantil ha establecido lo siguiente:

ARTÍCULO 451. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA. Con sujeción a las normas generales sobre distribución de utilidades consagradas en este Libro, se repartirán entre los accionistas las utilidades aprobadas por la asamblea, justificadas por balances fidedignos y después de hechas las reservas legal, estatutaria y ocasionales, así como las apropiaciones para el pago de impuestos.

ARTÍCULO 455. PAGO DE DIVIDENDOS EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA. Hechas las reservas a que se refieren los artículos anteriores, se distribuirá el remanente entre los accionistas.

El pago del dividendo se hará en dinero efectivo, en las épocas que acuerde la asamblea general al decretarlo y a quien tenga la calidad de accionista al tiempo de hacerse exigible cada pago.

No obstante, podrá pagarse el dividendo en forma de acciones liberadas de la misma sociedad, si así lo dispone la asamblea con el voto del ochenta por ciento de las acciones representadas. A falta de esta mayoría, sólo podrán entregarse tales acciones a título de dividendo a los accionistas que así lo acepten.

PARÁGRAFO. En todo caso, cuando se configure una situación de control en los términos previstos en la ley, sólo podrá pagarse el dividendo en acciones o cuotas liberadas de la misma sociedad, a los socios que así lo acepten. (Énfasis de la Sala).

De las disposiciones anteriores, se extrae que los dividendos se entienden causados al momento en que la Asamblea General de Accionistas lo decreta, así el pago se acuerde realizarse en un momento posterior. Asimismo, el artículo 455 del C.Co. define que tendrán derecho a percibir las utilidades quienes al momento del decreto

⁷ Definición tomada de Economipedia, Roberto Vásquez Burguillo, recuperado el 5 de marzo de 2020, de: <https://economipedia.com/definiciones/dividendo.html>

de las mismas tengan la calidad de accionistas, momento en el cual nace el derecho y se torna exigible como un derecho patrimonial en cabeza de los socios, así su pago efectivo se haga en un momento posterior, lo que implica que la calidad de asociado es indispensable para poder hacerse al derecho a participar en las utilidades, en el tiempo en que la Asamblea General apruebe la repartición de los dividendos.

Este criterio comercial tiene consonancia con las normas tributarias que regulan la percepción de ingresos para las personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad, en las cuales se entiende obtenida la renta al momento en que nace el derecho a exigirla, así el pago efectivo se haga en un periodo posterior, así:

ARTÍCULO 28. CAUSACIÓN DEL INGRESO. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro⁸.

2.3. De la forma del calcular la renta presuntiva

De conformidad con lo establecido en los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario, todo contribuyente al liquidar su impuesto de renta y complementarios debe calcular la renta presuntiva, la cual corresponde a una ficción legal de una presunta ocurrencia del hecho generador del impuesto sobre la renta que puede convertirse en la base gravable en un periodo determinado, así no tenga correspondencia real con el valor de los ingresos efectivamente percibidos en el año fiscal. Para el efecto, la ley presupone que el patrimonio del año inmediatamente anterior con el cual se parte para el periodo fiscal a examinar, tiene una vocación de producir una renta mínima, que para el año 2012 se establecía en un porcentaje del 3%, el cual se obtiene de aplicar el siguiente método de depuración:

ARTÍCULO 188. BASES Y PORCENTAJES DE RENTA PRESUNTIVA. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

ARTÍCULO 189. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar **únicamente** los siguientes valores:

- a. El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales.
- b. El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior.
- c. El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.

⁸ Norma vigente para el año 2012, hoy modificada por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y éste será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

d. A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos.

PARÁGRAFO. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

ARTÍCULO 193. CONCEPTO DE VALOR PATRIMONIAL NETO. El valor patrimonial neto de los bienes que se excluyen de la base de cálculo de la renta presuntiva, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto, del año gravable base para el cálculo de la presunción. (Subrayas y negrillas fuera de texto).

De acuerdo con las disposiciones anteriores, se tiene que para determinar la renta presuntiva se parte del patrimonio líquido del año anterior, tomado a 31 de diciembre, del cual es posible deducir únicamente los conceptos enlistados en el artículo 189 del ET, entre los cuales se encuentra el **valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales**⁹, concepto que se obtiene de aplicar un porcentaje obtenido de dividir la cifra del patrimonio líquido del año anterior entre el patrimonio bruto de ese mismo periodo ($PL / PB = \%$) al valor de las acciones poseídas en sociedades nacionales, que se registra en los renglones de patrimonio del periodo respectivo con el cual se va a realizar la comparación de bases.

Posteriormente, en atención a lo establecido en el artículo 188 del ET¹⁰, cuando los bienes exceptuados generaron renta en el año gravable con el cual se va a hacer la cotejo del patrimonio del periodo anterior, esas rentas deben ser adicionadas a la base de la renta presuntiva, para así obtener el valor final a comparar, para establecer con cuál de las bases se debe proceder a la liquidación del tributo.

Lo anterior significa que, si en un periodo fiscal se determinó la renta presuntiva considerando la posesión de acciones en sociedades nacionales en el año gravable, habrá que verificarse si en el mismo año gravable se obtuvieron rentas derivadas de esos activos exceptuados, como es el caso de los dividendos, dado que corresponde a la percepción de una renta en cabeza de quien posee las acciones, los mismos

⁹ Único ítem de deducción posible que se analizará en el presente asunto, por corresponder al con los hechos fiscalizados por la DIAN a la sociedad STORK COLOMBIA SAS, en el año gravable 2012, objeto de discusión.

¹⁰ "Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y éste será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario".

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

deberán adicionarse al cálculo de la renta presuntiva para así obtener la base gravable ficta que se comparará con la aquella obtenida por la depuración ordinaria del impuesto sobre la renta, ello, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 48 y 49 del ET, que establece reglas diferentes aplicables a los dividendos que deben ser atendidas en el cálculo de la renta por el sistema ordinario¹¹.

Ahora, debe resaltarse que el artículo 189 del ET, al referirse a la renta gravable obtenida en el periodo por los bienes exceptuados, no alude al concepto de renta líquida gravable en la cual, conforme a lo establecido en el artículo 26 ibidem, de deducen los costos, deducciones, devoluciones, rebajas y descuentos, sino que solamente habla de la renta gravable, entendida como aquellos ingresos obtenidos susceptibles de incrementar el patrimonio o disminuir los pasivos, sin ningún tipo de depuración. Ello tiene asidero, si se tiene en cuenta que la depuración de la renta considerando las deducciones solo es posible por el método de liquidación ordinaria de la misma, con la cual se compara la renta presuntiva, pues en el evento en que un

¹¹ El tratamiento de los dividendos percibidos por los contribuyentes del impuesto de renta, se reguló en los artículos 48 y 49 del ET, que para el año gravable 2012, establecían:

ARTÍCULO 48. Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.

Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión, de fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos. (Destaca la Sala).

ARTÍCULO 49. Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1o. de enero de 1986, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará la Renta Líquida Gravable del respectivo año y le resta el Impuesto Básico de Renta liquidado por el mismo año gravable.
2. El valor así obtenido constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, el cual en ningún caso podrá exceder de la utilidad comercial después de impuestos obtenida por la sociedad durante el respectivo año gravable.
3. El valor de que trata el numeral anterior deberá contabilizarse en forma independiente de las demás cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad.
4. La sociedad informará a sus socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, en el momento de la distribución, el valor no gravable de conformidad con los numerales anteriores.

PARAGRAFO 1o. Cuando la sociedad nacional haya recibido dividendos o participaciones de otra sociedad, para efectos de determinar el beneficio de que trata el presente artículo, adicionará al valor obtenido de conformidad con el numeral primero, el monto de su propio ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional por concepto de los dividendos y participaciones que haya percibido durante el respectivo año gravable.

PARAGRAFO 2o. Cuando las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable, excedan el resultado previsto en el numeral primero o el del párrafo anterior, según el caso, tal exceso constituirá renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuya. En este evento, la sociedad efectuará retención en la fuente sobre el monto del exceso, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto. (Destaca la Sala).

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

contribuyente deba tributar con base en la ficción legal, ello, no implica que pierda los costos y deducciones procedentes que afectaron el cálculo de la renta por el método ordinario, porque para el efecto se estableció en el mismo artículo 189 del ET, en su párrafo se estableció que el exceso de renta presuntiva, esto es, la diferencia que se obtiene de comparar la renta ordinaria y esta, es posible de llevarse como compensación con las rentas líquidas ordinarias que se lleguen a determinar dentro de los 5 años siguientes. Lo que implica que el contribuyente no pierde sus deducciones y costos que imputó a la renta ordinaria, con lo cual se resarce el hecho de que no se puedan detraer tales conceptos en la depuración de la renta presuntiva.

4. Análisis de la Sala

En el presente asunto la sociedad STORK COLOMBIA SAS, cuestiona la legalidad de los actos administrativos al considerar que la DIAN erró al modificar su declaración de renta del año 2012, en lo correspondiente a los renglones de “*otros activos*”, “*gastos operacionales de administración*”, “*renta presuntiva*” y que, además, no se incurrió en el hecho sancionable por inexactitud, todo ello ligado al crédito mercantil obtenido por la compra del 30% de las acciones de la sociedad MECÁNICOS ASOCIADOS S.A.S. (MASA), transacción con la cual obtuvo el 99.99% del total accionario de dicha empresa, acaecida el 1 de febrero de 2011.

Lo anterior, al considerar que la suma que pagó por la obtención del porcentaje de acciones antes referido y con el cual determinó el crédito mercantil sí debe incluir el valor pagado por hacer uso de la opción EARN OUT, esto es, una cláusula pactada con los accionistas vendedores consistente en la posibilidad de acceder a la compra anticipada de las acciones que estaba proyectada inicialmente, para una fecha posterior a febrero de 2011. Concepto pagado que consideró inescindible del valor total de la transacción, pues sin el pago de este no hubiese sido posible adquirir la cantidad accionaria que le dio el dominio del ente social, que, a su vez, le permitió percibir enteramente los dividendos en el año gravable 2012, que llevó a la declaración de renta como ingreso operacional.

Por su parte, la DIAN rechazó el valor pagado por la opción EARN OUT al considerar que el mismo no puede hacer parte del crédito mercantil por no corresponder con una suma atribuible al valor de venta de las acciones. En ese contexto, procede la Sala a analizar la procedencia de los cargos planteados que corresponden a la incursión en

los vicios de anulación de la falsa motivación y el desconocimiento de las normas superiores en que debían fundarse los actos administrativos acusados.

4.1. De la procedencia de la totalidad del crédito mercantil determinado por la sociedad STORK COLOMBIA SAS

Para la Sala, el cargo de falsa motivación planteado por la actora no tiene procedencia si se tiene en cuenta que existe certeza que en el Acuerdo de Compra de Acciones de la empresa Mecánicos Asociados S.A. – MASA, suscrito el 1 de febrero de 2011, en el acápite correspondiente a la opción EARN OUT de manera expresa se estableció que el pago del valor pagado por este concepto “**en ningún caso tendrá ninguna incidencia en el Precio de Compra de este Acuerdo**”¹², lo que implica que desde su origen el valor pagado que ascendió a USD 2.950.000 que equivalió en pesos colombianos a la cifra de \$3.307.826.000, no tuvo correspondencia con el valor intrínseco pagado por la totalidad del paquete accionario, sino que se trató de un pago adicional que no atendía a la diferencia cancelada entre lo registrado en libros y lo efectivamente pagado por las acciones.

Asimismo, es claro que el valor pagado por el uso de la opción EARN OUT no tiene ninguna relación con el concepto de crédito mercantil (goodwill), definido en las normas contables, dado que, si bien, se trató de un mayor valor pagado en la transacción de las acciones, el mismo no representa ningún tipo de atributo especial que pueda reconocerse a la empresa MASA o a sus acciones, esto es, no es consecuencia de la mayor apreciación mercantil como el posicionamiento en el mercado de valores, el buen nombre comercial, su clientela o cualquier otro tipo de atributo especial que pueda ser apreciado como un bien intangible que conlleve a un mayor valor del activo obtenido.

Y contradice la definición hecha por la jurisprudencia del Consejo de Estado, que claramente ha reconocido que el crédito mercantil busca apreciar aquellas características intrínsecas que distan del valor neto de las acciones en los libros contables al momento de la transacción, veamos:

*“Pues bien, el crédito mercantil adquirido se conoce como **prima de control**, puesto que constituye **un pago adicional** al precio fijado para las acciones, como retribución por el control que se adquiere sobre una sociedad y que se determina por el reconocimiento de atributos especiales, como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable. Tal erogación no hace parte*

¹² Acuerdo que reposa en el expediente administrativo en los folios 692 y 702, cuyo contenido fue transcrito en el acápite del Acervo Probatorio incluido líneas atrás en esta providencia en las páginas 12 y 13.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

del costo de las acciones (artículo 69 del Estatuto Tributario), sino de un intangible que como activo es distinto de las acciones que se adquieren.

Cabe anotar que las acciones son activos que se clasifican como inversiones (artículo 61 del Decreto 2649 de 1993), cuya valoración patrimonial se hace conforme al artículo 272 del Estatuto Tributario y, el crédito mercantil adquirido si bien se origina en la adquisición de una inversión, es un activo intangible distinto de las acciones (artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 y Circular Conjunta 006 de 2005 de la Superintendencia de Sociedades y 011 del mismo año de la Superintendencia de Valores -hoy Financiera-), que se valora patrimonialmente según las reglas del artículo 279 del Estatuto Tributario, norma que, a su vez, reconoce la amortización de los intangibles.

En síntesis, cuando se efectúa una inversión que da lugar al crédito mercantil adquirido, el inversionista adquiere un activo tangible, que es la inversión representada en las acciones, cuotas o partes de interés social, que se registran en las cuentas 1205 (acciones) o 1210 (cuotas o partes de interés social) y el crédito mercantil adquirido, que en su calidad de intangible se registra en la cuenta 1605. (...)¹³. (Subraya la Sala).

Como se obtiene, el valor del crédito mercantil no corresponde a la totalidad de lo pagado por unas acciones que conllevan a obtener el control empresarial de otra sociedad, sino que atañe al reconocimiento de lo cancelado adicionalmente respecto del valor superior al costo de las acciones en libros, que ineludiblemente está ligado a aspectos de apreciación superior del posicionamiento en el mercado del ente societario, como lo es su reputación, el personal idóneo con que cuenta la empresa, su crédito privilegiado, prestigio de los productos que enajena, servicios adicionales y/o ubicación favorable; atributos que no están demostrados en el presente asunto como ligados al pago adicional hecho por el uso de la opción EARN OUT, la cual simplemente representó el acceso a la compra del paquete accionario de manera anticipada, pero que en nada afectó el valor intrínseco que se pagó por las acciones.

De modo que, cuando la DIAN detrajo del monto total declarado como intangible por crédito mercantil (\$6.866.878.000) los \$3.307.826.000 correspondientes al valor pagado al momento de la transacción por concepto de la referida opción de compra anticipada, no incurrió en falsa motivación, pues, se insiste, esa suma no tuvo origen en el reconocimiento de atributos especiales que configuren la existencia de un intangible superior, sino una erogación extra que no tiene la posibilidad de incrementar el valor del activo, razón por la cual no prospera el cargo y la suma establecida en el renglón 38 de "otros activos", se mantendrá incólume, **en principio**, los términos definidos en la liquidación oficial de revisión, esto es que el valor del intangible es de \$3.559.052.000, lo que naturalmente afectó el renglón de total patrimonio bruto, en los términos definidos por la DIAN.

¹³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. C.P. Héctor J. Romero Díaz: radicación 11001-03-27-000-2005-00012-00(15311), sentencia del 23 de julio de 2009.

Ello, hasta tanto no se determine la procedencia de la deducción por amortización, pues no puede olvidarse que de acuerdo con lo previsto en el artículo 74 del ET la estimación del costo de los activos intangibles se establece por el valor de éstos menos las amortizaciones concedidas y solicitadas en el año o periodo gravable. De manera que, si a continuación, se establece la procedencia de la deducción llevada a la declaración de renta del año 2012 por la actora, el monto de dicha amortización debe afectar el valor del activo.

4.2. De la procedencia de la amortización llevada al renglón 52 de “Gastos operacionales de administración”

En la declaración privada, la parte actora incluyó en el renglón 52 la deducción por amortización del crédito mercantil en cuantía de \$1.410.545.000, valor que determinó como amortización acumulada de 20 meses, desde el 1 de mayo de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012, ello al partir de la base de que el intangible incluía el monto pagado por la opción EARN OUT, que como ya se definió en el acápite anterior, no podía incluirse como parte de este activo.

Ahora, debe recordarse que el fundamento para no dar procedencia a la totalidad de la deducción por amortización que tuvo la DIAN, fue el incumplimiento del requisito de la relación de causalidad previsto en el artículo 107 del ET con las rentas obtenidas en el periodo gravable 2012, las cuales tuvieron origen en la percepción de dividendos decretados por la sociedad MASA por valor de \$1.809.506.000 a favor de STORK COLOMBIA SAS en 2012, que fueron declarados como ingresos operacionales en el denuncia fiscal, ello, toda vez que las utilidades correspondieron a periodos anteriores (2005 y 2006), para los cuales no existía el crédito mercantil que se obtuvo hasta el año 2011, cuando realizó la compra del 30% de las acciones ya referidas anteriormente.

Sobre este aspecto, debe recordarse que conforme a lo previsto en el artículo 142 del ET los intangibles son pasibles de ser amortizados con los ingresos devengados en cada periodo en el cual se obtenga utilidad gravada en cabeza del contribuyente que corresponda a la misma línea de negocio, como lo aclaró la jurisprudencia y las circulares conjuntas 006 y 011 del 18 de agosto de 2005 de las Superintendencias de Sociedades y Valores¹⁴, lo que implica que tiene que existir una correspondencia entre

¹⁴ Referidas en el acápite del marco jurídico aplicable al crédito mercantil incluido líneas atrás en esta providencia.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

el intangible y la obtención de rentas, es decir, que estas últimas tengan origen o relación directa con el valor del activo, para así poder amortizar el valor acumulado de los meses en los cuales se distribuyó el crédito mercantil.

Como se colige de lo descrito, para la DIAN no es posible imputar las rentas obtenidas con el valor de la amortización, no por el hecho de que se haya llevado una suma superior dada la estimación del intangible con inclusión del valor pagado por la opción EARN OUT, sino porque las utilidades obtenidas no tienen relación con el crédito mercantil, porque el origen de las mismas no correspondió con operaciones ligadas al año gravable 2012, sino a los periodos 2005 y 2006.

Para la Sala, el sustento de la Administración no tiene procedencia pues ello implica desconocer que para las personas obligadas a llevar contabilidad el ingreso se entiende causado al momento en que nace el derecho a exigir el derecho al ingreso, independientemente de que no sea efectivamente pagado e ingresado a caja en el año gravable, como claramente lo establece el artículo 28 del ET.

La postura de la DIAN desconoce que de acuerdo con lo previsto en los artículos 451 y 455 del Código de Comercio, los dividendos se distribuyen en el momento en que son aprobados para repartir entre los socios por parte de la Asamblea General de Accionistas, lo cual acaeció en el presente asunto el 20 de diciembre de 2012, según Acta 56 de la Asamblea General Extraordinaria de Mecánicos Asociados S.A. (MASA). Ahora, si bien es cierto que las utilidades a repartir correspondieron a ejercicios anteriores (años 2005 y 2006), el derecho a su percepción para STORK solo se consolidó con la aprobación de la distribución de los dividendos, lo que sí ocurrió en el año 2012.

No debe pasarse por alto que el artículo 455 del C.Co. establece que la percepción de los dividendos depende de la época en que la asamblea general decida decretarlos y tendrán derecho a ellos, quienes para ese momento tengan la calidad de accionistas. En consecuencia, si se tiene en cuenta que para el año 2012 la titular del 99.9999% de las acciones de la sociedad MASA era STORK COLOMBIA SAS obtuvo las utilidades en ese periodo, sin que releve importancia que las mismas hubieran tenido origen en los periodos 2005 y 2006, pues hasta antes del decreto y aprobación de la distribución de las mismas por parte de la asamblea general, las mismas estaban retenidas y cuando adquirió sus acciones (año 2011) también se hizo con el derecho a

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

obtener todos los dividendos pendientes de ser repartidos. De manera que el sustento de la DIAN no tiene asidero.

Ahora, en lo que corresponde a la relación de causalidad entre el intangible y la amortización del mismo, resulta evidente, dado que los ingresos que obtuvo la actora por dividendos (rentas gravadas en el año 2012) solo fueron posibles por tener la calidad de accionista mayoritaria que tenía STORK lo que implica que fue, en parte, gracias a la compra de las acciones del 30% por mayores valores, con lo que se creó el crédito mercantil, que pudo acceder a la renta, lo que implica que sí corresponde a la misma línea de negocios en la que se hizo la inversión (compra de acciones – intangible), con lo cual sí se cumplen con los requisitos del artículo 142 del ET para la procedencia de la deducción por amortización y queda demostrada la incursión por parte de la DIAN en los vicios de falsa motivación y desconocimiento de las normas en que debía fundarse, al haberle dado un alcance que no correspondía a las disposiciones aplicables al demérito de los intangibles, como quedó evidenciado en este acápite.

No obstante, la Sala limitará la deducción atendiendo al valor del intangible susceptible de demérito, esto es, solo teniendo en cuenta el monto del crédito mercantil previamente definido, es decir, sin la inclusión de la cifra pagada por la opción EARN OUT, que ya se estableció, no podía hacer parte del intangible.

Para el efecto, la Sala adoptará el cálculo de la amortización que hizo la DIAN en sede administrativa, incluida en el requerimiento especial, cuando al analizar las sumas reportadas por la sociedad la calculó en \$1.109.421.500, así:

“(...) tomando los datos suministrados por el contribuyente para el cálculo del Crédito Mercantil, este Despacho propone el mismo en el valor de \$4.659.570.268, como se explica a continuación

<i>Amounts paid – Sumas pagadas</i>	
<i>Concepto</i>	<i>Valor</i>
<i>Price purchase – precio de compra</i>	<i>\$23.429.205.795</i>
<i>Masa's equity as of march 31 de 2011 – capital 31 de marzo de 2011 de la sociedad a marzo</i>	
<i>Equity – Capital</i>	<i>62.565.451.756</i>
<i>Equity's value of 30% of MASA'S SHARE – 30% del total del capital</i>	
<i>Equity values of shares – Valor</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>GOODWILL CALCULATION – Cálculo del Crédito Mercantil</i>	
<i>Amount paid- Suma que corresponde al 30%</i>	<i>\$23.429.205.795</i>
<i>LESS MASA'S equity value - Menos el valor del capital en MASA</i>	<i>18.769.635.527</i>
<i>TOTAL GOODWILL Valor total del crédito mercantil</i>	<i>4.659.570.268</i>

Este valor amortizado a 84 meses, según lo estipulado por el contribuyente nos arroja una amortización mensual de \$55.741.075 y anual de \$665.652.900. Puesto que se empezó la amortización el 1 de mayo de 2011 a diciembre 31 de 2012 se han amortizado 20 meses, por lo que

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

la amortización acumulada es del orden de \$1.109.421.500 y el valor propuesto del activo es de \$3.550.148.768.” (Destaca la Sala).

De esta forma, se tiene que la deducción por amortización sí es procedente en el monto de \$1.109.421.000, cifra aproximada a mil, lo cual fue posteriormente ratificada en el requerimiento especial, cuando al referirse de manera puntual a la deducción advirtió la DIAN:

En este orden de ideas vemos que el gasto por amortización del crédito mercantil no tiene relación de causalidad ni necesidad con los ingresos obtenidos por la sociedad por dividendos de vigencias fiscales años 2005 y 2006, por cuanto no existía. Adicionalmente, y en el evento hipotético que se considerase que la amortización cumpliera con los requisitos legales para su procedencia, que se insiste, no lo hacemos, también se cuestiona el valor declarado como amortización en cuantía de \$1.410.545.000 con fundamento en los argumentos de hecho y de derecho expuestos en el la (sic) modificación propuesta al renglón 38 “Otros activos” del presente requerimiento especial, estableciéndose por parte de este Despacho en cuantía de \$1.109.421.500 anualmente. Así las cosas, se rechaza la deducción de \$1.410.545.000 solicitada por el contribuyente y se propone en este renglón en la suma de \$136.658.000.” (Destaca la Sala).

Ahora, como se anunció al referirse al valor del activo consignado en la casilla de “otros activos”, debe darse aplicación a lo previsto en el artículo 74 del ET que establece que la estimación del costo de los activos intangibles se establece por el valor de éstos menos las amortizaciones concedidas y solicitadas en el año o periodo gravable, de manera que determinada la procedencia parcial del demérito del intangible en el año gravable 2012 en cuantía de \$1.109.421.000, esta cifra debe detrarse del valor del activo declarado en ese mismo periodo, por lo cual en renglón 38 queda en \$2.449.631.000 (\$3.559.052.000 - \$1.109.421.000), lo que por contera implica la modificación de los renglones del total patrimonio bruto y total deducciones, como quedará incluido en la liquidación que más adelante realice este Tribunal, al final de esta providencia.

4.3. Del cálculo de la renta presuntiva

La sociedad actora cuestionó la depuración hecha por la DIAN, por el hecho de no haber tenido en cuenta la resta de la base de la renta presuntiva del valor procedente aplicado por deducción. Ello, al considerar que:

“(…)carece de sentido que precisamente la DIAN modifique la renta presuntiva determinada por la Compañía en su Declaración al considerar que STORK omitió incluir dentro del cálculo de la misma la suma de \$1.410.545.000, cuando esta suma corresponde precisamente a una deducción que como resulta obvio. No puede ser entendida como “renta gravable” a efectos del cálculo de la renta presuntiva”.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

Lo anterior, implica que, a criterio de la demandante, es plausible detraer de la renta gravable generada por los activos exceptuados el valor de la deducción pues ello implica que al aplicarse la amortización la referida renta debe disminuirse, para así obtener la efectivamente gravable de que trata el artículo 189 del ET como presunción legal.

La Sala no encuentra procedente la discrepancia planteada por la parte actora, pues como quedó anotado en el acápite del marco jurídico aplicable, al referirse a la renta presuntiva, no es cierto que pueda detraerse de la misma las deducciones aplicables al cálculo de la renta ordinaria, pues el artículo 189 del ET no previó esa posibilidad y, por el contrario, de manera expresa anotó el legislador que únicamente pueden restarse de la renta presuntiva el listado de opciones enlistadas en la normas, a saber:

- a. **El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales.**
- b. El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior.
- c. El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.
(...)
- d. A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos.

Nótese que la norma no posibilita a llevar deducciones a la renta presuntiva y cuando en la norma en referencia se establece que:

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se **sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados** y éste será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

De esta forma, cuando la norma se refiere a la renta gravable obtenida de los activos exceptuados, que en el asunto de la referencia correspondió al valor patrimonial neto de las acciones que STORK COLOMBIA SAS posee en sociedades nacionales (puntualmente la sociedad MASA), no se puede equiparar al concepto de renta **líquida** gravable, sino a la renta bruta, esto es, sin ningún tipo de depuración, como la planteada en la demanda. De manera que cuando se hizo el cálculo de la renta presuntiva, no se incurrió en desconocimiento de las normas en que debía fundarse.

Para el efecto, a continuación, esta Sala hará el cálculo de la renta presuntiva aplicable a la actora, así:

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

CONCEPTOS	VALOR
PATRIMONIO LÍQUIDO DEL AÑO ANTERIOR 2011 ¹⁵	\$71.116.003.000
(-) ACCIONES Y APORTES A SOCIEDADES ANÓNIMAS, LIMITADAS Y ASIMILADAS (AÑO 2011) (suma incluida por la actora en el renglón 35 de la declaración de renta 2012)	\$53.776.425.000
VALOR PATRIMONIAL NETO DE LOS BIENES EXCLUIDOS (ACCIONES EN SOCIEDADE NACIONALES) artículo 193 del ET	\$53.765.132.000*
PATRIMONIO LÍQUIDO BASE DE LA RENTA PRESUNTIVA	\$17.350.871.000
3%	\$520.526.130
(+) RENTA GRAVABLE DE LAS ACCIONES EXCEPTUADAS – DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LA ACTORA EN 2012	\$1.809.506.000
RENTA PRESUNTIVA 2012	\$2.330.032.000

*Porcentaje aplicable al valor patrimonial neto de las acciones:

- Patrimonio líquido: \$71.116.003.000 / Patrimonio bruto: \$71.130.970.000 = 0.99979
- 0.99979 x100= 99.979%, se redondea a 3 dígitos tal como lo hizo la DIAN en el cálculo realizado y descrito en el requerimiento especial (f.942), porcentaje no discutido por la parte demandante.

En consecuencia, se tiene que:

Valor patrimonial de las acciones poseídas en sociedades nacionales:
\$53.776.425.000*99.979% = \$53.765.132.000

Como se observa, el valor determinado por esta Sala corresponde idénticamente al cálculo realizado por la DIAN en los actos acusados, de manera que no tiene procedencia el cargo de la actora.

4.4. Sanción por inexactitud

De acuerdo a los análisis anteriores la sanción por inexactitud debe mantenerse porque la demandante sí incurrió en el supuesto tipificado en el artículo 647 del ET, es decir, haber incluido una deducción parcialmente improcedente en la declaración de renta del año gravable 2012, con la intención de derivar un menor impuesto a cargo y en contraste un mayor saldo a favor.

Pese a lo expuesto, la Sala procederá a recalcular la sanción determinada, teniendo en cuenta que entre el tiempo de la expedición de los actos administrativos y de esta sentencia, entró en vigencia una norma que resulta más favorable al demandante,

¹⁵ Cifra aceptada por ambas partes tanto en la demanda como en el contenido de los actos administrativos acusados.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

contenida en el parágrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁶, que modificó el artículo 640 del ET, de acuerdo a la jurisprudencia del Consejo de Estado que ha dicho:

“En la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas, como se confirmó en el análisis antes efectuado.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte, y en tanto la Administración demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales. Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

*Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados”.*¹⁷ (Destaca la Sala).

Así, al cotejar la regulación de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET con las modificaciones efectuadas a dicha norma mediante el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, se constata¹⁸ que esta última establece la sanción más favorable

¹⁶ Artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del estatuto tributario el cual quedará así:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

Parágrafo 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

¹⁷ Consejo de Estado sentencia de 20 de febrero de 2017, Consejero ponente: Dr. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, radicación número: 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089).

¹⁸ Artículo 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la administración tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

Parágrafo 1. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este estatuto.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

para el actor, en tanto disminuyó el valor del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el sujeto pasivo.

Por consiguiente, como la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad, liquidará la sanción por inexactitud a cargo del demandante atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del ET; ello, **una vez se obtenga la cifra inexacta en que incurrió la sociedad como consecuencia de la reliquidación de la obligación a cargo, de conformidad con lo analizado líneas atrás.**

5. Liquidación por parte de la Sala

LIQUIDACION

CONCEPTOS	LIQ.PRIVADA	LIQ. OFICIAL DIAN	LIQ.TRIBUNAL
EFFECTIVO, BANCOS, OTRAS INVERSIONES	\$238.548.000	\$238.548.000	\$238.548.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	\$1.852.716.000	\$1.852.716.000	\$1.852.716.000
ACCIONES Y APORTÉS EN SOCIEDADES ANÓNIMAS, LIMITADAS O ASIMILADAS	\$55.752.353.000	\$55.752.353.000	\$55.752.353.000
OTROS ACTIVOS	\$6.866.878.000	\$3.559.052.000	\$2.449.631.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	\$64.710.495.000	\$61.402.669.000	\$60.293.248.000
PASIVOS	\$31.569.000	\$31.569.000	\$31.569.000
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO	\$64.678.926.000	\$61.371.100.000	\$60.261.679.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$1.809.506.000	\$1.809.506.000	\$1.809.506.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$0	\$0	\$0
TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$1.809.506.000	\$1.809.506.000	\$1.809.506.000
TOTAL INGRESOS NETOS	\$1.809.506.000	\$1.809.506.000	\$1.809.506.000
TOTAL COSTOS	\$0	\$0	\$0
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$1.547.203.000	\$136.658.000	\$1.246.079.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$1.547.203.000	\$136.658.000	\$1.246.079.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$262.303.000	\$1.672.848.000	\$563.427.000
O PÉRDIDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$0	\$0	\$0
COMPENSACIONES	\$0	\$0	\$0
RENTA LÍQUIDA	\$262.303.000	\$1.672.848.000	\$563.427.000
RENTA PRESUNTIVA	\$919.488.000	\$2.330.032.000	\$2.330.032.000
RENTA EXENTA	\$0	\$0	\$0
RENTAS GRAVABLES	\$0	\$0	\$0
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$919.488.000	\$2.330.032.000	\$2.330.032.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0

Parágrafo 2. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1º de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$0	\$0	\$0
GANANCIAS OCASIONAL GRAVABLE	\$0	\$0	\$0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$303.431.000	\$768.911.000	\$768.911.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$0	\$0	\$0
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$303.431.000	\$768.911.000	\$768.911.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
TOTAL IMP. A CARGO	\$303.431.000	\$768.911.000	\$768.911.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$1.412.000	\$1.412.000	\$1.412.000
SALDO A FAVOR SIN SOLIC DEVOL.PER.FISC.ANT.	\$3.632.000	\$3.632.000	\$3.632.000
AUTORRETENCIONES	\$0	\$0	\$0
OTROS CONCEPTOS	\$361.901.000	\$361.901.000	\$361.901.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$361.901.000	\$361.901.000	\$361.901.000
ANTICIPO RENTA AÑO GRAVABLE 2008	\$0	\$0	\$0
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$0	\$401.966.000	\$401.966.000
SANCIÓN POR INEXACTITUD	\$0	\$744.768.000	\$465.480.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$0	\$1.146.734.000	\$867.446.000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$63.514.000	\$0	\$0

REGLON: SANCION**\$465.480.000**

Determinación sanción por inexactitud artículo 648 del ET

Total saldo a pagar determinado	\$401.966.000
(+)Saldo a favor liquidación privada	\$63.514.000
Base sanción (diferencia)	\$465.480.000
Por porcentaje de sanción de inexactitud	100%
Sanción Inexactitud	\$465.480.000

De conformidad con la liquidación que antecede, se evidencia que, como la base gravable con la cual se liquidó el impuesto sobre la renta de la actora para el año gravable 2012 no varió en lo que corresponde al tributo a cargo, pues tanto por la DIAN como por esta Sala se dio aplicación al cálculo de la renta presuntiva con los mismos valores, ello conllevó a que únicamente se modificara el porcentaje de la sanción por inexactitud del 160% al 100%, como consecuencia de la aplicación del principio de favorabilidad.

No obstante, no debe pasarse por alto que con la inclusión por parte de la Sala de un mayor valor por la deducción por amortización, al hallarse como procedente, ello conlleva a que el exceso de la renta presuntiva que se generó entre la liquidación hecha por la DIAN y la de este Tribunal, varíe pues la diferencia en la renta líquida del ejercicio calculada por el procedimiento ordinario y la renta presuntiva, lo que conllevaría, en principio, a que la demandante tenga la posibilidad de acceder a una

compensación posterior en los términos del parágrafo del artículo 189 del ET, superior a aquella a la que hubiera podido adquirirse con la liquidación oficial de la Administración, ello, siempre que los periodos subsiguientes al 2012, no se encuentren consolidados.

5. De la condena en costas

Conforme lo dispuesto por los últimos pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 06 de julio de 2016 con ponencia del Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, se advierte que en el presente asunto la parte vencida no será condena a pagar las costas del proceso, por cuanto la parte interesada del asunto, no demostró sumariamente la causación de estas, presupuesto necesario para poder establecer el pago de este concepto.

(...) En efecto, para la Sala, atendiendo el tenor literal del 365 del CGP, en principio, la parte vencida en el proceso o en el recurso “tendría que ser condenada a pagar las costas de ambas instancias”. “Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas”¹⁹, es decir, se reconoce como requisito específico para que haya lugar a la condena en costas que efectivamente se haya causado y que la parte interesada hay aportado los medios de prueba idóneos que acrediten tal hecho.’
(Subrayado y negrillas fuera de texto)

En mérito de lo expuesto, el **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,**

FALLA:

PRIMERO: Se **DECLARA** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 322412015000198 del 14 de diciembre de 2015, por medio de la cual se determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad STORK COLOMBIA SAS por el año gravable 2012 y de la Resolución 10370 del 28 de diciembre de 2016, de conformidad con el análisis realizado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se determina la obligación tributaria por el impuesto sobre la renta del año gravable 2012 a cargo de la sociedad actora, conforme a los conceptos y guarismos incluidos en la liquidación vertida en la parte considerativa de esta providencia.

¹⁹ Cfr. la sentencia del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

EXPEDIENTE 25000 23 37 000 2017 00653 00
STORK COLOMBIA SAS vs. DIAN
RENTA 2012

TERCERO. NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte considerativa de esta sentencia.

CUARTO. Por no haberse causado, no se condena en costas.

QUINTO. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Regístrense las constancias y anotaciones de rigor

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE
Aprobado según consta en acta de la fecha.



MERY CECILIA MORENO AMAYA
Magistrada



CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada



NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada