

KNOW HOW - Concepto / BIENES INTANGIBLES - Son recursos obtenidos por la empresa que carecen de naturaleza materia / GOOD WILL O CREDITO MERCANTIL - Concepto; Sólo es objeto de registro en la contabilidad cuando procede de una adquisición / COSTO PRESUNTO DE LOS BIENES INCORPORALES FORMADOS - Es el 50% del valor de la enajenación

El “know how”, responde a la totalidad de los conocimientos, del saber especializado y de la experiencia volcados en el procedimiento y en la realización técnica de la fabricación de un producto y que el Plan Único de Cuentas [Decreto 2650 de 1993] define como un intangible apreciable en dinero, del conocimiento práctico sobre la forma de hacer o lograr algo con facilidad y eficiencia, aprovechando al máximo los esfuerzos y experiencias acumuladas en un arte o técnica. Y es que los intangibles comprenden aquellos recursos obtenidos por la empresa que carecen de naturaleza material, e implican un derecho o privilegio oponible a terceros, de cuyo ejercicio o explotación se obtienen beneficios económicos, como patentes, marcas, derechos de autor, good will, crédito mercantil, franquicias etc. El good will o crédito mercantil consiste en la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos. Ese excedente de productividad de un negocio frente a negocios similares, su valoración se funda en el exceso de rendimiento y tiempo probable de subsistencia, sin que se asigne valor alguno en su contabilidad a menos que se haya realizado un desembolso para adquirirlo. De ahí que el crédito mercantil sólo es objeto de registro en la contabilidad de la empresa si procede de una adquisición, en donde se contabiliza como un mayor valor del costo o como intangible, es decir, siempre que no se trate de un crédito mercantil generado internamente en el ente social. Es más la Sección al tratar el tema del “good will” señaló que éste se va formando a través de la vida de la sociedad y se refleja por la confianza y credibilidad de los consumidores hacia los bienes o servicios producidos por ella, y no siempre se adquiere por medio de una determinada negociación, por lo que para determinar su valor y por ende ser apreciado en dinero, es necesario que se realice una transacción sobre el mismo. Ahora bien, por tratarse de un activo intangible formado y no adquirido, tampoco era viable demostrar su costo de adquisición menos las amortizaciones (art. 74 y 279 del E.T, costo y valor patrimonial) en la medida en que se materializa en el momento en que es objeto de transacción (venta), porque los estudios de mercadeo y financieros realizados por la empresa sobre la capacidad de generar utilidades y flujo de efectivo en años posteriores que comprobarían el “good will” o “crédito mercantil” llevarían a una sobreestimación del patrimonio.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintiséis (26) de enero de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 41001-23-31-000-2000-03650-01(16274)

Actor: DISTRIBUIDORA DE DROGAS LA REBAJA NEIVA S.A. EN LIQUIDACION.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación incoado por la parte demandada contra la sentencia de agosto 31 de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda contra los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1996.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 1996, el 11 de abril de 1997, en donde liquidó un total saldo a pagar de \$207.262.000.

El 9 de julio de 1999, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Neiva expidió el Requerimiento Especial No. 0044, en el que propuso la modificación de la liquidación privada para adicionar ingresos por intereses presuntos por préstamos a los socios de conformidad con lo establecido en el artículo 35 del E.T., por aprovechamiento económico y ajustes de la diferencia de créditos y débitos de la cuenta de corrección monetaria por un valor total de \$43.596.000; rechazo de la deducción del valor del Know How de \$1.096.000.000 y de gastos de años anteriores de \$315.819; sanción de inexactitud por \$655.424.000, para un total saldo a pagar de \$1.272.326.000.

Previa respuesta al acto de proposición referido, el 7 de abril de 2000 se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 057, en la que aceptó que no era procedente adicionar ingresos por aprovechamiento al revisar los saldos del Balance de Comprobación, por lo que disminuyó el saldo a pagar a \$1.249.464.000.

La actuación mencionada fue demandada directamente en atención a lo previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandó los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable 1.996. Como restablecimiento del derecho solicitó que se deje en firme la liquidación privada.

Invocó como normas violadas los artículos 209 y 363 de la Constitución Nacional, 3° del Código Contencioso Administrativo, 75, 688 inciso 2, 730, 779 inciso final, 782 del Estatuto Tributario, 28 del Decreto Ley 1693 de 1997 y 3° de la Resolución de la DIAN No. 26 de 1997.

El concepto de violación se resume así:

El requerimiento especial se notificó por correo en forma extemporánea, porque si bien dicho acto y la inspección contable se introdujeron al correo el 12 de julio de 1999, su principal soporte que es el Acta de Inspección Tributaria fue notificada el día martes 13 de julio del mismo año. De manera que el plazo máximo para notificar todas estas actuaciones era hasta el 11 de julio de 1999, que por ser día festivo se prolongaba hasta el lunes 12 de julio siguiente.

Además, el Requerimiento Especial 044 es nulo porque éste y demás documentos en que se basa, fueron elaborados y firmados por el señor Jairo Rodríguez Hernández, funcionario incompetente al no estar comisionado legalmente, y quien nunca estuvo físicamente en la oficina de Drogas la Rebaja para la práctica de las inspecciones tributaria y contable que elabora y firma.

El Jefe de División de Control Tributario comisionó para realizar las anteriores inspecciones a las funcionarias Martha Cecilia Lurduy Charry, economista y como contadora responsable a Yineth Castillo Rubiano, quienes fueron las únicas que físicamente se presentaron en la sociedad y posteriormente revisaron algunos documentos tributarios y contables.

No existe oficio donde se revoque la comisión a las doctoras Castillo y Lurduy y en su lugar se comisione al Sr. Jairo Rodríguez, y si existiera no fue notificado como lo establecen los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario, por lo tanto todas las actuaciones, trámites y actas de aquél son nulos.

Resulta paradójico y extraño que la DIAN después de conocer el argumento de falta de competencia del Sr. Rodríguez para tratar de legalizar todas sus actuaciones, expidiera el Auto No. 4848 comisionándolo un día después de terminado el plazo para levantar el acta de inspección tributaria, es decir, el 9 de julio de 1999, cuando el término legal finalizó el 8 de julio de ese año.

Otro aspecto que invalida las actas de inspección contable y tributaria, es que ni éstas, ni el requerimiento especial fueron firmados por las funcionarias legalmente comisionadas y responsables de adelantar el trabajo. Igualmente tales actas fueron hechas en la DIAN y no en las instalaciones de la empresa.

De la misma forma, el requerimiento especial y su anexo explicativo fueron firmados por el Sr. Álvaro Montero Quintero como Jefe asignado de la División de Control y Penalización Tributaria, quien en la enumeración de las normas legales que lo facultaban para firmar dicho documento, no cita el número de la resolución que debió proferir el Administrador de Impuestos de Neiva autorizándolo para reemplazar al titular.

En lo de fondo, la Liquidación Oficial de Revisión No 057 de abril 7 de 2000 desatiende el texto del artículo 75 del Estatuto Tributario al no reconocerle ningún costo a la venta del intangible formado por el contribuyente [know

How], consistente en el crédito mercantil reconocido a la razón social “Drogas la Rebaja”.

De la norma citada y el Concepto de la DIAN 55788 de julio 14 de 1998 sobre el costo en la venta de intangibles formados, se concluye que así sea de creación intelectual del contribuyente, el bien incorporal tiene un costo que el legislador presume hasta en un 50% del valor de enajenación. Sin embargo, por ser de naturaleza legal puede ser desvirtuada por el afectado al tenor de lo dispuesto en el artículo 761 del mismo ordenamiento legal, que establece que si pretende hacerlo con la contabilidad deberá acreditar las pruebas conducentes y adecuadas, de lo contrario prevalecerá la presunción allí consagrada.

En el acto de revisión se confunden e igualan los intangibles adquiridos y los intangibles formados, al otorgarles el mismo tratamiento tributario.

El intangible formado o crédito mercantil, se logra a través de muchos años de incursionar en un negocio, en el que poco a poco se va capacitando al personal, se hace publicidad, se elaboran planes estratégicos, etc. Lo anterior hace que una empresa funcione y sea exitosa, y que por lo tanto, tenga la capacidad de atraer muchos clientes y mantenerlos cautivos, lo que da como resultado un ente social capaz de generar flujos de fondos futuros.

El crédito mercantil adquirido simplemente es lo que paga un empresario que no inicia una empresa, sino que prefiere comprar una constituida y generando ingresos, lo que le permite minimizar el riesgo y recuperar más rápido su inversión.

Con base en lo anterior, es imposible pretender que el precio de una empresa sea la sumatoria del valor de cada uno de los activos y pasivos que aparecen en el balance (que es lo que sostiene la Administración de Impuestos de Neiva), pues se desconoce la organización de la empresa y su capacidad para generar fondos.

Esa organización y funcionamiento (empresa en marcha) es un intangible que se podría denominar KNOW HOW (saber cómo), que en el caso de Distribuidora de Drogas la Rebaja Neiva se ha formado a través de más de 20 años de funcionamiento exitoso y le ha generado además un buen nombre entre la comunidad de todo el Departamento del Huila (clientes potenciales), cuyo activo intangible formado tiene un precio de venta y un costo reconocido por la ley.

La Sociedad Distribuidora de Drogas la Rebaja Neiva S.A. el 31 de julio de 1996 vendió a una empresa de Bogotá [Cooperativa Copservir Ltda.] todos sus establecimientos de comercio (droguerías), propiedad industrial, nombre, enseñas, marcas, activos intangibles, pasivos, etc., por un valor total de \$4.056.000.000.

El valor contable a julio 30 de 1996, de todos los activos y pasivos de la empresa ascendía a la suma neta de \$1.862.655.000, que comparada con el precio de venta de \$ 4.056.000.000 se obtuvo una diferencia de \$2.193.345.000 que vendría a ser el precio de venta del crédito mercantil o valor intangible que se genera por ser una empresa acreditada y en marcha, con capacidad de generar flujos futuros de ingresos.

Y al aplicar la presunción establecida en el artículo 75 del Estatuto Tributario, el costo fiscal de cualquier intangible formado es del 50% del precio de venta, o sea que sobre \$2.193.345.000 da como resultado la suma de \$1.096.672.500 y esta fue la cifra que solicitó como costo en la declaración de renta del año gravable de 1.996.

Para la Administración Tributaria cuando una empresa se vende, el costo lo constituye el valor contable de los activos tangibles, muebles, computadores, inventarios etc., comparado con el precio de venta, todo lo demás es ganancia. Aceptar esta posición sería admitir que el trabajo de organización de los activos y de la empresa no tiene ningún valor.

La certificación de revisor fiscal de la sociedad da fe de los activos y pasivos, y de cómo se obtuvo el monto del intangible formado. La contabilización de la transacción se hizo en julio 31 de 1996, con base en los saldos que arrojaban a julio 30 de 1996 cada una de las cuentas, y no con los saldos a junio 30, como erróneamente liquidó el funcionario que proyectó el requerimiento especial.

Precisamente, el revisor fiscal certifica que la suma de \$39.303.105 que aparecía en el balance corresponde a un saldo diferido acumulado a junio 30 de 1996 en la cuenta intangible pagado - good will, que corresponde al valor de las primas en la adquisición de droguerías efectivamente pagadas por Drogas la Rebaja, cada vez que compraba a un pequeño comerciante una droguería ya establecida y funcionando. Esto lo hizo la empresa a través de muchos años para acrecentar sus cadenas de droguerías, o sea que constituyen intangible pagado o adquirido distinto a los \$2.193 millones de intangible formado.

De acuerdo con lo anotado por la Administración de Impuestos de Neiva en la página 19 de la Liquidación Oficial, no reconoce la contabilización del intangible formado el cual entró a formar parte del patrimonio social (incrementándolo en la suma de \$1.096.672.500), y por esta razón se presenta la diferencia de los \$62.317.688 de más que liquida el contribuyente en los ajustes por inflación al patrimonio líquido.

El patrimonio de Drogas la Rebaja Neiva aumentó a partir de julio 31 de 1996 cuando se contabilizó la negociación y se originó un superávit de capital, tal como lo prescribe el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993 o Plan Único de Cuentas para comerciantes.

Este superávit de capital por valor de \$1.096.672.500 entra a formar parte del patrimonio de la empresa y como tal fue ajustado por inflación, generando un ajuste de \$62.317.668 que sumado a los \$320.088.692 del ajuste al patrimonio inicial (el que había antes de la negociación), acumula un gran total de ajuste al patrimonio por valor de \$382.406.360, que es la

suma que aparece en la declaración de renta, en el renglón AB - ajuste por inflación al patrimonio líquido. Por lo tanto, es correcto el total de los saldos débitos de la cuenta corrección monetaria que por valor de \$1.402.679.000 aparece en el renglón SS de la privada y está equivocado el cálculo que hace la Administración de Impuestos Neiva.

En el Requerimiento Especial No. 044 de julio 9 de 1999 se propone modificar el renglón IC - Intereses y rendimientos financieros de la declaración, para adicionar la suma de \$13.997.000, pero en ninguno de sus apartes sustenta jurídicamente como se determinó dicha cifra.

No constituyen inexactitud las diferencias que se originan en errores de apreciación o en diferencias de criterio, entre las oficinas de impuestos y el declarante, de ahí que sea improcedente su aplicación.

En la **adición de la demanda** la actora sostuvo que de acuerdo con el artículo 279 del Estatuto Tributario, el valor de los bienes incorpóreos se estima por su costo de adquisición demostrado, para lo cual los contratos de compraventa de los establecimientos de comercio de Drogas la Rebaja y Copservir Ltda. dan certeza del valor representativo de los bienes incorpóreos formados que se presume constituido en un 50% del precio de enajenación (art. 75 E.T.). Sustentó su posición en sentencia de marzo 31 de 2000, expediente 9899 del Consejo de Estado.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la entidad demandada contestó la demanda en los términos que se resumen.

La Administración de Impuestos inició una extensa investigación tributaria a la sociedad actora, comisionando a las funcionarias Martha Cecilia Lurduy Charry y Yaneth Castillo Rubiano mediante el auto de inspección contable No 0019 del 8 de abril de 1999, acto que fue notificado mediante correo certificado ese mismo día, según plantilla No. 210 de la fecha.

El Acta No. 26 de Julio 10 de 1996 sirve de base para detectar la irregularidad en la declaración privada, y contradice plenamente lo manifestado por el actor en el sentido de que los funcionarios no estuvieron en las instalaciones de Drogas la Rebaja y que éstos no fueron atendidos por el contador de la empresa, lo que en últimas no es necesario para tener como válida la inspección contable, pues la diligencia puede ser atendida por el representante legal o cualquier persona debidamente autorizada para ello.

El libelista plantea que el acta de inspección contable y tributaria fue elaborada por funcionario incompetente, argumento que carece de fundamento, al obrar dentro del expediente la Resolución No 0274 del 7 de julio de 1999, donde por necesidades del servicio se comisionó por el término de dos días al señor Jairo Rodríguez Hernández para que cumpliera con las funciones propias señaladas en el artículo 45 del Decreto 1725 de 1997.

En virtud de esta resolución, fue asignado a la investigación tributaria adelantada contra la demandante por el año gravable de 1996 mediante oficio comisorio No. 4848 del 9 de julio de 1999, para efectuar las diligencias ordenadas por Auto de Inspección Contable No 019 del 8 de abril de 1999 y Auto de Inspección Tributaria No 035 de la misma fecha que no debía ser notificado por ser un acto de trámite.

Tanto el acta de inspección tributaria No 053 como el acta de inspección contable No 0036 fueron notificadas debidamente con explicación de las pruebas allegadas al proceso, sin que fuese necesaria su notificación según el artículo 783 del Estatuto Tributario.

El Requerimiento Especial No. 0044 del 9 de julio de 1999 fue firmado por funcionarios debidamente facultados, como eran los señores Jairo Rodríguez Hernández y Álvaro Montero Quintero, asignado como Jefe de la

División de Control y Penalización Tributaria de esta Administración mediante la Resolución No. 0246 de junio 18 de 1999.

Aunque en el requerimiento especial, no se mencione la resolución con que se delegó al funcionario Montero Quintero, esta situación no invalida la actuación, por cuanto se indicaron expresamente los fundamentos legales para proferir el requerimiento especial [artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario y 45 del Decreto 1725 de 1997].

Respecto a la pretendida extemporaneidad en la notificación de dicho acto, éste fue notificado dentro del término consagrado en los artículos 705 y 714 del Código Fiscal, pues la fecha de vencimiento del término para declarar era el 11 de abril de 1997, por lo que su firmeza en principio era hasta el 11 de abril de 1999, pero al notificarse el Auto de Inspección Tributaria No 0035 del 8 de abril de 1999, se suspendió el término por tres meses, es decir, hasta el 11 de julio de 1999, fecha en la que el acto de proposición se comunicó al contribuyente.

No puede considerarse violado el artículo 75 del Estatuto Tributario puesto que la sociedad enajenó a Coopservir Ltda., su nombre comercial y no el Know How, situación que fue utilizada para disminuir el valor de la utilidad que le generó la venta de los establecimientos de comercio.

El objeto social de la actora es “la venta al por menor de productos farmacéuticos, medicinales, cosméticos y artículos de tocador”, actividad en la cual no se elabora ningún producto que requiera de un conocimiento técnico, sino que se limita a la compra y venta de productos ya terminados, por lo cual no se podría entender que existió el concepto de Know How que se relaciona con el sector industrial.

Según las notas de contabilidad no se utilizó ningún método para valuar el intangible y no fue indicado en qué forma se obtuvo su cuantía, incumpléndose con el requisito para determinar el valor patrimonial de los intangibles formados conforme a lo previsto en el artículo 27 del Estatuto

Tributario y 66 del Decreto 2649 de 1993, esto es, por el monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra en formarlos.

Por consiguiente se desconoció el valor del costo del intangible por valor de \$1.096.000.000, al no ser reconocida la suma correspondiente al presunto Know How, por tanto, el patrimonio líquido no sufrió ninguna modificación, por ende el ajuste integral por inflación corresponde al presentado en la declaración de renta y complementarios del año gravable 1995.

En cuanto a la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y el acto administrativo liquidatorio, se observa que la glosa referente a la inclusión de ingresos por rendimientos financieros por valor de \$13.997.000, contenía la respectiva explicación sumaria al verificar que la sociedad actora había concedido préstamos, hecho que de conformidad con el artículo 35 del Estatuto Tributario genera intereses presuntos a favor de la empresa.

Respecto al tema de la sanción de inexactitud, ésta se ajusta a la preceptiva del artículo 647 del Estatuto Tributario, puesto que entre las conductas constitutivas de inexactitud en las declaraciones tributarias, se encuentra precisamente, “ ... la omisión de ingresos, la inclusión de (...) costos y deducciones (...) inexistentes ...”, en la cual encaja perfectamente la situación fáctica del expediente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila mediante la sentencia de agosto 31 de 2006, se inhibió de pronunciarse sobre el requerimiento especial, anuló parcialmente el acto oficial de revisión y fijó a cargo de la Sociedad Drogas la Rebaja por impuesto de renta del año gravable de 1996, la suma de \$251.490.000, con los siguientes fundamentos.

A pesar de que el Requerimiento Especial No 0044 del 9 de julio de 1999 es un acto de trámite, el argumento de la parte actora carece de fundamento

porque el funcionario que realizó la inspección contable y tributaria fue comisionado mediante Resolución No 0274 de julio 7 de 1999 y el Oficio Comisorio No. 4848 del 9 de julio de dicho año.

El término de firmeza de la declaración se suspendió por tres meses con motivo de la expedición del Auto de Inspección Tributaria No. 035 de abril 8 de 1999, y por consiguiente, el requerimiento cuestionado fue expedido por la autoridad competente y notificado dentro del término señalado por la Ley.

No le asiste razón a la Administración cuando considera que no es posible aceptar el intangible formado Know How, porque no se utilizó ningún método para valuar el intangible ni se indicó en que forma se obtuvo, puesto que si bien el artículo 279 del E.T. establece como parámetro para determinar el valor del bien intangible el “*costo de adquisición demostrado*”, lo que lleva implícito un carácter negociativo, el mismo se va formando a través de la vida de la sociedad y no siempre se adquiere por medio de una determinada negociación. Así lo ha señalado el Consejo de Estado en Sentencia del 31 de marzo del 2000.

En cuanto a las demás glosas, se evidencia que está mal liquidado el patrimonio líquido informado en la cuenta de corrección monetaria, dado que debe disminuirse el débito de corrección monetaria fiscal en \$40.021.000, que arroja un valor real de \$1.362.958.000 y no \$1.402.979.000, como se consignó en la declaración de renta cifra de control 1.

Igual ocurre con la utilidad declarada de \$114.596.000, cuando en realidad es de \$158.192.000, que se obtiene de deducir del crédito de \$1.521.150.000 menos \$1.362.958.000 de utilidad por exposición a la inflación, resultando un mayor valor de \$43.496.000.

En las anteriores condiciones se reconoce el valor del intangible know how, con las modificaciones que ello produce en el establecimiento del impuesto y la sanción, con la conservación de los demás valores del acto que se

ajustan a la legalidad, de esta manera la sociedad actora deberá cancelar un total a cargo de \$251.490.000.

EL RECURSO DE APELACION

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, para lo cual solicitó que se tengan en cuenta los argumentos de defensa plasmados en la contestación de la demanda y el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión. En síntesis señaló:

El costo tomado por la sociedad contribuyente era improcedente en atención a que el Know How no fue objeto de negociación, sino la enseña o nombre comercial.

No se puede aceptar que existió enajenación de un intangible “ Know How” en razón a la naturaleza del objeto social de la empresa, el cual es la comercialización de drogas para la salud humana, por tanto, al no requerirse ningún tipo de conocimiento técnico para desarrollar la actividad, lo que existió fue la transferencia de la razón social.

La sociedad demandante no presentó explicación alguna sobre el método aplicado para tasar el costo del Know How, en abierta vulneración del artículo 74 del Estatuto Tributario, por tanto, no puede surgir de unas notas de contabilidad.

Como no se utilizó ningún método para valuar el intangible, incumplió con lo previsto en los artículos 27 del Estatuto Tributario y 66 del Decreto 2649 de 1993, en relación con el requisito para determinar su valor patrimonial, esto es, el monto de las erogaciones identificables en que efectivamente se incurra, ajustadas por inflación de acuerdo con el artículo 336 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandante solicita se confirme la sentencia impugnada con base en los siguientes argumentos:

Los contratos de compra venta suscritos entre Drogas la Rebaja Neiva S.A. y Coopservir Ltda., disponen “venta en bloque comprende todos los elementos integrales, tales como (...)”, de manera que con base en lo consagrado en el artículo 525 del Código del Comercio, por tratarse de una venta en bloque incluye todos los bienes que hicieran parte del establecimiento enajenado, así no se mencionaran en forma individual cada uno de ellos, incluidos los intangibles.

Es equivocado que por el objeto social de la entidad contribuyente se afirme que no existe un intangible denominado Know How, pues dicha figura incluye conocimientos relacionados con procedimientos prácticos, con habilidades y experiencias de orden comercial y empresarial que surten aplicación en el campo de la comercialización y distribución de los productos y no solo en su fabricación.

Existió una enajenación de un bien intangible llámese “Know How”, “good will” o “crédito mercantil” , situación innegable si se tiene en cuenta que el valor de la venta fue mucho más alto del que se hubiese obtenido al enajenar únicamente los bienes muebles, inventarios existentes y los derechos producto de contratos de arrendamiento.

No era necesario que existieran unos registros contables previos a la enajenación, porque al tratarse de un intangible formado se aplica lo establecido en el artículo 75 del Estatuto Tributario vigente para la época, en donde se presume que tiene un costo correspondiente al 50% del valor de su venta, sin exigir ningún requisito adicional para efectos de evaluar el costo del bien incorporal.

La suma de \$39.303.105 correspondiente a “intangible pagado - good will”, corresponde a un saldo acumulado a junio 30 de 1996, que representa los adquiridos cuya amortización fue pactada de manera diferida y no con la

formación de un bien incorporal por parte de la misma sociedad. Por esa razón nada tiene que ver ese valor con la compraventa realizada en julio de 1996, ni con la enajenación del activo formado por la sociedad contribuyente y su correspondiente costo.

Para efectos contables y tributarios, no era necesario que existiera un soporte histórico o registro contable previo para establecer el valor del intangible, pues el único requisito exigido para declararlo es el registro relacionado con la operación de compraventa de dicho bien.

La comprobación del valor de enajenación del activo intangible se encuentra en el expediente en las notas de contabilidad Nos. CF 06906, CF 06907 y CF 06908.

La parte demandada solicita se revoque la sentencia apelada, y se reconozca la legalidad de los actos administrativos, porque según el contrato de compraventa lo que la actora vendió fue la enseña comercial y no el know how, siendo dos conceptos diferentes, por tanto, el costo solicitado no es el aplicable, toda vez que éste no es un intangible, sino un derecho sobre el nombre mercantil.

Las notas contables no son prueba suficiente para demostrar la existencia de los bienes intangibles, pues se constituye con erogaciones efectivas en que haya incurrido el ente económico para adquirirlo o formarlo, para que en el momento de la venta se puedan apreciar en dinero y haga parte de la operación de venta.

No existe claridad frente al intangible que la actora afirma que vendió, ya que el actor registra un costo en su contabilidad por un intangible denominado know how, y en la demanda cambia este concepto por el de good will, y en el contrato de venta se señala que lo que se vende es el signo o enseña comercial.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante el Consejo de Estado estimó que debía confirmarse la sentencia apelada, dado que en los contratos de compraventa celebrados el 22 de julio de 1996 con la Cooperativa Multiactiva de Empleados de Distribuidores Coopservir Ltda., en la cláusula segunda estipula que vendió además de la enseña o nombre comercial, el know how y se consagró que forma parte del convenio el balance general a 31 de julio de 1996 debidamente certificado por el representante legal y revisor fiscal, junto con sus respectivos anexos.

El balance incluye dentro del capital social un superávit - know how por valor de \$1.096.670.603, respaldado con la nota de contabilidad 06906 de julio 30 de 1996, que la sociedad solicitó como deducción en la declaración de renta de 1996, con fundamento en el artículo 75 del Estatuto Tributario, sin que fuera necesario acompañar el estudio sobre el método de valuación y la forma de adquisición, pues la norma no establecía dicha exigencia para ese periodo fiscal, y el bien intangible lo había formado la sociedad en el ejercicio de su objeto social.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe determinar si procede el reconocimiento de la suma de \$1.096.672.000 como costo presunto por la enajenación de un intangible [bien incorporal formado] a la luz del artículo 75 del Estatuto Tributario.

La Sala observa que mediante el Acta No. 26 de julio 10 de 1996 [fl. 152 c.a. #2] se expresa que *“debido a la difícil situación que atraviesa la empresa por el bloqueo bancario y comercial y ante la impotencia para*

continuar con el desarrollo de nuestro objeto social, nos vemos en la imperiosa necesidad de estudiar seriamente esta propuesta. Debatido lo anterior entre todos y cada uno de los accionistas se aprueba por unanimidad la venta de todos los establecimientos de comercio a la Cooperativa Multiactiva de Empleados de Distribuidores de Drogas "Copservir Ltda." La negociación será por la suma de cuatro mil cincuenta millones de pesos (\$4.056.000.000)..."

En cumplimiento de la decisión referida, el 22 de julio de 1996 se suscribieron seis (6) contratos de compraventa (fls. 18 a 105 c.a.2) con la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE EMPLEADOS DE DISTRIBUIDORES DE DROGAS "COPSERVIR LTDA" sobre los distintos establecimientos de comercio (droguerías) de propiedad de la actora, respaldados con las facturas números 1251 por \$174.410.000, 1253 por \$2.822.980.000, 1254 por \$373.150.000, 1255 por \$279.860.000, 1256 por \$141.960.000 y 1257 por \$263.640.000, para un valor total de \$4.056.000.000.

En la cláusula segunda de los convenios se pactó: *"Que esta venta en bloque comprende todos los elementos integrales tales como enseña o nombre comercial, inventario de mercancías, los créditos, el mobiliario, las mejoras locativas, muebles y equipo, los contratos de arrendamiento y el derecho a la renovación o prórroga de los locales en que funciona y las indemnizaciones que conforme a la ley tenga el arrendatario. Si los inmuebles son de propiedad de terceros, se cede el derecho de la renovación de los contratos de arrendamiento como lo dispone el Código de Comercio (Artículo 523). El derecho a impedir la desviación de la clientela y la protección de la fama comercial. Los derechos y obligaciones mercantiles derivados de la actividad. La cesión de los contratos con proveedores en los mismos términos y condiciones suscritas. (...) PARÁGRAFO SEGUNDO: **Forma parte de este contrato el Balance General al treinta y uno (31) de julio de Mil Novecientos Noventa y Seis (1996), debidamente certificado por el Representante Legal y Revisor Fiscal, junto con sus respectivos anexos.**"*
(Negrilla fuera de texto)

Y en el Balance General (fl. 72 c.a.#2) se encuentra un SUPERAVIT DE CAPITAL - **Know How** por la suma de **\$1.096.670.603**, debidamente suscrito por el liquidador y revisor fiscal de Drogas la Rebaja.

Así mismo, en la certificación expedida por revisor fiscal se lee:

5. Que examinadas las Notas de Contabilidad elaboradas para registrar la transacción de Venta se pudo establecer que los valores de los Activos y Pasivos vendidos se detallan así: (Cifras acumuladas a Julio30/96 en miles de pesos)

EFFECTIVO	375.247
INVENTARIOS	2.369.198
CUENTAS POR COBRAR	226.380
ACTIVOS FIJOS NETOS	423.910
INTANGIBLE FORMADO	2.193.345
OBLIGACIONES FINANC	(141.226)
PROVEEDORES	(1.013.540)
CTAS x PAGAR	(115.090)
PASIVOS ESTIMADOS	(128.524)
OTROS PASIVOS	<u>(93.700)</u>
SUMAN	\$4.056.000

6. Que de acuerdo con el Art. 75 del Estatuto Tributario "El costo de los BIENES INCORPORALES **formados** por el Contribuyente...tales como patentes de invención, marcas, GOOD WILL u OTROS INTANGIBLES, **se presume constituido por el 50% del valor de enajenación.**" En el caso que nos ocupa el Costo de los intangibles Formados por Distribuidora de Drogas la Rebaja Neiva S.A. ascendió a la suma de \$1.096.672.500

7. Que para contabilizar la venta simplemente se acreditaron las cuentas del Activo y de debitaron las cuentas del Pasivo. En cuanto al intangible Formado se produjeron los siguientes asientos contables:

a) VENTA DEL INTANGIBLE

138095- CUENTAS POR COBRAR \$2.193.345.000

COPSERVIR

424805- P/G INGRESOS NO OPERAC. \$2.193.345.000

VENTA DE INTANGIBLE

Con este asiento se causa el ingreso por la venta del Intangible formado y se contabiliza la respectiva Cuenta por Cobrar

b) COSTO DEL INTANGIBLE

1630-INTANGIBLE FORMADO \$1.096.672.500

KNOW HOW

3220- PATRIMONIO

En los antecedentes administrativos (fls. 304 y 305 ib) figuran las notas de contabilidad números 06908 y 06907 ambas de julio 30 de 1996, en donde aparece el registro de la negociación de venta del intangible por \$2.193.345.000 y de su costo presunto por \$1.096.672.500.

La DIAN en la Liquidación de Revisión (fl.90 e.) rechazó el costo del intangible formado (Know How), dado que esta figura se refiere a la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica, y como se trataba de la venta de establecimientos de comercio que no elaboraban ningún producto, ni requerían de sabiduría técnica para fabricarlos, no era susceptible enajenarse este tipo de intangible. Además no se encuentra contabilizado el monto de las erogaciones en que incurrió para formarlo y así demostrar su existencia (art. 74 intangibles adquiridos), unido a que en los contratos de compraventa lo que la sociedad vendió fue la enseña o nombre comercial, con un saldo a junio 30 de 1996 de \$39.303.105.

Por su parte, la sociedad actora sostiene que si bien denominó el intangible como know how (saber cómo) en los asientos contables, lo cierto es que enajenó el good will o crédito mercantil formado por más de sus veinte años de funcionamiento exitoso, lo que le generó un buen nombre entre la comunidad del Departamento del Huila, al tratarse de una empresa acreditada y en marcha con capacidad de generar flujos futuros de ingresos. Aclaró que la suma de \$39.303.105 que la Administración entendió como venta del nombre comercial, corresponde a un saldo diferido acumulado a junio 30 de 1996 en la cuenta intangible pagado - good will, que corresponde al valor de las primas en la adquisición de droguerías a pequeños comerciantes.

Vistos los elementos fácticos que reposan en el proceso y los argumentos aducidos por las partes, la Sala encuentra que la sociedad actora en los

contratos de enajenación de las droguerías, no solamente negoció la venta de la enseña o nombre comercial del ente social (Drogas la Rebaja) como lo entendió la Agencia Fiscal, sino que fue una venta en bloque respaldada en el Balance General a 31 de julio de 1996, en donde se relacionan la totalidad de los activos y pasivos en la constitución del respectivo haber patrimonial.

Y es allí en donde se menciona como un superávit de capital el know how, que corresponde al 50% del valor de enajenación del intangible [\$2.193.345.000], aspecto corroborado con la certificación de revisor fiscal de acuerdo con los respectivos asientos contables extendidos para el registro de la operación económica.

De manera que si bien es cierto que el intangible que vendió la accionante no encaja dentro del concepto de “*know how*”, que como lo indicó la Corporación¹ responde a *la totalidad de los conocimientos, del saber especializado y de la experiencia volcados en el procedimiento y en la realización técnica de la fabricación de un producto* y que el Plan Único de Cuentas [Decreto 2650 de 1993] define como un intangible apreciable en dinero, del conocimiento práctico sobre la forma de hacer o lograr algo con facilidad y eficiencia, aprovechando al máximo los esfuerzos y experiencias acumuladas en un arte o técnica, lo cierto es que recibió un valor monetario por un activo intangible que representa la potencialidad de los establecimientos comerciales de generar frente a sus competidores, un mayor margen o flujo de ingresos.

Y es que los intangibles comprenden aquellos recursos obtenidos por la empresa que carecen de naturaleza material, e implican un derecho o privilegio oponible a terceros, de cuyo ejercicio o explotación se obtienen

¹ Sentencia de Sala Plena fechada el 10 de julio de 1997, expediente 10229, C.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque.

beneficios económicos, como patentes, marcas, derechos de autor, good will, crédito mercantil, franquicias etc.²

El good will o crédito mercantil³ consiste en la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos.

Ese excedente de productividad de un negocio frente a negocios similares, su valoración se funda en el exceso de rendimiento y tiempo probable de subsistencia, sin que se asigne valor alguno en su contabilidad a menos que se haya realizado un desembolso para adquirirlo⁴.

En efecto, la Superintendencia de Valores mediante la Circular Externa No. 004 de marzo 9 de 2005, instruyó acerca del “crédito mercantil formado” entendido como el activo intangible que corresponde a la estimación de futuras ganancias en exceso de lo normal, o a la apreciación de la valoración anticipada de la potencialidad del negocio, sin que sea procedente su registro en los estados financieros, puesto que la determinación del costo o valor de registro de un hecho económico debe estar ligado a erogaciones claramente identificables, lo que no ocurre en esta clase de bien, sin que quiera decir que no exista, sólo que no está sujeto a reconocimiento contable, posición reiterada por el Consejo Técnico de la Contaduría.

² Sistema de Información para las Organizaciones. Contabilidad. Gonzalo Sinisterra- Luis Enrique Polanco- Harvey Henao. Editorial Kipres Ltda, Edición Tercera.

³ *Ibidem*.

⁴ Diccionario de Términos Financieros. Rafael Barandiarán, Editorial Trillas. Cuarta Edición.

De ahí que el crédito mercantil sólo es objeto de registro en la contabilidad de la empresa si procede de una adquisición, en donde se contabiliza como un mayor valor del costo o como intangible, es decir, siempre que no se trate de un crédito mercantil generado internamente en el ente social⁵.

Es más la Sección⁶ al tratar el tema del “good will” señaló que éste se va formando a través de la vida de la sociedad y se refleja por la confianza y credibilidad de los consumidores hacia los bienes o servicios producidos por ella, y no siempre se adquiere por medio de una determinada negociación, por lo que para determinar su valor y por ende ser apreciado en dinero, es necesario que se realice una transacción sobre el mismo.

Así las cosas, la Sala aprecia que a pesar de que la actora denominó el intangible como “Know How”, al enajenarse el buen crédito de los establecimientos comerciales y su potencialidad de producir un margen de utilidad superior a negocios similares, lo que verdaderamente fue objeto de negociación fue el good will o crédito mercantil, que a la luz de las directrices contables no debía aparecer registrado en la contabilidad, toda vez que este se reconoce contablemente en el momento en que es adquirido o comprado, luego es un requisito que no podía ser exigido por la entidad fiscal para su procedencia.

Ahora bien, por tratarse de un activo intangible **formado y no adquirido**, tampoco era viable demostrar su costo de adquisición menos las amortizaciones (art. 74 y 279 del E.T, costo y valor patrimonial) en la medida en que se materializa en el momento en que es objeto de transacción (venta), porque los estudios de mercadeo y financieros realizados por la empresa sobre la capacidad de generar utilidades y flujo de efectivo en años posteriores que comprobarían el “good will” o “crédito mercantil” llevarían a una sobreestimación del patrimonio.

⁵ Revista Internacional de Legis de Contabilidad y Auditoria No. 27. Julio –Septiembre de 2006 Bogota

⁶ Sentencia de marzo 31 de 2000, expediente 9899, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo.

De suerte que los medios de prueba [contratos de compraventa, el balance y certificación de revisor fiscal] demuestran que la sociedad DISTRIBUIDORA DE DROGAS LA REBAJA NEIVA S.A. le vendió a la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE EMPLEADOS DE DISTRIBUIDORES DE DROGAS "COPSERVIR LTDA" un activo intangible [good will o crédito mercantil] por la suma de \$2.193.345.000, diferente a la enseña, nombre o razón social de la entidad.

Verificado lo anterior, la Sala debe establecer si es imputable a lo obtenido por la enajenación del intangible, el costo de los bienes incorporeales formados dispuesto en el artículo 75 del Estatuto Tributario.

El precepto en comento en la versión contemplada en el artículo 75 de la Ley 223 de 1995, aplicable a la vigencia fiscal discutida [año 1996] rezaba:

*"Artículo 75. Costo de los Bienes Incorporeales Formados. El costo de los bienes incorporeales formados por el contribuyente, 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, se presume constituido por el cincuenta por ciento (50%) del valor de la enajenación**⁷". (Negrilla fuera de texto)*

En la norma transcrita el legislador tributario contempló para los bienes incorporeales formados, entre ellos, el good will u otros intangibles, un costo presunto constituido por el cincuenta por ciento (50%) del valor de la enajenación. En otras palabras, el costo de un intangible formado por el contribuyente para efectos fiscales, se presume conformado por la mitad (50%) del precio de venta.

⁷ Modificado por el artículo 16 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002 que dice: Artículo 16. *Costo de bienes incorporeales formados.* Modifícase el artículo 75 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: "Artículo 75. *Costo de los bienes incorporeales formados.* El costo de los bienes incorporeales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación. Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico".

Como en el caso en estudio se trata de la formación de un intangible relacionado con el good will o crédito mercantil que la accionante enajenó en la suma de \$2.193.345.000 en el año gravable de 1996, se aplica el costo presunto para “*bienes incorporeales formados*” [art. 75 del E.T.] que correspondería a \$1.096.672.000, cifra declarada en su liquidación privada.

Por tanto, siendo este el único punto de apelación, la Sala comparte lo decidido en primera instancia al modificar los actos oficiales para reconocer el costo presunto del intangible enajenado, por lo cual se confirmará la decisión de primera instancia.

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

F A L L A :

CONFIRMASE la sentencia apelada

RECONOCESE personería para actuar a nombre de la Nación a la abogada **FLORI ELENA FIERRO MANZANO** en los términos del poder que obra en el informativo.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

HECTOR J. ROMERO DIAZ

