



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 23001-23-33-000-2015-00140-01 (24721)
Demandante: Soproas S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2010. Costos. Compra de repuestos para activos fijos.
Amortizaciones. Intangibles. Amortización de una marca adquirida.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 30 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que decidió (f. 374):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N.º 122412014000005 del 10 de marzo de 2014, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, por medio de la cual se modificó la declaración de renta presentada por el contribuyente Soproas S.A., el día 7 de abril de 2011, correspondiente al año 2010, radicada con el No. 9100010825442-9, y la Resolución No. 122012015000002 del 13 de enero de 2015, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración por la cual se confirmó la liquidación oficial de revisión, correspondiente al año gravable 2010, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de la presente decisión.

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se ordena a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, tener como liquidación oficial de revisión la efectuada por esta Corporación, para el contribuyente Soproas S.A. correspondiente al año 2010.

Tercero: Désele cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 192 y 195 del CPACA.

Cuarto: No hay lugar a condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante liquidación oficial de revisión, la Administración modificó la declaración de corrección presentada por la demandante respecto del año gravable 2010 (f. 1424) por medio de la cual aceptó parcialmente las glosas planteadas por su contraparte en el requerimiento especial (ff. 1393 a 1398); con lo cual, la demandada rechazó costos por compra de repuestos para activos fijos, la amortización de una marca e impuso sanción por inexactitud. Al resolver el recurso de reconsideración, la Administración confirmó la referida liquidación oficial (ff. 1533 a 1558).



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (f. 153):

Que previo el trámite respectivo se declare:

1.) La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Montería que a continuación se describen:

a) Liquidación Oficial de Revisión No. 122412014000005, del 10 de marzo de 2014, proferida por la División de Gestión y Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Montería, y

b) Resolución No. 122012015000002, del 13 de enero de 2015, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Montería.

2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad Soproas S.A., declarando la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010.

3.) Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83, 95, 228 y 363 de la Constitución; 58, 59, 60, 107, 142, 143, 647 y 683 del ET; 2.º, 3.º y 35 del CPACA; 197 de la Ley 1607 de 2012; y 39 del Decreto 2649 de 1993; bajo el siguiente concepto de violación (ff. 155 a 180):

Censuró que su contraparte rechazara los costos en que incurrió por la compra de piezas y partes de vehículos automotores al considerar que debían registrarse como un mayor valor del activo, puesto que los bienes comprados no aumentaron el valor ni la vida útil de los activos a los que se incorporaron, pues tenían por objeto mantener los bienes en condiciones de funcionamiento. Al hilo de lo anterior, manifestó que la glosa en cuestión carecía de sustento jurídico y fáctico y que la demandada no tuvo en cuenta los pronunciamientos en los que sustentó su defensa en la vía administrativa¹; circunstancias que, según manifestó, vulneraron su derecho de defensa.

Alegó que la deducción por amortización de la marca «*Metrosinú*» era procedente, puesto que constituía un activo susceptible de demérito (como lo demostró el avalúo comercial de la marca y el dictamen pericial que aportó), que obtuvo para los fines de su negocio. Planteó que adquirió el intangible a título oneroso, pues para hacerlo tuvo que emitir acciones, lo cual le generó un pasivo interno, y que, en cualquier caso, el artículo 142 del ET no establecía limitantes en cuanto al título jurídico de adquisición del intangible objeto de amortización. Por ello, aseveró que sí hizo un desembolso (la emisión de acciones) en los términos de la norma *ibidem*. Añadió que tomó como base de amortización el «*costo de adquisición demostrado*», de manera que cumplió con todas las exigencias previstas en los artículos 64, 142, 143 y 279 del ET a efectos de acceder a la deducción

¹ Sentencia del 04 de octubre de 2004, exp. 13924, CP: Ligia López Díaz; y Conceptos nros. 011709, del 01 de marzo de 2005, y 115-059923, del 06 de abril de 2009, de la Dian y la Superintendencia de Sociedades, respectivamente.



en disputa. Aclaró que, por error, contabilizó el signo distintivo como un intangible formado, pero que esa equivocación no afectaba la deducción, dado que acreditó que la marca fue adquirida y realizó la debida reclasificación contable, como lo certificó su revisor fiscal.

Negó haber cometido inexactitud sancionable, y que, de haberlo hecho, fue consecuencia de un error sobre el derecho aplicable. Subsidiariamente, adujo que el monto de la multa debía graduarse según los criterios establecidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 192 a 234); para lo cual expuso que los costos por compra de repuestos eran «*adiciones y mejoras*» destinadas a extender la vida útil y a optimizar la capacidad productiva de los vehículos automotores de la demandante, de modo que debían reconocerse como un mayor valor de los activos. Cuestionó que la actora basara sus pretensiones en el fallo del 07 de octubre de 2004, exp. 13924 (CP: Ligia López Díaz), puesto que tal providencia se refería al descuento tributario del IVA por compra de activos fijos, tema que era extraño al *sub examine*.

Con base en los conceptos nros. 091432, del 30 de diciembre de 2004, y 86467, del 05 de septiembre de 2008, expedidos por la DIAN, así como la sentencia del 23 de julio de 2009, exp. 15311 (CP: Héctor Romero Díaz), aseguró que el signo distintivo que la actora amortizó no era susceptible de demérito ni necesario para los fines del negocio, pues la contribuyente tenía otra marca con la que desarrollaba su actividad económica. Adicionó que la emisión de acciones no constituía un desembolso en los términos del artículo 142 del ET; y que la demandante registró el activo en cuestión como un intangible formado. Por ello, señaló que incumplió los requisitos establecidos en la norma en mención, de modo que la deducción debatida era improcedente. Finalmente, defendió la sanción impuesta, porque la actora omitió ingresos e incluyó deducciones improcedentes.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 364 a 374). Al efecto, estimó que los actos acusados no vulneraron el debido proceso, puesto que explicaron las razones fácticas y jurídicas de la decisión y porque la actora tuvo la oportunidad de controvertirlos. Juzgó que las compras de repuestos objetadas sí eran costos, por cuanto se hicieron para mantener en estado de funcionamiento los vehículos de la contribuyente. En cambio, consideró que la marca amortizada por la demandante no daba lugar a la deducción debatida, porque la adquirió como consecuencia de una emisión de acciones, de manera que no hubo desembolso. Agregó que el sujeto pasivo no demostró que el activo fuera susceptible de demérito, pues el dictamen pericial que aportó para acreditar esa circunstancia no analizó el año revisado. En esas condiciones anuló parcialmente los actos enjuiciados, pero levantó la multa impuesta bajo el argumento de que la actora interpretó el artículo 142 del ET de forma razonable, por lo que actuó bajo error sobre el derecho aplicable como causal exculpatoria.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del tribunal. La actora reiteró que, dada su calidad de intangible, la marca podía amortizarse en los términos de los artículos 142 y 143 del ET; que la emisión de acciones equivalía a un desembolso; y que adquirió el intangible para



desarrollar su actividad productiva. Agregó que la jurisprudencia y la doctrina oficial citada por la Administración para justificar que la marca no era susceptible de demérito eran inaplicables al caso concreto, dado que se ocupaban de analizar la procedencia de la deducción respecto de intangibles formados (*i.e. good will* o crédito mercantil) y no adquiridos, como ocurría en el *sub lite*. Replicó que los actos acusados no especificaron los motivos que sustentaban el rechazo de los costos de venta por compra de repuestos, lo que vulneró el debido proceso (ff. 407 a 419).

La demandada insistió en que los repuestos comprados por su contraparte perseguían aumentar la vida útil y la productividad de los activos a los que se incorporaron, de ahí que debieran capitalizarse. Guardó silencio en cuanto a la sanción (ff. 378 a 398).

Alegatos de conclusión

Ambas partes reprodujeron los argumentos expuestos en las instancias procesales anteriores (ff. 447 a 457). El ministerio público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos objeto de enjuiciamiento atendiendo a los cargos de apelación formulados por ambas partes en contra de la sentencia de primera instancia, que anuló parcialmente los actos acusados, levantó la sanción por inexactitud y no condenó en costas. Así, se debe decidir si los repuestos adquiridos para automotores son un costo o si debían registrarse como un mayor valor del activo; y si una marca adquirida por medio de un aporte al capital social, recibida por la demandante como consecuencia de una emisión y colocación de acciones, puede amortizarse en los términos del artículo 142 del ET, para lo cual se deberá estudiar si el activo objeto de amortización era susceptible de demérito y si se obtuvo para los fines de la actividad empresarial de la contribuyente.

2- Sobre el primero de los asuntos en disputa, la demandante plantea que los repuestos que adquirió pretendían mantener sus vehículos automotores en condiciones de funcionamiento, de manera que no aumentaron ni la vida útil ni el valor de los automotores a los que se incorporaron, por lo cual constituyen un costo a la luz de la técnica contable; conclusión que comparte el *a quo*. En el otro extremo, la Administración insiste en que los referidos repuestos debían registrarse como un mayor valor de los bienes a los que se incorporaron, en la medida en que aumentaron su productividad y vida útil. En ese contexto, se observa que las partes no debaten respecto de la realidad y cuantía de las operaciones que dieron lugar a los costos rechazados ni sobre el destino de los repuestos comprados por la actora (reemplazar piezas y partes de automotores de la demandante). Debe, entonces, la Sala decidir si los bienes que compró el sujeto pasivo constituyen un costo o si, por el contrario, debían registrarse como un mayor valor de los activos fijos a los que se incorporaron.

3- De conformidad con el artículo 69 del ET, en su versión vigente para la época del *sub lite*, el costo fiscal de los activos fijos muebles correspondía al precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más «el costo de las adiciones y mejoras». Al respecto, la norma fiscal entonces vigente no especificaba la entidad o naturaleza de las mejoras que debían integrar el costo fiscal de los activos fijos muebles; en contraste con la norma vigente que, luego de ser modificada por la Ley 1819 de 2016, preceptúa que «adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones



mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable». Por su parte, el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 (aplicable al caso enjuiciado por razones temporales), preveía que el valor histórico de los activos fijos se debía aumentar con el costo de las «adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo». En consecuencia, las reparaciones que incrementaran «significativamente» la productividad o vida útil del activo debían registrarse contablemente como un mayor valor del bien al que se incorporaban. Al hilo de lo anterior, el Decreto 2650 de 1993 establecía que los «materiales repuestos y accesorios» debían contabilizarse como inventarios (en la cuenta contable nro. 1455) hasta que estos fueran «consumidos, vendidos o dados de baja». En definitiva, de estar probado que los repuestos comprados por la demandante redundaron en un aumento significativo de la productividad de los automotores o en una ampliación de la vida útil de los mismos, la Sala avalará el rechazo de los costos en disputa.

4- Respecto de los repuestos adquiridos por la contribuyente y su incidencia sobre los activos a los que se incorporaron, están probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El objeto social de la demandante es la prestación del servicio público de transporte, con vehículos propios o tomados en arrendamiento, lo que incluye el transporte masivo de pasajeros y los sistemas estratégicos de transporte público (ff. 1420 y 1421 caa).

(ii) Obran en el expediente 25 facturas de venta por valor total de \$80.270.004, que soportan sendas compras efectuadas por la demandante por concepto de «parabrisas», «muelles», «cardan», «faldones», «repuestos trasmisión», «bomba inyección motor», «turbo motor» y «compresores». La actora registró dichas compras como costos de venta en la declaración revisada (ff. 821 a 1366; 1381 y 1382 caa).

(iii) El 25 de junio del 2013, la Administración visitó las instalaciones de la actora a efectos de obtener los soportes de los costos de venta. En la diligencia, el sujeto pasivo manifestó que los repuestos comprados se registraban como parte del inventario, y que «a medida que lo requiere la operación de mantenimiento para la flota y dependiendo de las pautas preventivas o correctivas, se solicitan los repuestos», momento en el cual «se hace una salida de almacén, en la que se debita el costo y se acredita el inventario» (f. 819 caa).

(iv) La Administración rechazó los costos derivados de las compras referidas en el punto (ii), debido a que «corresponden a costos de adiciones y mejoras efectuadas a la flota de buses de la empresa...para incrementar significativamente la capacidad productiva y eficiencia original en la prestación del servicio de transporte de pasajeros representando un mayor valor del activo, el cual debió recibir el tratamiento tributario de activo fijo y no de costo» (ff. 1446 y 1548 caa).

5- A la luz de esos hechos, observa la Sala que la contribuyente hizo 25 compras de repuestos destinados a sus vehículos automotores con los que desarrolla la actividad generadora de renta, los cuales registró como costos de venta durante el año revisado. La demandada rechazó los costos en mención bajo el argumento de que los bienes comprados aumentaron la productividad y vida útil de los automotores a los que se incorporaron, de manera que debieron ser registrados como un mayor valor del activo. De conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 3 de este proveído, las adiciones, reparaciones y mejoras sobre activos fijos deben capitalizarse si dan lugar a un incremento «significativo» de la productividad o vida útil del bien. No obstante, de las facturas obrantes en el expediente se extrae que los bienes comprados por la actora eran necesarios para conservar sus automotores en estado de funcionamiento, pero, dada la naturaleza de tales bienes, carecen de la entidad suficiente para acrecentar la vida útil o



la productividad de los vehículos. Así, las compras estuvieron encaminadas a corregir o prevenir daños y averías de los vehículos automotores que lo requirieran y, en todo caso, a conservar la vida útil mas no a extenderla o a aumentar su productividad. En ese sentido, no se observa prueba de que el contribuyente haya cambiado o ampliado la vida útil de los vehículos objeto de las reparaciones, como tampoco que haya aumentado la productividad de estos aparejando una depreciación acelerada por turnos adicionales de explotación de los vehículos. En consecuencia, juzga la Sala que los repuestos y accesorios de vehículos adquiridos por la actora, tienen la naturaleza de bienes destinados a reparaciones correctivas y preventivas, de manera que constituyen un costo del periodo, en lugar de un mayor valor del activo (i.e. los vehículos automotores) para su posterior depreciación. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

6- Definida esa cuestión, pasa la Sala a estudiar la procedencia de la deducción por amortización. Sobre el particular, el extremo activo de la litis sostiene que la marca que obtuvo como consecuencia del aporte de capital realizado por uno de sus accionistas es amortizable, porque: la emisión de acciones equivale a un desembolso en los términos del artículo 142 del ET; y se trata de un intangible susceptible de demérito, adquirido para los fines de su actividad generadora de renta. En contraposición, la autoridad fiscal defiende que la amortización pretendida por su contraparte es improcedente de acuerdo con las exigencias del artículo 142 *ibidem*, dado que la contribuyente adquirió la marca a raíz de un aporte de capital, con motivo de la referida emisión de acciones, de modo que no hubo «desembolso». A lo que agrega que una marca no es susceptible de demérito y que no fue adquirida para los fines de la actividad productiva del sujeto pasivo, de ahí que no sea un intangible amortizable; conclusión que comparte el tribunal.

En esas condiciones, debe la Sala establecer si la marca que obtuvo la actora como consecuencia de un aporte de capital es un activo amortizable en los términos del artículo 142 del ET, para lo cual habrá que determinar si el activo era susceptible de demérito y si se obtuvo para los fines de la actividad económica de la contribuyente.

7- Al respecto, la Sala parte de precisar que, al tenor de la disposición jurídica *ibidem*, en su versión vigente para la época del *sub lite*, eran deducibles las «inversiones necesarias», esto es: los «desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito» que, según la técnica contable debieran contabilizarse como un activo para amortizarse en más de un periodo gravable; así como también el «costo de los intangibles susceptibles de demérito». En consecuencia, a la luz del precepto normativo descrito, eran amortizables tanto las inversiones necesarias, que según la técnica contable se registran como activos amortizables, y también el costo de los intangibles susceptibles de demérito. En línea con lo anterior, el Decreto 2649 de 1993 definió los activos intangibles como los recursos que carecen de naturaleza material, pero suponen para su titular un derecho oponible a terceros, como las marcas y patentes (artículo 66); y estableció que la contribución de estos activos en la generación de ingresos debía reconocerse contablemente mediante su amortización sistemática a lo largo de la vida útil del activo (artículos 54 y 66). De manera que las reglas de contabilidad señalaban que las marcas eran un activo intangible que debía amortizarse a efectos de registrar su participación dentro de la actividad lucrativa del ente económico. En ese sentido, las disposiciones en mención preceptuaban que los contribuyentes debían registrar un activo correspondiente a la marca y su amortización; situación que era reconocida a efectos fiscales por el artículo 142 del ET, siempre que se cumpliera con los demás requisitos previstos en los artículos 107 y 143 *ibidem*. Así, la técnica contable reconoce que las marcas son un activo susceptible de demérito, pues, como intervienen en el proceso de generación de valor, el devenir comercial y las vicisitudes del mercado pueden generar que los hechos o circunstancias que le dieron valor a la marca cambien



o desaparezcan, lo que puede ocasionar que el intangible cambie o pierda valor.

7.1- De otro lado, el artículo 74 del ET establecía que los intangibles concernientes a la propiedad industrial —como las marcas— «*adquiridos a cualquier título*» tenían como costo fiscal el costo de adquisición menos las amortizaciones correspondientes. Y sucede que, como consecuencia de un aporte en especie al capital social de una sociedad comercial, la sociedad receptora del aporte adquiere los bienes objeto del mismo, de modo que el costo de adquisición de un activo aportado equivalía al valor asignado al aporte, que también determinaba las acciones que la sociedad debía liberar a efectos de obtener el bien. Ahora, la valoración del aporte en especie —que define, a su vez, el costo fiscal del activo para la sociedad receptora, según el régimen previo a la Ley 1607 de 2012— viene dada por el valor comercial de los bienes estimado al momento del aporte, el cual deberá ser determinado por los asociados de la compañía receptora del aporte (artículos 126 y 130 del CCo). Con todo, la premisa de que el bien aportado tenga un costo fiscal para la sociedad receptora, no implica que la operación de capitalización pierda la neutralidad fiscal que en principio tiene en el impuesto sobre la renta y, en consecuencia, resulte en una utilidad gravada o una pérdida en la enajenación del bien en especie para el aportante, pues ese efecto pende de que la valoración de la especie aprobada por los accionistas no sea equivalente al costo fiscal que dicho aportante registraba para el activo. Incluso, valga anotar que a la luz del régimen actualmente vigente, dado por la Ley 1607 de 2012 al adicionar el artículo 319 al ET, los aportes en especie realizados bajo las reglas de neutralidad fiscal también dan lugar a que la sociedad receptora reconozca un costo fiscal respecto de ellos (ordinal 2.º del artículo 319 *ibidem*).

7.2- Bajo esos planteamientos, de conformidad con los artículos 54 y 66 del Decreto 2649 de 1993, una marca adquirida por una sociedad comercial mediante un aporte al capital social de una sociedad comercial constituye un activo intangible adquirido, el cual tendrá un costo fiscal para la sociedad receptora. Adicionalmente, toda vez que la técnica contable exige que se reconozca la participación de un bien incorporal como el descrito en la generación de riqueza, su costo puede amortizarse fiscalmente si se cumplen los demás requisitos previstos en los artículos 107, 142 y 143 del ET.

8- A fin de determinar si la amortización de la marca adquirida cumple los requisitos del artículo 142 del ET, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 27 de abril de 2011, la demandada profirió el Requerimiento Ordinario nro. 122382011000059, en el que solicitó copias a la actora de los balances contables, estados financieros e informes presentados por el revisor fiscal por el año gravable 2010 (ff. 32 a 34 caa). En respuesta del 19 de mayo de 2011, la demandante suministró copia del «*balance de comprobación de saldos*», que registra que al final del año revisado la cuenta contable nro. 161010, «*marca formada*», tenía un saldo de \$2.000.000.000 (f. 296 vto. caa); y que en la cuenta nro. 516510, «*amortizaciones por intangibles*», registró un valor de \$100.000.000 (f. 304 vto. caa).

(ii) En la misma oportunidad, la contribuyente aportó copia de los estados financieros correspondientes al año revisado. Según la nota nro. 9 del balance general, en el 2007, uno de los accionistas de la actora aportó, en virtud de un proceso de emisión y colocación de acciones realizado por la demandante, la marca «*Metrosinú*», avaluada al momento del aporte en \$2.000.000.000 «*según consta en documento de avalúo de fecha junio de 2007 y firmado por el representante legal de Trirem Ltda. De acuerdo con las normas de contabilidad este intangible se amortizará en un periodo de 20 años, empezando desde julio de 2007*» (f. 783 caa).



(iii) Al interponer recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial demandada, la contribuyente aportó un «*estudio técnico de valoración de marca*», que tenía por objeto la «*valoración de la marca de la empresa...conocimiento por parte de los socios del valor de la marca*». El dictamen concluyó que la contribuyente destinaba la marca «*Metrosinú*» a «*cumplir con su objeto social principal que es el prestar soluciones de servicios de transporte urbano a los habitantes de Montería*»; y que, a 06 de mayo del 2014, la marca tenía un valor de \$200.000.000 (ff. 1494 a 1507 caa).

(iv) Adicionalmente, el revisor fiscal del sujeto pasivo certificó que «*de acuerdo con los registros contables a 31 de diciembre de 2013, la sociedad...registra en la cuenta PUC 161005- intangibles por marcas adquiridas un saldo de dos mil millones de pesos 2.000.000.000*» (f. 1481 caa).

(v) Con la demanda, la actora allegó un documento titulado «*opinión personal*», elaborado por «*Trirem Gerencia estratégica Limitada*», con fecha «*junio de 2007*», que señala que «*después de estudiar todos los documentos soporte de los temas que se señalan más adelante, estimo en dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000) el valor de Marca Metrosinú, como intangible en lo relacionado con registros, marcas y distintivos*» (f. 93)

9- A la luz de esos hechos, observa la Sala que está probado en el expediente y las partes no discuten que en el 2007 uno de los accionistas aportó a la sociedad demandante una marca avaluada al momento del aporte en \$2.000.000.000. En su contabilidad, la actora registró un activo intangible por ese valor que amortizaría a lo largo de 20 años, de modo que en el año revisado reconoció una deducción por amortización equivalente a \$100.000.000 por dicho concepto. La Administración rechazó la deducción en comento habida cuenta de que el obligado: obtuvo la marca sin hacer un desembolso, de manera que no calificaba como una inversión en los términos del artículo 142 del ET; la marca no era susceptible de demérito; y no la adquirió para los fines de su negocio, porque la contribuyente tenía otra con la que desarrollaba su actividad. En contraposición, la demandante insiste en que obtuvo la marca a título oneroso, pues para hacerlo emitió acciones liberadas, con lo cual adquirió un pasivo interno con su accionista, de modo que sí hubo un «*desembolso*»; que la marca sí perdió valor en el tiempo, como lo demuestran los dos avalúos que allegó al expediente; y que con ella desarrolló su actividad generadora de renta.

9.1- Conforme a lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 7 de esta sentencia, es pertinente precisar que son amortizables las «*inversiones necesarias*» (inciso 2.º del artículo 142 del ET) y el «*costo de los intangibles susceptibles de demérito*» (inciso 3.º *ibidem*). Por tanto, si según la técnica contable el bien objeto de amortización es un activo intangible, que, además, es susceptible de demérito, su costo puede ser amortizado de conformidad con las reglas del artículo 143 *ejusdem*. Ahora, como quedó explicado en precedencia, el «*costo*» de un activo intangible obtenido como consecuencia de un aporte a capital corresponde su valor comercial al momento del aporte, el cual debe ser determinado por los asociados de la compañía receptora del aporte (artículos 126 y 130 del CCo). En ese contexto, destaca la Sala que, de conformidad con los artículos 54 y 66 del Decreto 2649 de 1993, la marca amortizada por la actora es un activo intangible, el cual, adicionalmente es susceptible de demérito, pues su participación dentro del proceso productivo debe ser reconocida, al punto que los devenires comerciales y las vicisitudes propias de un contexto de mercado pueden generar que pierda valor en el tiempo. Circunstancia que quedó acreditada en el expediente mediante dos avalúos comerciales que dan cuenta de que a junio del 2007 la marca valía \$2.000.000.000, mientras que en mayo del 2014 su valor se redujo a \$200.000.000, lo que demuestra que el signo distintivo



perdió valor en el tiempo. Cabe advertir que la autoridad fiscal no cuestionó técnica, jurídica ni fácticamente esos documentos; al contrario, se limitó a manifestar que las marcas no eran susceptibles de demérito, bajo la afirmación de que «se valorizan con el tiempo». En consecuencia, quedó acreditado en el plenario que la marca cuya amortización dio lugar a la deducción debatida era un activo intangible susceptible de demérito.

Aunado a lo anterior, según concluyó el dictamen pericial aportado por la demandante, esta usó el bien recibido en desarrollo de su objeto social y actividad productora de renta, de modo que sí lo adquirió para los fines del negocio; lo cual no se desvirtúa por el hecho de que la actora fuera propietaria de otras marcas también involucradas en el desarrollo de su actividad empresarial, puesto que, en un contexto de mercado, los agentes económicos pueden tener varios signos distintivos para identificarse, construir una imagen, cambiarla o mejorarla. En ese sentido, la actora acreditó que el activo intangible se adquirió a efectos de llevar a cabo su actividad productiva.

9.2- Tampoco torna improcedente la deducción el hecho de que la actora haya contabilizado inicialmente la marca como un intangible «formado», puesto que quedó demostrado en el plenario que la adquirió como consecuencia de un aporte en especie a capital, de manera que no es un intangible formado, sino, en contraste, un intangible adquirido. De hecho, así lo reconoce la Administración. Adicionalmente, según el certificado de revisor fiscal aportado al plenario, la demandante corrigió ese registro contable, circunstancia que no fue refutada por la demandada.

9.3- En virtud del análisis precedente, y dado que las partes no discuten el costo del intangible ni el cumplimiento de los demás requisitos previstos en los artículos perentorios para la amortización fiscal de la marca en el año gravable, la Sala encuentra probada la procedencia de dicha deducción. Prospera el cargo de apelación de la contribuyente.

10- En definitiva, por las razones expuestas, los costos de venta objetados y la deducción por amortización debatida son procedentes, por lo que se anularán las modificaciones que efectuó la autoridad fiscal a la declaración de corrección provocada presentada por la demandante. Respecto a la sanción por inexactitud, la Sala advierte que no le corresponde pronunciarse, toda vez que el *a quo* anuló dicha multa por juzgar que la demandante obró bajo error exculpatario sobre el artículo 142 del ET, y esa decisión no fue objeto de apelación por la demandada. Por consiguiente, la Sala revocará la sentencia apelada y en su lugar declarará la nulidad total de los actos enjuiciados.

11- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad de los actos demandados.



Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 presentada por la demandante el 11 de octubre de 2013.

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.
3. **Reconocer** personería jurídica a Ana Karina Gómez Salgado, como apoderada de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (índice² 19).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

² Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.