

TEMA

Sustento tributario de la amortización del crédito mercantil generado en la compra de acciones y las diferencias con el tratamiento actual luego de la reforma tributaria (ley 1607 de 2012)

OBJETIVO

Ante un proceso de fiscalización de la amortización del crédito mercantil:

1. Se plantearán argumentos jurídicos, contables y tributarios sobre la procedencia de la amortización fiscal del crédito mercantil generado en la adquisición de acciones antes y después de la modificación realizada por la reforma tributaria de 2012 (ley 1607) al artículo 143-1 del estatuto tributario.
2. Se analizara la norma tributaria que procede para dicha amortización, identificando si son aplicables otros sistemas de cálculo del artículo 134 del E.T.

PROPOSITO

Se sustentara si es necesario que exista utilidad fiscal para que proceda la deducción.

AUTORES

Sandra Cristina Carrillo moreno

Yair Kleir Villanueva Zambrano

DIRECTOR

Doctor Jorge Ricardo Suarez

Profesor del Módulo de precios de Transferencias

TABLA DE CONTENIDO

1	Argumentos Contables	3
1.1.	Argumentos Contables - Antes de Ley 1314 de 2009	3
1.2.	Argumentos Contable en conjunto a normatividad tributaria posterior al año 2012	6
2.	Argumentos Tributarios.	9
2.1.	Argumentos Tributarios - Antes de la Ley 1607 de 2012	9
2.2.	Argumentos Tributarios – Después de la Ley 1607 de 2012	11
3.	Pronunciamientos de la Administración de impuestos DIAN relacionados con Amortización del Crédito mercantil y su respectivo análisis.	13
3.1.	Causación del Crédito Mercantil	13
3.2.	Naturaleza Fiscal del Crédito Mercantil Adquirido	14
3.3.	Requisitos para la amortización fiscal del crédito fiscal	17
3.4.	Existencia de utilidades como requisito de la amortización del crédito mercantil	21
3.5	Ejercicios prácticos	23
4.	Conclusiones	27
5.	Bibliografía	28

1. Argumentos Contables

1.1. Argumentos Contables - Antes de Ley 1314 de 2009

El decreto 2649 de 1993 Por el cual se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia en donde estos decretos tendrá una vigencia de aplicación, la clasificación se da dependiendo ciertas características (grupo 1, 2 y 3) para el grupo 1 y 3 será vigente el 31 de diciembre de 2014 y para el grupo 2 hasta el 31 de diciembre de 2015.

En su artículo 66 establece la definición de los activos intangibles, así: “ 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.”

El Decreto Reglamentario 2650 de 1993, el cual introduce el Plan Único de Cuentas para comerciantes en Colombia, al describir la dinámica de la cuenta 1605 define el crédito mercantil como:

“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.

Dinámica

Débitos

1. Por el valor adicional pagado sobre el costo del activo neto al adquirir la unidad productora;
2. 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-

Créditos

1. Por la pérdida o disminución del valor del crédito mercantil formado, una vez comprobado técnicamente, y
2. Por el valor en libros en caso de venta o retiro”

Las Superintendencias de Sociedades y de Financiera (antes de Valores) a través de la Circular Conjunta No. 100-000006 de 2005, precisaron lo siguiente:

“El crédito mercantil adquirido originado en inversiones de capital es el exceso del costo de adquisición frente al valor del patrimonio contable de la adquirida”

Agrega también la mencionada disposición:

“La determinación del valor del crédito mercantil adquirido se hará en el momento en el cual la entidad obtenga efectivamente el control sobre la adquirida y/o el control de los bienes y obligaciones objeto de la operación. Dicho valor debe ser distribuido en cada una de las líneas de negocio, las cuales deberán ser plenamente identificadas incluso a nivel contable.

Cuando una entidad ya tenga el control y aumente su participación adquiriéndola de un tercero ajeno a su grupo (en el entendido que válidamente registró crédito mercantil adquirido por la operación de adquisición), el crédito mercantil adquirido resultante de la nueva inversión, se deberá amortizar en los términos indicados en el presente capítulo. Igual situación se presentará para los procesos de fusión, en cuyo caso la entidad absorbente deberá continuar amortizando el crédito mercantil adquirido de la misma forma anteriormente mencionada.

En todo caso, no habrá lugar al reconocimiento del crédito mercantil adquirido cuando se trate de adquisiciones entre entidades controlantes y controladas o subordinadas, o entre entidades que tengan un mismo controlante o controlantes en los términos de los artículos 260 y 261 de Código de Comercio, o entre aquellas entidades que conforman un grupo empresarial de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 y siguientes de la Ley 222 de 1995.”

En referencia a la amortización del crédito mercantil las superintendencias en recurridas circulares han señalado:

“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.”

De lo anterior podemos concluir que para la configuración del concepto de crédito mercantil, necesariamente deben converger las siguientes características:

- a. La adquisición de un negocio en marcha.
- b. El pago de un valor adicional al valor en libros o al valor convenido por la partes.

c. Este pago pretende reconocer la situación de control que ejercerá el adquirente sobre la adquirida y por ende de potenciales beneficios, y/o a las situaciones particulares que ostente la adquirida al momento de su compra como el buen nombre, volumen de ventas, reputación de crédito privilegiado, personal idóneo, localización favorable, prestigio de vender los mejores productos etc.

d. De igual forma, es claro que en adquisiciones efectuadas por una controlante respecto de su controlada, no puede darse la figura de crédito mercantil por cuanto, como ya se mencionó, lo que refleja éste es la situación de control (prima de control) a la que accede el adquirente en la operación, que para el caso ya se ostenta.

Por último, la regulación contable general y específica establece que el crédito mercantil es un activo amortizable en el término de vida útil que le sea atribuible, dentro de los marcos regulatorios, bajo la premisa que participa en la obtención de ingresos.

Adicional a lo anterior, la noción de amortización encuentra su legítima aplicación en virtud de las normas contables de asociación y asignación, según las cuales, a los ingresos de cada periodo deben asociarse los costos y gastos incurridos para su generación.

1.2. ARGUMENTOS CONTABLES EN CONJUNTO A NORMATIVIDAD TRIBUTARIA POSTERIOR AL AÑO 2012

LEY 1314 DE 2009

Aplicación de los principios y normas de contabilidad e información financiera internacional

Ámbito de Aplicación

Aplicación a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

Artículo 4 ley 1314 de 2009 – *“Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información. Financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta Ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las Leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia.*

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.”

DECRETO 2548 DE 2014

El Artículo 1 del decreto 2548 de 2014 se remite al artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, en donde da vigencia a las normas contables para temas tributarios durante cuatro años siguientes dependiendo a los grupos preparadores de información como los son Grupo 1 , 2 y 3 en donde el grupo 1 y 3 utilizara normatividad contable internacional para efectos tributarios a partir del 1 de enero del 2019 y el grupo 2 a partir del 1 de enero del 2020.

Concepto CTCP 578 DEL 2015. Crédito Mercantil formado bajo NIIF.

Revisada la normatividad contable y luego de poner en vigencia los estándares internacionales de información financiera se precisa que el crédito mercantil reconocido en su momento deberá ser dado de baja contra el superávit respectivo o las utilidades o pérdidas acumuladas.

Argumentos contables NIIF 3, NIC 36 Y NIC 38

NIC 38 *Activos Intangibles*

Medición posterior al reconocimiento

Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado global y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida

Por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16. *Propiedad, Planta y Equipo*). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades).

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro.

La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía, se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilizase según su valor revaluado, siguiendo otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16. *Propiedad, Planta y Equipo*). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro de valor, en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no revertirá en los periodos posteriores.

NIIF 3 Combinación de Negocios

Principio básico

Una adquirente de una combinación de negocios reconocerá los activos adquiridos y los pasivos asumidos al valor razonable en su fecha de adquisición y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición. La diferencia se reconocerá, generalmente, como plusvalía. Si la adquirente ha realizado una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas dicha ganancia se reconocerá en resultados del periodo.

2. Argumentos Tributarios.

2.1. Antes del Ley 1607 de 2012

Desde la perspectiva tributaria, en relación con las inversiones susceptibles de amortización fiscal, el Artículo 142 del Estatuto Tributario dispone que:

El artículo 142 hace parte del Capítulo V “Deducciones” del E.T.

“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 período 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”.

Es claro, como se anunció anteriormente, que esta disposición autoriza la deducción en la determinación de la renta, de los cargos por concepto de amortización de inversiones que de acuerdo con la regulación contable, deban registrarse como activos o cargos diferidos.

Adicionalmente, precisa la aludida norma, que dicha autorización incluye la amortización de los “intangibles susceptibles de demérito”, situación que cobra importancia para el caso que nos ocupa.

Llegado a este punto, cabe resaltar que por expresa disposición de la norma fiscal, para que proceda su amortización, basta con demostrar que el intangible (crédito mercantil) es susceptible de demérito o pérdida de valor y no se exige en la misma, evidenciar la ocurrencia de tal hecho.

Así las cosas, como lo dispone la reglamentación contable, el concepto de crédito mercantil contiene todos los elementos requeridos para que a efectos tributarios pueda considerarse como una inversión amortizable.

No obstante lo anterior, para que se configure el tratamiento de deducible en la determinación de la renta de esta amortización, resulta indispensable dar cumplimiento a los requisitos generales de necesidad, causalidad y proporcionalidad señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario (E.T.) aplicables a cualquier expensa a efectos tributarios.

En relación con este punto, antes de que el fallo del Consejo de Estado en 2009 anulara apartes de los conceptos No. 091432 de 2004 y No. 23795 de 2005, la Administración Tributaria consideró que tales preceptos del artículo 107 del E.T. no se cumplían para la amortización del crédito mercantil:

“(..). En efecto, ni la adquisición de acciones ni el crédito mercantil como parte de dicha adquisición son inversiones necesarias en una empresa; particularmente el crédito mercantil pagado por el control del ente económico, es decir, el que se deriva de una mayor participación accionaria, no guarda relación de causalidad con la renta del inversionista; la renta obtenida por el inversionista que adquiere el crédito mercantil, o sea, los dividendos o participaciones que en el futuro pueda generarle la inversión, es proporcional al monto de la misma pero no es mayor a la que proporcionalmente obtienen los socios minoritarios que no ejercen el control de la empresa” .

Adicionalmente, señalaba que al formar parte del costo fiscal de la inversión, el crédito mercantil no sería deducible en virtud de los artículos 142 y 143 del E.T. De esta manera, con el fallo del Consejo de Estado en Sentencia 15311 de 2009, ratificado recientemente en 2010 con el Expediente 16938, se logra un avance que desvirtúa la interpretación de la Administración, y se llega a la conclusión que:

El crédito mercantil es un activo amortizable, con efectos contables y fiscales.

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.

La amortización del crédito mercantil solo puede disminuir los ingresos devengados en cada período, que correspondan a utilidad gravada generada por la línea del negocio que en el futuro pueda generar la inversión.

Para este último punto la Sala definió que las rentas gravadas asociadas con el crédito mercantil son los dividendos, así:

“(..). 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.”

Al respecto, nótese que de aquí se desprende una nueva restricción para la pretendida deducción, la cual afirma que la amortización del crédito mercantil es deducible siempre que su imputación se efectúe contra dividendos que se hayan percibido con el carácter de gravados.

Como lo trataremos más adelante, tal señalamiento no considera otros factores relevantes asociados con el origen del crédito mercantil, la generación de rentas gravadas diferentes a dividendo, ni la premisa de no doble imposición para socios y sociedades, sobre las mismas rentas.

2.2. ARGUMENTOS TRIBUTARIOS POSTERIOR A LA LEY 1607 DE 2012

La ley 1607 de 2012 adiciono el artículo 143-1 al E.T., en el cual se dan nuevas reglas para tomar esta deducción, como es el caso de demostrar y probar el demerito con el respectivo estudio técnico. Por otra parte al existir una operación de combinación de negocios en donde se da como consecuencia crédito mercantil, la amortización no será procedente, ni la deducción que resulte por escisión y fusión. Adicionalmente se condiciona a que el crédito mercantil integrara el costo fiscal para quien lo posea.

Lo previsto en este Artículo no aplicara a las entidades vigiladas por la superintendencia Financiera, quienes si podrán deducir la amortización (gasto).

A continuación se relaciona textualmente el Artículo en mención:

“Art. 143-1. Crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de intereses.

****-Adicionado-*** *En el evento en que se genere crédito mercantil que tenga como origen la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales o extranjeras, se aplicarán las siguientes reglas:*

1. El gasto por amortización del crédito mercantil adquirido o generado por la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales o extranjeras será deducible en la medida en que cumpla con los requisitos generales establecidos para la deducibilidad de los gastos, y siempre y cuando el demérito materia de amortización exista y se pruebe por parte del contribuyente con el respectivo estudio técnico;

2. El gasto por amortización del crédito mercantil no podrá ser deducido por la misma sociedad cuyas acciones, cuotas o partes de interés hayan sido adquiridas, ni por las sociedades que resulten de la fusión, escisión o liquidación de la misma sociedad; y

3. El crédito mercantil que no sea materia de amortización, integrará el costo fiscal para quien lo tenga, respecto de la inversión correspondiente.

Par. 1. Lo dispuesto en este artículo se aplicará al crédito mercantil que se genere con ocasión de la adquisición de acciones, cuotas, o partes de interés que se perfeccione con posterioridad al 10 de enero de 2013 y al crédito mercantil que se genere con ocasión de las operaciones de adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, objeto de contratos suscritos o celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2013, cuyo perfeccionamiento esté sujeto a la decisión, autorización, o aprobación de autoridad gubernamental competente, en virtud de trámites que se hubieren iniciado antes del 31 de diciembre de 2012.

Par. 2. Lo previsto en el numeral 1 del presente artículo no será aplicable a las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, las cuales podrán deducir el gasto por amortización del crédito mercantil adquirido o generado en la adquisición de acciones, de acuerdo con las metodologías contempladas en la regulación prudencial que le sea aplicable; tampoco le será aplicable lo consagrado en el numeral 2 del presente artículo, cuando la fusión, escisión, liquidación o cualquier otro tipo de reorganización empresarial ocurra por mandato legal.”

3. Pronunciamientos de la Administración de impuestos DIAN relacionados con Amortización del Crédito mercantil y su respectivo análisis.

3.1. CAUSACIÓN DEL CRÉDITO MERCANTIL.

La DIAN inicialmente consideró que el crédito mercantil adquirido¹, hacía parte del parte del costo fiscal de la inversión, y por tanto, no era susceptible de amortización fiscal.²

a. La Autoridad Tributaria también señaló que con independencia de la amortización contable del crédito mercantil, para efectos fiscales dicha amortización no podía realizarse en la medida en que no se cumplían los requisitos para la amortización de inversiones contenidos en el artículo 142 del Estatuto Tributario.

(b) La doctrina inicial de la Autoridad Tributaria consideraba que el valor contabilizado como *good will* debía tratarse para fines fiscales como valor invertido en acciones, o costo de acciones, no susceptible de amortización para efectos fiscales.

Mediante sentencia de 23 de julio de 2009, el Consejo de Estado declaró la nulidad de los principales apartes de los conceptos de la DIAN que descartaban la posibilidad de causar y amortizar fiscalmente el crédito mercantil, por las siguientes razones:

(a) Tanto el GAAP colombiano³, como los conceptos y doctrina de las Superintendencias de Sociedades y Financiera, reconocen la causación del crédito mercantil en la compra de acciones, cuando quiera que se obtenga el control del ente económico, y se pague un valor adicional respecto del valor en libros del ente adquirido.

(b) Es decir, reconoce el Consejo de Estado que también para efectos fiscales se deben caracterizar en forma separada el valor de las acciones y el *good will* causado en la adquisición de las mismas. La inversión en acciones que otorga control sobre una compañía, da lugar a dos clases activos diferentes: (i) las acciones propiamente dichas, que se registran por su valor intrínseco y; (ii) un

¹ De acuerdo con la Circular Conjunta 006/011 de agosto 18 de 2005, emitida por las Superintendencia de Sociedades y de Valores, 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, siempre que el inversionista tenga o adquiera el control del respectivo ente económico receptor de la inversión.

² DIAN. Conceptos 091432 del 30 de diciembre de 2004 y 23795 del 27 de abril de 2005.

³ Decreto 2650 de 1993. Artículo 14. Cuenta 160510 "crédito mercantil adquirido".

intangible (crédito mercantil o *good will*) correspondiente al mayor valor pagado sobre el valor intrínseco de las acciones.

(c) La legislación fiscal expresamente reconoce la existencia de un activo denominado y caracterizado como crédito mercantil, y no puede por tanto desconocerse su existencia.

(d) Históricamente la Autoridad Tributaria había considerado que no existía relación de causalidad entre la actividad productora de renta y la amortización del crédito mercantil. Con toda razón el Consejo de Estado deshecha esta interpretación y considera que dicha relación de causalidad existe claramente.

Con base en la anterior jurisprudencia, la DIAN emitió la Circular 066 del 16 de octubre de 2009, en la cual aclara que el crédito mercantil es un activo diferente de la inversión en acciones, y por tanto no constituye costo fiscal en la venta de las acciones. En la mencionada circular, la Dian concluye también que el crédito mercantil es un activo amortizable para efectos fiscales, bajo el cumplimiento de ciertas condiciones.

A través del Concepto, la DIAN precisó nuevamente su doctrina respecto del crédito mercantil:

a) Determinó la procedencia de la amortización del crédito mercantil en los eventos de adquisición de compañías y posteriores fusiones, siempre y cuando la adquisición ocurriera con anterioridad al 1 de enero de 2013, fecha en la que entró a regir la ley 1607 de 2012.

(b) Confirmó que la condición de amortización del crédito mercantil contra utilidades no aplica en los eventos de fusiones. En estas, la amortización procede contra ingresos gravados provenientes de la línea de negocio adquirida.

3.2. NATURALEZA FISCAL DEL CRÉDITO MERCANTIL ADQUIRIDO

En opinión de la DIAN, y de acuerdo con lo indicado por el Consejo de Estado, para efectos fiscales el crédito mercantil es un activo intangible, cuya amortización se puede realizar por las reglas generales de la amortización de inversiones, establecidas en los artículos 142 y 143⁴ del Estatuto Tributario. *“Según el artículo 142 del Estatuto Tributario, son deducibles las inversiones*

⁴ Art. 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 período 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.

necesarias realizadas para los fines del negocio o la actividad. Y, son inversiones necesarias amortizables para los fines en mención, los desembolsos efectuados o causados que sean susceptibles de demérito y que según la técnica contable, constituyan: (...)

c. Activos intangibles susceptibles de demérito.”⁵

Tanto el GAAP como el PUC, y las Circulares de las Superintendencias de Sociedades y Financiera⁶, reconocen que el crédito mercantil, en su condición de intangible, es amortizable durante su vida útil estimada. En el caso de intangibles, por vida útil estimada se ha entendido el término razonable de recuperación de la inversión.

El artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 (GAAP colombiano) expresamente reconoce el crédito mercantil como un activo intangible, en cuanto implica un derecho o privilegio, de cuyo ejercicio o explotación pueden derivarse beneficios económicos. En el caso concreto, el crédito mercantil reconoce la adquisición del control del ente subordinado.

El Decreto 2650 de 1993 (Plan Único de Cuentas - PUC), expresamente dispone que el crédito mercantil adquirido (Cuenta 1610) es un activo intangible, cuyo precio corresponde al *“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.”*

El artículo 142 E.T. remite a la técnica contable la determinación de las inversiones e intangibles amortizables para efectos fiscales. Es por ello que el Consejo de Estado ha concluido que *“Dado que el crédito mercantil adquirido es un intangible susceptible de demérito, no hace parte del costo fiscal de la inversión en acciones y es amortizable en los términos de los Artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.”⁷*

En relación con el artículo 142 E.T., es necesario referirnos a la exigencia de que el intangible cuya amortización se pretende, sea **susceptible de demérito**.

⁵ Consejo de Estado Sentencia 15 311 de 23 de julio de 2009 – M.P. HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

⁶ Al respecto se pueden consultar las Circulares 004 de 1997, 006 de 2005 de la Superintendencia de Sociedades; y las Circulares 007 de 1997 y 011 de 2005 de la Superintendencia Financiera. En Oficio 100.-49456 de 1998 de la Superintendencia de Sociedades “El intangible crédito mercantil adquirido, reviste una Característica especial, que lo diferencia de otros intangibles tales como marcas, patentes, derechos de autor, franquicias, toda vez que su origen por corresponder al mayor valor pagado sobre el valor en libros de las acciones o cuotas partes de interés adquiridos para obtener el control por la inversión, hace parte integrante de la negociación, independientemente de que el valor total pagado quede reconocido dentro de la contabilidad en forma separada, esto es, parte como inversión y parte como intangible crédito mercantil adquirido.”

⁷ Consejo de Estado Sentencia 15 311 de 23 de julio de 2009 – M.P. HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Dicho requisito se refiere a la potencialidad de demérito o detrimento del intangible correspondiente, y no a su efectivo demérito.

En primer lugar, el Consejo de Estado ha indicado que el requisito se entiende satisfecho con el hecho de que el intangible pueda perder valor, sin que sea necesario que así ocurra. Al respecto existe suficiente jurisprudencia, que respalda la posibilidad de amortizar intangibles, con independencia de que adquieran o pierdan valor con el paso del tiempo, siempre y cuando exista la posibilidad de que su valor disminuya.

En segundo lugar, el legislador expresamente condicionó la amortización fiscal del crédito mercantil a la existencia de efectivo y probado detrimento de su valor, mediante el artículo 110 de la Ley 1607, cuyo parágrafo 1° indica que los créditos mercantiles causados antes del 1° de enero de 2013 no están sujetos a las reglas establecidas en dicho artículo, sino a la regulación anterior.

Es nuestra consideración que el legislador contempló dos tratamientos fiscales diferentes:

- (a) La potencialidad de demérito como requisito para la amortización de intangibles, de manera que no es necesario que efectivamente ocurra o se demuestre la pérdida de valor. Esta regla aplicaría en el caso concreto, toda vez que el crédito mercantil se causó antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012; y
- (b) El efectivo y probado demérito o detrimento, que es requisito indispensable para la amortización fiscal de crédito mercantil causado en la compra de acciones que haya tenido lugar después del 1° de enero de 2013.

Sin perjuicio de lo anterior, en el Concepto la DIAN sugiere que para la procedencia de la amortización del crédito mercantil, incluso el causado antes de 2013, debe haber un detrimento. Al respecto, consideramos que existen suficientes argumentos que respaldarían la interpretación mencionada en el literal a) anterior.

En consecuencia, nos parece innecesario preparar un estudio sobre el detrimento del crédito mercantil, en la medida que la legislación aplicable a la amortización del crédito mercantil, exige la potencialidad del detrimento y no el efectivo detrimento.

Momento de determinación del crédito mercantil:

En el último párrafo del Concepto, la DIAN sugiere que el cálculo del Crédito mercantil se realice con base en el patrimonio neto de la compañía subsidiaria antes de la fusión.

Al respecto, reiteramos que el crédito mercantil, tanto contable como fiscalmente, se causa al momento de la adquisición del control de la subordinada. Esto implica que los cambios en el patrimonio de la subordinada después de la adquisición, no resultan relevantes para determinar el crédito mercantil. Así, el crédito mercantil será el mayor valor pagado sobre el patrimonio neto de la subsidiaria al momento de la compra, y no al momento de la fusión.

Sin perjuicio de lo anterior, entendemos que incluso si se tomara el patrimonio neto de la subsidiaria justo antes de la fusión, el crédito mercantil se incrementaría en tanto que el patrimonio neto de la subsidiaria a esa fecha se había reducido. En todo caso, sugerimos utilizar el crédito mercantil calculado a la fecha de la adquisición.

3.3. EQUISITOS PARA LA AMORTIZACIÓN FISCAL DEL CRÉDITO MERCANTIL.

La regulación general sobre procedencia de deducciones tributarias, está establecida en el artículo 107 E.T. De conformidad con dicho artículo, los costos y Deducciones deben cumplir con los requisitos de (i) relación de causalidad; (ii) necesidad; y (iii) proporcionalidad.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la regulación aplicable a la amortización fiscal del crédito mercantil es la prevista Para las inversiones, los requisitos generales de la deducibilidad de los gastos, deben interpretarse en el marco especial de los artículos 142 y 143 E.T.

En ese sentido, a continuación encontrará un análisis de cada uno de los requisitos para la procedencia de la deducción del crédito mercantil por la vía de la amortización.

Relación de causalidad.

En los términos del artículo 107 E.T., la relación de causalidad se predica entre el gasto y la actividad generadora de renta. En el caso concreto, la deducción por amortización del crédito mercantil está condicionada al desarrollo de la línea de negocios de la sociedad cuyas acciones generaron el crédito mercantil, y a la obtención de ingresos de esa línea de negocios.

La relación de causalidad corresponde contablemente con el principio de asociación. Sobre dicho principio, la doctrina unánimemente señala que la procedencia de un gasto o costo, está inequívocamente atada a que dicho costo o gasto esté en capacidad de generar un ingreso.⁸

⁸ El artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 (GAAP colombiano) establece que se deben asociar los ingresos devengados con costos y gastos incurridos para generarlos. Sobre la aplicación del principio de asociación en la amortización de intangibles contra ingresos generados, se pueden consultar los Oficios 381 de 2014, 359 de 2012 y 235 de 2005, entre otros, expedidos por el Consejo Técnico de Contaduría Pública.

Desde el punto de vista de negocios, el crédito mercantil busca ampliar la participación en un negocio específico, o proteger el control del ente que realiza la actividad generadora de renta. En consecuencia, el gasto por amortización del crédito mercantil está asociado con ingresos provenientes de la actividad que realiza el ente subordinado.

Al respecto, el Consejo de Estado mediante, la sentencia de fecha 23 de julio de 2009, indicó que:

*“Dado que la deducción por amortización de inversiones e intangibles tiene por objeto proteger o reponer el capital destinado a la actividad económica, puesto que distribuye el costo del activo intangible, anticipado o diferido en un determinado lapso, tiene **relación de causalidad con la actividad productora de renta** del contribuyente, porque contribuye a protegerla. “ (Subrayado fuera del texto original).*

En síntesis, la relación de causalidad supone que entre el gasto y el ingreso exista una relación de causa – efecto, de manera que sin el gasto correspondiente, no se habría podido desarrollar la actividad generadora de renta, que a su vez produjo el ingreso asociado.⁹

Respecto del crédito mercantil en procesos de fusión, nos parece que cuando la entidad adquirente, titular del crédito mercantil, absorbe la entidad adquirida, y la entidad fusionada (resultante) continúa desarrollando el mismo objeto social, el crédito mercantil podrá amortizarse siempre y cuando se evidencie un incremento en el nivel de ingresos de la entidad resultante, proveniente de la línea de negocios adquirida.

Es decir, la amortización del crédito mercantil adquirido será posible siempre que el negocio fusionado genere más ingresos que los que generaba la compañía adquirente antes de la fusión. La relación de causalidad estará satisfecha si tales ingresos provienen de la línea de negocio adquirida en la operación de compra de acciones.

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de 23 de julio de 2010 “de conformidad con el principio de asociación o relación de causalidad, los costos y gastos incurridos para producir los ingresos, deben asociarse con los ingresos devengados en cada período, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.”

Necesidad.

El requisito de necesidad de los gastos para su procedencia como deducciones fiscales, hace referencia a que la erogación correspondiente sea indispensable en la actividad generadora de renta.

Este requisito se entiende cumplido en la medida que es evidente que una compañía absorbente no habría podido desarrollar la actividad generadora de renta si no hubiera adquirido las acciones de la empresa que desarrollaba dicha actividad, y por la cual pagó un mayor precio sobre el valor intrínseco de las acciones, como reconocimiento de su posicionamiento en el mercado, su conocimiento del negocio y su buen nombre, entre otros.¹⁰

Proporcionalidad.

En el caso concreto el requisito de proporcionalidad se cumple con la aplicación de cualquiera de las metodologías de amortización autorizadas por la ley. Es decir, la amortización del crédito mercantil mediante la metodología línea recta, reducción de saldos ó cualquier otro de reconocido valor técnico, satisface el requisito de proporcionalidad, de acuerdo con las reglas especiales aplicables a la amortización de inversiones.

En términos generales, el requisito de proporcionalidad implica la aplicación de un criterio de razonabilidad comercial entre el gasto que se pretende deducir y su injerencia en la actividad generadora de renta.

No obstante, en el caso concreto de la amortización de inversiones o intangibles, existe una regla especial, de orden legal, que relativiza el principio de proporcionalidad.

En efecto, el artículo 143 E.T., establece una única regla especial para la amortización de las inversiones señaladas en el artículo 142 E.T. (entre ellos los intangibles como el crédito mercantil). Dicha regla excepcional condiciona la amortización de intangibles a que se realice en un término no inferior a cinco (5) años.

Al respecto, el Consejo de Estado ha indicado que la Autoridad Tributaria no puede exigir la aplicación de un método de amortización específico, ni pretender que el contribuyente solicite autorización para el uso de un método concreto, sino que, en cuanto el único requisito previsto en la ley es la amortización en no menos de cinco años, el contribuyente se encuentra en libertad de aplicar cualquier método técnico:

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 16988 del 19 de agosto de 2010. "Tributariamente las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea "normalmente acostumbrado en cada actividad", lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios."

“Tampoco se ajusta a derecho, que la entidad fiscal pretenda exigir para elevento en estudio, la aplicación de un método legal específico para la amortización, ni menos autorización de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, cuando el artículo 143 E.T. contiene, en forma perfectamente independiente y separada, los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas.”

“(…) del contexto de la norma en cuestión, no es dable inferir que las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero (concesiones públicas e industria de hidrocarburos), sean aplicables también a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que trata el inciso primero, el que en lugar alguno exige la aplicación de un método específico, ni tampoco la utilización de una alícuota de amortización uniforme durante el término amortizable.”¹¹

Mediante el concepto No. 24002 del 15 de marzo de 1996 , la Dian expresamente señaló que la escogencia del método de amortización de inversiones podía considerar la conveniencia fiscal del contribuyente:

“De conformidad con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, la amortización de inversiones puede hacerse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que por la duración o la naturaleza del negocio, deba hacerse en un plazo inferior. Del texto aludido se infiere que corresponde al contribuyente determinar la forma y el término para amortizar las inversiones susceptibles de dicho beneficio, el cual puede ser utilizado máximo (SIC) en cinco años. De esta forma, la norma permite que el contribuyente tome esta deducción según sus conveniencias fiscales (...)”

Se concluye que en lo relacionado con la amortización de intangibles, el requisito de proporcionalidad está condicionado exclusivamente a la aplicación de una metodología de carácter técnico, y al término mínimo de 5 años.

En consecuencia, siempre que la metodología utilizada sea admitida por la ley fiscal, la proporcionalidad de la cuota anual de amortización estará amparada justamente en la regulación aplicable.

Por lo anterior, la cuota de amortización resultante de aplicar la metodología de reducción de saldos o la amortización en línea recta, son cuotas válidas, que cumplirían con el requisito de proporcionalidad.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Expediente 17010 de 19 de agosto de 2010. “Ignora la Sala el propósito de la DIAN al realizar la anterior disertación, por cuanto la inversión efectuada por MISIÓN TEMPORAL, (...) cuyo sistema de amortización no vulnera ninguna de las normas que regulan la deducción por amortización de inversiones, vale decir, los artículos 142 y 143 E.T, los cuales no disponen ninguna distribución proporcional para la deducción, sino solo estableció un mínimo de cinco años para amortizar lo invertido.”

3.4. EXISTENCIA DE UTILIDADES COMO REQUISITO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CRÉDITO MERCANTIL.

La amortización del crédito mercantil es procedente siempre que existan ingresos provenientes de la línea negocio adquirido. Esto fue confirmado con la tesis de la DIAN según la cual dicha amortización podrá efectuarse contra ingresos resultantes de las líneas de negocios adquiridas. No obstante esta nueva posición de la DIAN, a continuación retomamos las posiciones de dicha entidad y del Consejo de Estado con anterioridad a la expedición del Concepto.

Mediante concepto No. 00597 de 2011 (Oficio No. 100202208 – 014) la Autoridad Tributaria señaló que al tenor de la sentencia que dio lugar a la Circular 066 de 2009, no es procedente la amortización del crédito mercantil en aquellos eventos de inexistencia de utilidad gravada por dividendos o participaciones.

Con el fin de analizar sus implicaciones, a continuación incluimos el aparte de la jurisprudencia del Consejo de Estado, citado por la DIAN para sustentar la mencionada teoría:

Dice el Consejo de Estado: *“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 gravada.¹² generada por la línea de negocio que en el futuro pueda generar la inversión”.*

Para entender adecuadamente la mencionada cita, es preciso señalar que en el caso analizado en dicha sentencia, no existía fusión por lo cual, la amortización del crédito mercantil se enfrentaba a los ingresos provenientes de la sociedad controlada, que necesariamente correspondían a dividendos, esto es, a la utilidad comercial del ente controlado.

Como se ve, la referencia a utilidad gravada hecha por el Consejo de Estado, se circunscribe al caso analizado en la sentencia, en cuanto el ingreso de la sociedad controlante titular del crédito mercantil, se origina únicamente en dividendos distribuidos por la sociedad controlada.

En otro contexto, como el de la fusión del crédito mercantil con la operación misma el negocio, el gasto por amortización debe enfrentarse a ingresos (no utilidad) proveniente de la actividad generadora de renta, tal como ocurre con cualquier otra deducción y según lo ratificó la autoridad tributaria en el Concepto.

Condicionar la procedencia de deducciones a la generación de utilidad, implicaría, en la práctica, que una entidad nunca generaría pérdidas fiscales, en cuanto los

¹² E.T. arts. 48,49; L. 383/97 art. 23

gastos fiscales admisibles en el periodo estarían limitados a un valor que permitiera arrojar utilidad.

Dicho condicionamiento desconocería la regulación fiscal que autoriza la causación y existencia de pérdidas fiscales cuando los gastos del periodo son superiores a los ingresos, así como la posibilidad de compensar dichas pérdidas contra ingresos futuros.

Por ello, consideramos que la amortización del crédito mercantil es procedente siempre que se mantenga la línea de negocio adquirida, y se generen ingresos de dicha línea de negocio.¹³

Sin perjuicio de lo anterior, existe una sentencia¹⁴ que analiza la amortización del crédito mercantil adquirido en eventos de fusión, en la cual el Consejo de Estado indica que el intangible solo es amortizable en presencia de utilidades.

Sin embargo, analizados los hechos debe concluirse que esta mención jurisprudencial a las utilidades tampoco debería alterar las conclusiones a las que hemos referencia. Es decir, que la amortización se realiza contra ingresos, y no contra utilidades.

¹³ El artículo 110 de la Ley 1607 (aplicable solo para transacciones ocurridas después del 1° de enero de 2013), prohibió la deducción del gasto por amortización del crédito por la misma sociedad cuyas acciones hubieran sido adquiridas, y por las sociedades que resultaran de la fusión, escisión o liquidación de la misma sociedad. La disposición anterior implica que el legislador tuvo que proscribir expresamente la procedencia del crédito mercantil con ocasión de procesos de fusión entre la entidad adquirente y la entidad adquirida. En sentido contrario, la amortización del crédito mercantil causado antes del 1° de enero de 2013, es procedente: (i) en procesos de fusión contra los ingresos de la operación y, (ii) en eventos de no fusión contra los dividendos gravados.

¹⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 16938 de 16 de septiembre de 2010.

EJERCICIOS PRACTICOS

Antes de Ley 1607 de 2012

El método de Amortización del crédito mercantil no se encuentra establecido por la norma tributaria, por tanto, las sociedades pueden realizar un estudio específico según la particularidad del sector o pueden optar por tomar los métodos de depreciación establecidos en el art 134 et o algún otro de reconocido valor técnico acepto por la administración de impuestos

La empresa ABC S.A genero un crédito mercantil por valor de \$1.000.000.000 y realiza un estudio específico el 01 de Enero de 2011 de los métodos de depreciación el artículo 134 del E.T con el fin de determinar cuál es el más adecuado.

Método :Linea Recta

Valor del activo	1,000,000,000	
Vida útil (Años)	5	Mínimo 5 años o término que mediante estudio se estime que el CM genera ingresos (art 143 ET)

Años	Valor Amortización año
5	200,000,000
20	50,000,000

La depreciación en línea recta tiene como máximo 20 años según artículo 2 del decreto 3019 de 1989.

Método: Reducción de saldos

Tasa de depreciación = $1 - (\text{Valor de salvamento}/\text{Valor activo})^{1/n}$

Donde n es el la vida útil del activo

Como se puede ver, lo primero que se debe hacer, es determinar la tasa de depreciación, para luego aplicar esa tasa al valor no depreciado del activo o saldo sin depreciar.

1. Amortización por reducción de saldos Crédito Mercantil	
Valor del activo	1,000,000,000
Vida útil (Años)	5
Valor de salvamento	1
	0.98415

Año	Tasa de depreciación	Valor sin depreciar	Cuota de depreciación	Depreciación acumulada	Valor neto en Fiscal
1	0.98415	1,000,000,000	984,150,000	984,150,000	15,850,000
2	0.98415	15,850,000	15,598,778	999,748,778	251,223
3	0.98415	251,223	247,241	999,996,018	3,982
4	0.98415	3,982	3,919	999,999,937	63
5	0.98415	63	62	999,999,999	1

Artículo 143 del E.T. el Término para la amortización de inversiones. <Artículo modificado por el artículo 91 de la Ley 223 de 1995> Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

Después de la Ley 1607 de 2012

Posterior a la reforma tributaria la empresa ABC S.A está desarrollando un diseño de un nuevo prototipo. Este cumple con los requisitos para su reconocimiento como activo intangible a partir del 01/12/20X4. A continuación se determina y reconoce la existencia de una pérdida por deterioro de valor del activo en cuestión, teniendo en cuenta los datos expuestos en la siguiente tabla:

concepto	importe
Desembolso incurridos en el año 20X4	1,000,000,000

*Incurridos antes 01/12/20X4	800,000,000
*Incurridos entre 01/12/20X4 y 31/12/20X4	200,000,000

Desembolsos incurridos en el año 2015	3,000,000,000
Importe recuperable a 31/12/20X5	2,300,000,000

Importe en libros 31/12/20X5

Desembolso reconocidos finales año 20X4	200,000,000
Desembolso reconocidos finales año 20X5	3,000,000,000

Importe recuperable :	2,300,000,000
Importe en libros	3,200,000,000
Perdida por deterioro del valor	900,000,000

Contabilización

Cuenta	Debito	Crédito
Pérdida por deterioro	900,000,000	
Activo intangible		900,000,000

Nota: los costos incurridos con anterioridad al 01/12/20X4 son considerados gastos de investigación y, por tanto, se reconocen como gasto en el resultado del ejercicio 20X4.

Justificación:

La NIC 36 establece:

Párrafo 9: la entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

Párrafo 10: la entidad comprobará el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable.

Párrafo 8: se deteriorará el valor de un activo cuando su importe en libros exceda a su importe recuperable.

Párrafo 60: la pérdida por deterioro se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilice por su valor revalorizado de acuerdo con otra norma (por ejemplo la NIC 16).

Art 143-1 E.T

El gasto por amortización del crédito mercantil adquirido o generado por la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales o extranjeras será deducible en la medida en que cumpla con los requisitos generales establecidos para la deducibilidad de los gastos, y siempre y cuando el demérito materia de amortización exista y se pruebe por parte del contribuyente con el respectivo estudio técnico;

4. CONCLUSIONES

4.1. De acuerdo con lo manifestado en el Concepto expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante la “DIAN” o la “Autoridad Tributaria”), la procedencia de la amortización fiscal del crédito mercantil generado en la adquisición de acciones de sociedades que posteriormente son absorbidas por la compradora, no está condicionada a la existencia de utilidades en el periodo fiscal de la respectiva amortización.

4.2. La DIAN indica que la amortización procede contra ingresos gravados provenientes de la línea de negocio adquirida. En otras palabras, la Autoridad Tributaria confirma que para el caso del crédito mercantil generado por la adquisición de otra compañía, la amortización podría realizarse contra ingresos, y no contra utilidades, siempre que tales ingresos provengan de la línea de negocios adquirida.

4.3. Respecto del método de amortización, señaló la DIAN que no es aplicable el artículo 134 del Estatuto Tributario (en adelante el “E.T.”) (Depreciación de activos tangibles), sino que, en virtud de lo establecido en el artículo 143 del E.T., el contribuyente deberá remitirse a la técnica contable, y utilizar un método de reconocido valor técnico.

4.4. En ese sentido, concluimos que la amortización del crédito mercantil, realizada mediante una de las metodologías reconocidas por la Ley, podría generar una pérdida fiscal para la entidad que hace uso de la deducción, siempre y cuando la línea del negocio adquirido se mantenga, y genere ingresos.

4.5. Como consecuencia de la amortización fiscal del crédito mercantil, el patrimonio neto de la compañía que lo amortiza podría resultar disminuido para efectos fiscales.

Bibliografía

1. COLOMBIA. ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículos 48, 49 134, 142, 143, 143-1.
 2. COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. LEY 383 de 1997 artículo 23.
 3. COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA. LEY 1607 de 2012 artículo 110.
 4. COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA. LEY 1314 DE 2009.
 5. COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Decreto Reglamentario 2548 de 2014.
 6. COLOMBIA. CTCP 578 DEL 2015.
 7. FUNDACION IFRS, NIIF 3, NIC 36 y NIC 38.
 8. COLOMBIA. SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES Y SUPERINTENDENCIA DE VALORES. Circulares Conjuntas números: 100-000006 de 2005 Y 004 de 1997.
 9. COLOMBIA. SUPERINTENDENCIA FINANCIERA 007 DE 1997 Y 011 DE 2005.
 10. COLOMBIA. SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Oficio 100-49456 de 1998.
 11. COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. Concepto No. 091432 de diciembre de 2004 y 23795 del 27 de abril de 2005.
 12. COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Decreto Reglamentario 2649 Y 2650 de Diciembre de 1993.
 13. CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta. Expediente 15311. Julio 23 de 2009.
 14. CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta. Expediente 16988 y 17010. Agosto 19 de 2010.
 15. CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta. Expediente 16938. Septiembre 16 de 2010.
-