

BOLETÍN TRIBUTARIO - 115

NULIDAD DE LOS CONCEPTOS DIAN 091342 DE 2004 y 23795 DE 2005

1) Concepto 091342 de diciembre 30 de 2004

El Consejo de Estado declaró la nulidad de la expresión *“incluido el valor del crédito mercantil”*, contenida en la tesis jurídica y el último párrafo del concepto, al igual que el siguiente aparte del citado acto:

“(…)

TESIS JURÍDICA:

El valor de la inversión en acciones de una compañía en funcionamiento, incluido el valor del crédito mercantil, no es amortizable en los términos de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

(…)

Ahora bien, si en el valor de las acciones adquiridas por el inversionista existe un componente de crédito mercantil, es decir, un monto pagado por encima de su valor nominal como reconocimiento de atributos tales como el buen nombre, la reputación de crédito privilegiado o la idoneidad del personal de la empresa, dicho crédito mercantil es parte del costo de las acciones y, como tal, está incorporado en el valor de la inversión. No es viable desligar del valor de las acciones el monto correspondiente al crédito mercantil para darle un tratamiento contable y tributario distinto al que tiene la inversión como tal. En otras

palabras, la ley se refiere a las: acciones como inversión y no como inversión y crédito mercantil; las normas contables no le permiten al contribuyente que adquiere acciones registrar una inversión y un intangible. De otro lado, es claro, conforme lo establece el inciso tercero del artículo 142 del Estatuto Tributario, que los únicos intangibles amortizables para efectos tributarios son los intangibles susceptibles de demérito, condición que no se cumple en el caso del crédito mercantil, ya que el mismo está asociado a una serie de cualidades o ventajas no agotables en el tiempo.

*Por lo anteriormente expuesto es del caso concluir que el valor de la inversión en acciones de una compañía en funcionamiento, **incluido el valor del crédito mercantil**, no es amortizable en los términos de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, para efectos de su deducción en el impuesto sobre la renta."*

La Sala, al declarar la nulidad, tuvo en cuenta las siguientes consideraciones:

- La inversión en acciones que el incluye el crédito mercantil adquirido, da lugar a la adquisición de un activo tangible (representado en las acciones propiamente dichas), y de un intangible (el crédito mercantil o good will), que por ser activos diferentes tienen tratamientos distintos tributaria y contablemente; el concepto es nulo en el aparte transcrito, por violación del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, la Circular Conjunta 006 de 2005 de la Superintendencia de Sociedades y 011 de 2005 de la Superintendencia de Valores (hoy Financiera), que reconocen contablemente al crédito mercantil como activo intangible; los artículos 272 y 279 del Estatuto Tributario, que, respectivamente, señalan el valor patrimonial de las acciones y de los intangibles y el artículo 74 *ibídem*, relativo al costo de los intangibles adquiridos, como el good will.
- Es nulo el acto acusado, por cuanto sostiene que el crédito mercantil no es amortizable, dado que no es susceptible de demérito (arts. 142 y 143 del Estatuto Tributario), comoquiera que no se agota con el tiempo. Lo anterior, porque si bien el solo paso del tiempo no da

lugar a que se demerite este intangible, es viable su demérito porque, se reitera, es susceptible de que se modifiquen o desaparezcan los hechos que le dieron origen.

- Es nula la expresión “*incluido el valor del crédito mercantil*”, que hace parte de la tesis, como de la conclusión del concepto 91432 de 2004, conforme a la cual no se permite la amortización del crédito mercantil adquirido. Lo anterior, porque viola el artículo 142 del Estatuto Tributario, que remite a las normas contables, dado que, como se precisó, el crédito mercantil adquirido es un intangible susceptible de demérito, y por ende, amortizable.

2) Concepto 23795 del 27 de abril de 2005

El Consejo de Estado declaró la nulidad de los siguientes apartes del concepto citado:

“Tesis jurídica

El crédito mercantil adquirido, es decir, el mayor valor pagado por un inversionista en la compra de acciones o cuotas partes de interés social, por encima de su valor patrimonial, es parte del costo fiscal de la inversión y, como tal, no es amortizable en los términos de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Interpretación jurídica

(...) es claro el concepto de crédito mercantil y su tratamiento, para efectos estrictamente contables, como un intangible que se desliga o escinde del valor total de la inversión en acciones o cuotas de participación, para ser amortizado en un plazo no superior a diez años.

Ahora bien, para efectos tributarios y, concretamente, del impuesto sobre la renta, es imprescindible observar las normas que de manera especial se refieren a las inversiones amortizables. El artículo 142 del Estatuto Tributario trata el tema de la deducción por amortización de inversiones y establece como requisitos para que opere dicha deducción, en primer lugar, que se trate de inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio y, en segundo lugar, específicamente para el caso de los intangibles, que los mismos sean susceptibles de demérito.

El crédito mercantil adquirido, es decir, el valor pagado por el inversionista por encima del valor intrínseco de las acciones o cuotas partes de interés, como reconocimiento de atributos especiales entre los cuales está el tener la mayor participación o control del ente económico, no cumple con estos requisitos por cuanto no se trata de una inversión necesaria para los fines del negocio y porque no es un intangible susceptible de demérito.

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. En este punto vale la pena destacar que el reconocimiento de la deducción por amortización de inversiones supone, como toda deducción en el impuesto sobre la renta, el cumplimiento de los requisitos generales consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, como son la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto con la actividad productora de renta, los cuales no se cumplen en el caso de la amortización del crédito mercantil adquirido a través de la inversión en acciones.

Por otra parte, el crédito mercantil, por su naturaleza, no es un intangible que pueda ser considerado como susceptible de demérito; es decir, no se trata de un

activo cuyo valor disminuya con el paso del tiempo, como ocurre, por ejemplo, con los activos depreciables, lo que impide que su amortización (autorizada para efectos contables) tenga efectos fiscales, debido a la restricción expresamente consagrada en el artículo 142 del Estatuto Tributario. En efecto, la citada disposición establece que solo es amortizable tributariamente el costo de los intangibles susceptibles de demérito.

De acuerdo con lo anterior, sin perjuicio de la aplicación, para efectos patrimoniales, de las normas tributarias que remiten a los sistemas especiales de valoración de inversiones (E.T., art. 272 y D. R. 2336 de 1995, art. 1º), es del caso concluir que el crédito mercantil adquirido a través de una inversión en acciones de una sociedad es parte del costo fiscal de la inversión y no es amortizable en los términos de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. En otras palabras, el costo de las acciones no es susceptible de dividirse cuando estas se adquieren; lo que se obtiene es un mayor valor patrimonial de la inversión que no es susceptible de amortización.

Para efectos de la determinación de la utilidad en la enajenación de acciones, el costo de las mismas comprende tanto su costo, como títulos nominativos, como el crédito mercantil pagado en su adquisición."

La Sala, al declarar la nulidad, señaló que por cuanto el crédito mercantil 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, como lo precisó al analizar estos aspectos frente al concepto 091432. De tal suerte, se anularán los apartes del concepto 23795 conforme a los cuales, el crédito adquirido hace parte del costo fiscal de la inversión en acciones de una sociedad, no es susceptible de demérito y no es amortizable fiscalmente. **(Sentencia del 23 de julio de 2009, expediente 15311).**

FAO

5 de agosto de 2009

Dirección
Calle 90 No. 13A - 20 OF. 704
Bogotá D.C. - ColombiaTels
(57) (1) 2 566 933
(57) (1) 2 566 934Fax
(57) (1) 2 566 941E-mail
albaluciaorozco@cable.net.co
orozcoasociados@cable.net.co