

CONCEPTO 14480 DE 19 DE MAYO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctor

ERIC ELOY BASSET

Representante Legal

Cencosud Colombia S.A.

Avenida Carrera 9a No. 125-30

eric.basset@cencosud.com.co

Bogotá

Ref.: Radicado 000037 del 26/01/2015.

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores Deducción por Amortización de Inversiones

Fuentes formales Estatuto Tributario artículos 107, 142, 143, 143-1

Consejo de Estado - Sección Cuarta sentencia No. 15311 del 23 de julio de 2009

Consejo de Estado - Sección Cuarta sentencia No. 16938 del 16 de septiembre de 2010

Oficio 000597 del 7 de enero de 2011

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia se plantean las siguientes inquietudes para el caso del crédito mercantil generado en la adquisición de acciones, perfeccionada antes del 1 de enero de 2013, en las cuales la sociedad adquirente absorbió a la sociedad adquirida:

- ¿Es necesario que exista utilidad fiscal para que proceda la amortización del crédito mercantil?
- ¿Puede ser amortizado fiscalmente contra ingresos procedentes de la línea de negocio, adquirida con la compra de las acciones que dio lugar al activo?
- ¿Su amortización puede realizarse bajo uno de los métodos autorizados en el artículo 134 del Estatuto Tributario?

Sobre el particular se considera: El artículo 142 del Estatuto Tributario señala que son deducibles las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o la actividad, siendo inversiones necesarias amortizables para estos fines, los desembolsos efectuados o causados que sean susceptibles de demérito y que según la técnica contable, constituyan partidas que deban ser registradas como activos para su amortización en más de un año o período gravable o que deban registrarse como diferidos y los activos intangibles susceptibles de demérito.

En ese sentido la regulación de la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, puede dividirse en dos momentos con ocasión a la expedición de la Ley 1607 de 2012 y de manera particular su artículo 110, adicionado al Estatuto Tributario mediante el artículo 143-1.

En efecto, el párrafo de este artículo señala que lo allí dispuesto 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 1 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.

Hecha la anterior precisión se puede afirmar que la regulación de la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, hasta antes de la expedición de la Ley 1607 de 2012 fue precisada por la jurisprudencia del H. Consejo de Estado, situación que cobra importancia en la medida que el caso materia de análisis se refiere a una operación de adquisición de acciones perfeccionada antes del 1 de enero de 2013 mediante la cual se genera un crédito mercantil.

Por esta razón este despacho acudirá a los lineamientos trazados en la jurisprudencia, con el fin de resolver las inquietudes planteadas en el caso materia de análisis, para lo cual se analizarán dos fallos expedidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los cuales están relacionados con lo aquí planteado: la sentencia de radicación número 15311 del 23 de julio de 2009 consejero ponente Dr. Héctor J. Romero Díaz y la número 16938 del 16 de septiembre de 2010 consejero ponente Dr. William Giraldo Giraldo.

En el primero de estos fallos anuló apartes de los conceptos 91432 de 2004 y 23795 de 2005 y señaló que el crédito mercantil originado en la compra de acciones es un intangible susceptible de demérito, que no hace parte del costo fiscal de la inversión en acciones, razón por la cual es amortizable en los términos del artículo 142 del Estatuto Tributario y su inciso tercero.

En ese sentido esta sentencia precisó que el costo del crédito mercantil adquirido es amortizable fiscalmente, sólo si se demuestra que se trata de una inversión necesaria para los fines del negocio o actividad, conforme lo prevé el artículo 142, que es la norma especial que regula la deducción por amortización de inversiones, siempre que se realice dentro del término previsto en el artículo 143 *ibídem*, es decir, en un lapso no inferior a cinco años, salvo que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior.

En concordancia con lo anterior, esta Corporación también indicó que en el caso del crédito mercantil adquirido, el solo paso del tiempo no genera la pérdida de valor; sin embargo, dicho activo puede sufrir demérito por la desaparición o modificación de los hechos que le dieron origen (atributos como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable).

En la sentencia de radicación No. 16938 del 16 de septiembre de 2010 uno de los problemas jurídicos analizados versó sobre si constituía una deducción fiscalmente aceptable la amortización del crédito mercantil cuando se adquiere y fusiona una sociedad. Este despacho advierte que si bien la sentencia produce efectos *inter partes*, sin embargo el análisis que hace sobre este punto resulta de suma utilidad, para resolver el caso materia de análisis es relevante lo allí expuesto.

Hecha la anterior precisión, sobre el problema jurídico mencionado esta Corporación consideró:

Por lo anterior, una vez **absorbida la sociedad controlada por parte de su controlante, desaparece el hecho económico que le dio origen al crédito mercantil, haciéndose imperativa su amortización**, la que solo será **fiscalmente deducible en la medida en que se cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T.**, pero, en todo caso, **el valor a deducir no podrá superar las rentas de la sociedad absorbida.** (Se resalta)

Esta conclusión tiene su motivación en dos aspectos: el primero era establecer si el crédito mercantil deducido fue una inversión necesaria para los fines del negocio o actividad, conforme lo prevé el artículo 142 y si dicha deducción se había efectuado contra los ingresos gravados provenientes de la nueva línea de negocio.

De este último aspecto este despacho entiende que cuando hay fusión por absorción por parte de la controlante a la controlada, luego de la adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés no hay dividendos a distribuir. Esto porque con ocasión del proceso de fusión la sociedad absorbida se disuelve y desaparece, trasladando sus activos, pasivos y resultados del ejercicio a la sociedad absorbente, quien a su vez adquiere la totalidad de derechos y obligaciones de la sociedad absorbida como consecuencia de la unificación de los patrimonios.

Es por esta razón que para este caso lo señalado en el oficio 000597 del 7 de enero de 2011 (que se apoya en lo señalado en la Circular 66 del 16 de octubre de 2009), en el sentido que al no haber utilidad gravada por dividendos o participaciones no se puede amortizar el crédito mercantil adquirido, opera en el caso que este crédito se amortice contra dividendos distribuidos por la sociedad controlada, lo que no ocurre para el caso materia de análisis por el efecto jurídico que tiene la fusión por absorción.

En este caso la jurisprudencia del Consejo de Estado entiende que la compañía titular del crédito mercantil, quien desarrolla la línea de negocio adquirida por la compra de acciones, procederá a amortizar contra los ingresos gravados provenientes de esta línea (en aras de establecer cuáles fueron los ingresos o las rentas afectadas), aun cuando no hayan dividendos gravados y no excluye de plano su deducción.

En ese sentido, le corresponde al contribuyente identificar plenamente la (las) línea (s) de negocios sobre las cuales se debe asociar el crédito mercantil adquirido dentro de los activos de la controlada, en el momento de adquisición.

Con ocasión de la fusión, esta identificación deberá permitir amortizar hasta el valor de la (las) línea (s) de negocios, para lo cual también tendrá que tomar en consideración el límite temporal con que cuenta para esta amortización consagrado en el artículo 143 del Estatuto Tributario, con lo que este despacho entiende que se resuelve la inquietud planteada en la consulta sobre la posibilidad de amortizado fiscalmente contra ingresos gravados procedentes de la línea de negocio, adquirida con la compra de las acciones que dio lugar al activo.

Llama la atención cómo el Consejo de Estado sujeta su deducción al cumplimiento de los requisitos artículo 107 del Estatuto Tributario (necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta) y sin que el valor a deducir supere las rentas de la sociedad absorbida. Es preciso reiterar que la jurisprudencia ha señalado que el solo paso del tiempo no genera la pérdida de valor para efectos de la deducción, sino que dicho activo debió sufrir demérito por la desaparición o modificación de los hechos que le dieron origen al crédito mercantil.

Respecto de la inquietud relacionada con la posibilidad de realizarse la amortización bajo uno de los métodos autorizados en el artículo 134 del Estatuto Tributario, este despacho encuentra que la norma en comento se refiere a los sistemas de cálculo para efectos de la depreciación, lo que hace inviable para el caso materia de análisis dadas las reglas establecidas para la amortización de inversiones.

Como fundamento de lo anterior, es preciso acudir a la definición de amortización que trae la sentencia No. 15311 de 2009, como el equivalente monetario del desgaste sufrido en un período por un bien de producción no susceptible de ser depreciado y consiste en distribuir el costo del activo intangible, anticipado o diferido, durante su vida útil o durante cualquier otro período de tiempo, fijado con base en criterios válidos.

Con este fin el contribuyente tendrá que acudir a la regla contemplada en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y en consecuencia se deberá remitir a la técnica contable para efectos de establecer la contabilización y la alícuota de amortización del crédito mercantil.

Ahora bien, en el evento que por efectos de la absorción el valor por el cual se adquirieron las acciones, dando lugar al crédito mercantil, sufre una revalorización y por ende este disminuye, es la diferencia resultante la que será objeto de amortización.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina.