

**INVERSION EN ACCIONES EN SOCIEDADES SUBORDINADAS O CONTROLADAS – Implica la adquisición de acciones y del crédito mercantil o good Hill / CREDITO MERCANTIL – Debe llevarse al gasto en la medida en que contribuya a la generación de ingresos / CUENTA DE MAYOR – Es donde se registra la amortización del crédito mercantil / CREDITO MERCANTIL ADQUIRIDO - Es un activo diferente de las acciones cuando la compra de éstas implica para el adquirente consolidar o adquirir el control patrimonial de la subordinada**

La inversión en acciones de una compañía en funcionamiento, cuando ello implique asumir el control en los términos de los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, en la forma en que fueron modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995, comporta, de un lado, la adquisición de las acciones y, de otro, la de un intangible, que es el crédito mercantil o good-will, siendo éstos dos activos diferentes, cada uno con su propio tratamiento contable y tributario, definido, entre otras, por la siguiente normativa. Los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia se encuentran consagrados, entre otras disposiciones, en el Decreto 2649 de 1993, en cuyo artículo 66 se reglamenta lo relativo al crédito mercantil. Según lo dispone el artículo precedente, se concluye, con meridiana claridad, que desde el punto de vista contable existe una reglamentación precisa que ha de aplicarse cuando se trate de la contabilización de activos intangibles, entre ellos, el crédito mercantil. El crédito mercantil debe amortizarse de manera sistemática, es decir, llevarse paulatinamente al gasto, en la medida en que contribuya a la generación de ingresos. Amortización que se causa de acuerdo a métodos de reconocido valor técnico, advirtiendo que al final de cada año se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización, esto con el fin de no mostrar activos subvalorados, lo que conlleva implícito el reconocimiento de su demérito y, eventualmente, la pérdida de su valor. La técnica contable establece que en la cuenta de mayor “1605 CRÉDITO MERCANTIL” debe registrarse el valor adicional pagado por la compra de un ente económico sobre el valor en libros o sobre el valor adicional pagado por los activos netos comprados, así como la pérdida o disminución de su valor, es decir la amortización. Conservando los mismos principios generales establecidos en el Decreto 2649, la circular 006 y 011 del 18 de agosto de 2005, de una manera mas rigurosa, impuso a sus vigiladas la obligación de contabilizar por separado el crédito mercantil, de amortizarlo de acuerdo a métodos de reconocido valor técnico y de reconocer, incluso en un mismo período contable, las diferencias surgidas por su eventual deterioro, y aún mas, de reconocer su pérdida en el evento de que se establezca técnicamente que dicho activo no generará beneficios futuros. Vista en conjunto la normativa contable vigente, que acaba de reseñarse, tanto las normas generales como las particulares emitidas por los órganos de vigilancia y control, concluye la Sala que todas ellas coincidieron en el reconocimiento contable de la existencia del crédito mercantil adquirido, como un activo diferente de las acciones, cuando la compra de éstas implica para el adquirente consolidar o adquirir el control patrimonial de la subordinada.

**FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 260 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 261 /DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 66 / CIRCULAR 006 DE 2005 / CIRCULAR 011 DEL 18 DE AGOSTO DE 2005**

**CREDITO MERCANTIL – Bien incorporal adquirido sujeto a amortización / ACTIVO AMORTIZABLE – Lo es el crédito mercantil / CREDITO MERCANTIL ADQUIRIDO – Es un activo intangible / INVERSIONES AMORTIZABLES – Se aplica la técnica contable sin distinción de la tributaria / DEDUCCION POR**

**AMORTIZACION DE INTANGIBLES – Para que proceda debe demostrarse que es una inversión necesaria / DEDUCIBILIDAD DE LA AMORTIZACION DEL CREDITO MERCANTIL - Está condicionada a la generación de ingresos gravados en cabeza de la sociedad controlante**

En líneas generales, la normativa contable define el crédito mercantil como el monto adicional pagado sobre el valor en libros en la adquisición de acciones o cuotas de interés social de un ente económico activo, o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, el cual debe reconocerse de manera separada del valor de las acciones o cuotas y debe amortizarse en la medida en que sea generador de ingresos o cuando se registre una pérdida o deterioro de su valor. Aunque desde la perspectiva de la normativa tributaria no exista una definición específica del good-will o crédito mercantil, se observa que el citado artículo 74 reconoce su existencia como un bien incorporal adquirido, sujeto a amortización. Conforme al artículo 142 ib, el crédito mercantil es un activo amortizable en los términos que señala el artículo 143. Para esta Sala es claro que las normas tributarias remiten, de manera expresa, a la técnica contable, cuyas disposiciones, que ya se han reseñado, determinan que el crédito mercantil adquirido es un activo intangible, que se registra contablemente de manera independiente a la inversión en acciones o cuotas de interés social, y que debe amortizarse en la medida en que contribuye a la generación de ingresos, disposiciones que son concordantes con los artículos 74 y 279 del Estatuto Tributario, en cuanto reconocen la amortización de intangibles para efectos fiscales. Sobre el tratamiento tributario del crédito mercantil se pronunció esta Corporación, al declarar la nulidad parcial de los conceptos DIAN 091432 del 30 de abril de 2004 y 023795 del 27 de abril de 2005, los planteamientos jurídicos allí planteados son similares al que ahora nos ocupa y que acoge la Sala una vez más. Para determinar cuáles son las inversiones amortizables en los términos del artículo 142 del ET, la ley tributaria expresamente permite la aplicación de la técnica contable, ... “por lo que no es cierto que, en esa materia, unos sean los efectos tributarios y otros los contables”. Así las cosas, concluye la Sala que el crédito mercantil es un activo amortizable, con efectos contables y fiscales. No obstante para que dicha amortización sea deducible 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. Pero además dicha amortización solo puede disminuir los ingresos devengados en cada período, que correspondan a utilidad gravada, tal como quedó consignado en la sentencia ampliamente reseñada. 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 conforme a las reglas establecidas en los artículos 48 y 49 del E.T. Ahora bien, si los ingresos que se perciben son rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional debe darse aplicación al artículo 177-1 ib, en cuyo caso no sería deducible el crédito mercantil.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 74 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 279 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 142

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el crédito mercantil adquirido se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de abril de 2009, Rad. 15311, M.P. Héctor J. Romero Díaz

**ACTIVIDAD GENERADORA DE RENTA – No es lo mismo que ingresos / EXPENSAS NECESARIAS – Lo es el crédito mercantil / FUSION DE**

**SOCIEDADES – Concepto / EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA FUSION DE SOCIEDADES – Las obligaciones quedan en cabeza de la sociedad absorbente / CREDITO MERCANTIL – Efectos en la fusión de sociedades / DEDUCCION POR AMORTIZACION DEL CREDITO MERCANTIL EN FUSION DE SOCIEDADES – No procede cuando el crédito mercantil no genera ingresos sino una pérdida**

En cuanto a la relación de causalidad manifestó que esta debe establecerse en relación con la actividad generadora de renta, que no es lo mismo que ingresos, puesto que como lo ha dicho el Consejo de Estado, los ingresos se obtienen por el mero ejercicio de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos después de restar los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida). Es decir, que en punto del crédito mercantil, también han de aplicarse los preceptos del artículo 107 del E.T., por lo que no es válido afirmar sin fundamento ni análisis alguno que este no es deducible, razón por la que fue anulado el concepto DIAN 023795 por parte de esta Corporación. Este fenómeno jurídico permite que la sociedad absorbida se disuelva y desaparezca, trasladando sus activos, pasivos y resultados del ejercicio a la sociedad absorbente, transferencia a título universal del patrimonio. La absorbente, nueva compañía, a su vez adquiere la totalidad de derechos y obligaciones de la sociedad absorbida como consecuencia de la unificación de los patrimonios. Ahora bien, desde el punto de vista tributario, la fusión se encuentra regulada, entre otras disposiciones, en el artículo 14-1 del E.T., que de manera clara radica todas las obligaciones tributarias en cabeza de la absorbente. 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. La Sala no encuentra razonable que de una operación deficitaria de (miles de \$) 3.937.493, el día 26 de diciembre de 2002, fecha de la fusión, pueda predicarse un incremento de la renta en Biomerieux, como lo manifestó la actora ...”Consideramos que la amortización de la adquisición del intangible si es un gasto necesario... inversión que le permitió incrementar su renta y así mismo tienen el derecho a la amortización del mismo, de conformidad con el artículo 142 del E.T.”. La verdad para la Sala es que aquí ha ocurrido precisamente lo contrario, una reducción de la utilidad y, por tanto, de la renta producto de la absorción, que incorpora en Biomerieux la pérdida de Oratek, por demás, incrementada luego con la amortización del crédito mercantil. No prospera el cargo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 14-1

**DIFERENCIA DE CRITERIOS – impide que se configure la sanción por inexactitud**

Considera la Sala que están dados los presupuestos que le permiten concluir, como lo hizo el a quo, que se ha presentado una diferencia de criterios y que además no se configuraron los presupuestos establecidos en el artículo 647 del E.T. que hagan imperativa la imposición de la sanción por inexactitud, por cuanto los hechos y cifras denunciados por el contribuyente fueron completos y verdaderos. No prospera el cargo de la demandada

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

**NOTA DE RELATORIA:** Salvamento de voto de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01269-01(16938)**

**Actor: BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 26 de septiembre de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "A" que dispuso:

*"1. **ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000028 del 3 de abril de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó a la sociedad BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA., NIT 830.023.844-1, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, en lo que hace a la sanción por inexactitud.*

*2. **DECLÁRASE** que la sociedad BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA., NIT 830.023.844-1, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por inexactitud que le fuere impuesta mediante los actos que se anulan parcialmente en el numeral anterior.*

*3. **DENIÉGANSE** las demás súplicas de la demanda.*

*4. No se condena en costas, agencias en derecho y costos(sic) a la entidad demandada, según lo expuesto en la parte motiva de este fallo".*

#### **ANTECEDENTES**

BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA. presentó por medio electrónico la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2002 el día 10 de abril de 2003<sup>1</sup>, que corrigió, luego, en dos oportunidades.

---

<sup>1</sup> FI 63 ca # 4

El día 22 de agosto de 2003 le solicitó a la Administración de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes de Bogotá la devolución del saldo a favor originado en dicha declaración, por la suma de \$ 843.706.000, que fue reconocido mediante Resolución No. 608-1467 del 30 de septiembre de 2003.

El día 27 de julio de 2005 la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el requerimiento Especial No. 310632005000097<sup>2</sup>, y propuso rechazar el gasto por amortización del crédito mercantil por la suma de \$ 1.789.142.258.

El día 3 de abril de 2003 la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 31064200600028<sup>3</sup>, que confirmó todas las glosas planteadas en el requerimiento especial.

## LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, conforme a lo previsto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, la actora demandó la liquidación oficial de revisión y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se confirmara la declaración privada, y de no ser así, que subsidiariamente se revocara la sanción por inexactitud impuesta. Solicitó, además, la condena en costas.

Invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Nacional; 107, 142, 143 y 647 del E.T.; 66 del Decreto 2649 de 1993; el Decreto 2650 de 1993 y la Circular conjunta 06 y 11 del 18 de agosto de 2005, emitida por las Superintendencias de Sociedades y Valores.

Manifestó que las acciones de Orgatex Colombia S.A., sociedad que pertenece a su mismo sector, se adquirieron para hacerse al control patrimonial y político, con el propósito de generar una mayor renta, y que una vez realizada la compra de las acciones las empresas procedieron a fusionarse, hechos en los que fundamentó la relación de causalidad y de necesidad con la actividad generadora de renta.

El concepto de violación se resume a continuación. Se advierte que la actora no presentó argumentos en relación con la violación del artículo 29 de la Carta.

### **1. Errónea interpretación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. La deducción por amortización del crédito mercantil es procedente fiscalmente.**

Para demostrar la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil, hizo las siguientes consideraciones:

Cita textualmente un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia que explica el concepto de "*Good Will*" o crédito mercantil,<sup>4</sup> y concluye que

---

<sup>2</sup> Fls 778 a 791 ca # 2

<sup>3</sup> Fls 34 a 60 cppal

<sup>4</sup> Sentencia de casación, julio 27 de 2001. Exp. 5860 MP. Dr. Jorge Antonio Castillo Rugeles. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil

tributariamente no existe una definición, pero si es reconocida su existencia en los artículos 74 y 75 del E.T., que hacen referencia al costo de los bienes incorporales, y detalla la normatividad contable que lo regula<sup>5</sup>. Así como la Circular Conjunta 006 y 011 del 18 de agosto de 2005 emitida por las Superintendencias de Sociedades y Valores. Pone de presente que en lo relacionado con la contabilización, dicha circular establece que para registrar la inversión debe clasificarse el monto del desembolso que corresponde al valor de las acciones y el que corresponde al crédito mercantil adquirido, que se registra en la respectiva cuenta de intangibles.

En cuanto a lo dispuesto en el artículo 142 del E.T<sup>6</sup>., referente a la deducción por amortización de inversiones, manifiesta la actora que esta disposición no contempla limitaciones para ningún tipo de intangibles y, por tanto se aplica para todo tipo de bienes que de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos, para su amortización en mas de un año o período gravable, por lo que las interpretaciones de la Administración Tributaria para desconocer fiscalmente su amortización, son contrarias a lo dispuesto en este artículo.

Se afirmó en la liquidación oficial de revisión que *“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, dicho crédito mercantil forma parte del costo de las acciones y, como tal, está incorporado en el valor mismo de la inversión. En otras palabras, la ley se refiere a las acciones como inversión y no como inversión y crédito mercantil; tal es así que las normas contables no le permiten al contribuyente que adquiere acciones, registrar una inversión y además un intangible; por ello, 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, dado que además, las acciones en si mismas no son susceptibles de fraccionamiento”*<sup>7</sup>. Para la actora, según el texto anterior, la DIAN contradice su posición, pues de un lado reconoce la existencia del crédito mercantil, pero dice que para efectos fiscales éste hace parte del costo fiscal de las acciones, sin citar una norma expresa que así lo consagre, no obstante que el artículo 142 reconozca como amortizables aquellas inversiones que de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos para su posterior amortización.

---

<sup>5</sup> DR. 2649 de 1993, Art. 66; Decreto 2650 de 1993, Art. 16.

<sup>6</sup> **“ARTÍCULO 142. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES.** <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 1o.> 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”.*

<sup>7</sup> Liquidación oficial de revisión página 13

## 2. La deducción por amortización del crédito mercantil si cumple los requisitos del artículo 107 del E.T.

Para la Administración esta deducción no cumple el requisito de necesidad consagrado en el artículo 107, pues no implicó una expensa necesaria para producir rentas, y es claro que cuando se puede prescindir del gasto sin que afecte la renta, este no es necesario y, por tanto, no deducible, posición que no comparte la actora. Manifestó que la relación de causalidad debe mirarse frente a la actividad productora de renta y no exclusivamente respecto de los ingresos, y que, además, cuando Biomerieux se hizo al control de Orgatex Colombia S.A., fue con el objeto de tomar el control patrimonial y político para generar una mayor renta, como lo demuestran estas estadísticas de los años 2001 y 2002:

	2002	2001	% de Crecimiento
Ingresos Netos	20.454.199	8.801.694	132,4%
Costo de Ventas	-8.859.347	-3.605.401	145,7%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>11.594.852</b>	<b>5.196.293</b>	<b>123,1%</b>
Gastos de Adm.	-3.096.293	-1.336.374	131,7%
Gastos de Ventas	-4.177.485	-1.663.722	151,1%
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>4.321.074</b>	<b>2.196.197</b>	<b>96,8%</b>

## 3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Manifestó la actora que no procede la sanción por inexactitud, por no reunir los supuestos consagrados en el artículo 647 del Estatuto Tributario, puesto que, en todo caso, se trata de diferencias de criterio frente a la posición asumida por la Administración Tributaria y no de la inclusión de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración de renta.

## 4. Solicitud de condena en costas.

Pide la actora que para evitar el injusto detrimento patrimonial por los altos costos en que ha incurrido en su defensa, en caso de que las anteriores peticiones sean favorables se condene en costas a la demandada.

## OPOSICIÓN

La demandada se opuso a las pretensiones, con fundamento en los siguientes argumentos:

1. La DIAN aplicó de manera correcta las normas señaladas como violadas, en particular las que tienen que ver con la amortización del crédito mercantil, entendido como el monto adicional que paga el inversionista por la compra de acciones, sin desconocer los efectos contables señalados por las Superintendencias y las demás normas contables, pero que dado el carácter especial de las normas tributarias, las contables no pueden ser aplicadas para los fines de la determinación del tributo.

2. La Administración de Impuestos, de manera específica, ha precisado en el concepto 023795 del 28 de abril de 2005 el tratamiento fiscal para la amortización de inversiones, siguiendo los términos de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

3. La sanción por inexactitud es procedente por cumplirse los presupuestos del artículo 647 ib.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte **demandante** reiteró su posición sobre el carácter de deducible del crédito mercantil, reafirmando lo expuesto en la demanda.

La parte **demandada** presentó los alegatos y reafirmó su criterio respecto de que no es deducible del crédito mercantil y por lo tanto había que imponer la sanción por inexactitud.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento de derecho, declaró que no se daban los presupuestos para imponer la sanción por inexactitud, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Para el Tribunal la liquidación oficial de revisión se ajustó a la legalidad en tanto no reconoció la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil, por no encontrarse enmarcado dentro de los requisitos del artículos 107, 142 y 143 del E.T. Argumentó que el ordenamiento tributario solo admite el reconocimiento de un activo cuando es autónomo y cuando puede atribuírsele un valor de compra directo, presupuestos que no se cumplen en punto del crédito mercantil, ya que éste se deriva del activo principal, por tanto su tratamiento tributario debe ajustarse a lo dispuesto en el artículo 69 ib. De otro lado, precisó que los únicos activos amortizables a la luz del artículo 142 ejusdem son los susceptibles de demérito, condición que tampoco se cumple respecto del crédito mercantil.

En cuanto a la deducción por amortización puntualizó que no se cumplen los presupuestos del artículo 107, que hace relación a la necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad de la expensa, razón por la cual no prospera el cargo.

En lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud para el Tribunal se dan los presupuestos relativos a la diferencia de criterios como quiera que los hechos y cifras denunciados fueron completos y verdaderos. Por lo tanto, no se configura la inexactitud y habrá de levantarse la sanción.

No se condena en costas porque la conducta asumida por la demandada no lo amerita.

### **LOS RECURSOS DE APELACIÓN**

No conformes las partes con el fallo, interpusieron sendos recursos de apelación.

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación interpuesto en los siguientes términos:

El crédito mercantil es un activo intangible amortizable, con reconocimiento contable y fiscal, afirmación que sustentó en los mismos términos ya expresados en la demanda.

El crédito mercantil representa un activo intangible, cuyo tratamiento contable, según lo establecido por las Superintendencias de Sociedades y de Valores debe hacerse registrándolo independientemente del valor de las acciones adquiridas, cuando se cumplan los presupuestos que hacen obligatorio el uso del método de participación patrimonial.

Contrario a lo afirmado por el Tribunal, el artículo 142 ib no contempla limitaciones en cuanto al tipo de activo y el crédito mercantil es un intangible susceptible de demérito, por tanto, procede su deducción por amortización.

La deducción por amortización del crédito mercantil sí cumple los requisitos del artículo 107 ib, de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad. Al respecto cita sentencias del Tribunal de Cundinamarca y del Consejo de Estado en las que se concluyó que la relación de causalidad debe establecerse entre el gasto y la actividad productora de renta, y no sólo entre éste y el ingreso.

En este caso en particular se cumple con los presupuestos del artículo 107 del E.T., y prueba de ello es que una vez realizada la inversión en la sociedad Orgatek Colombiana, se procedió a fusionarla por absorción, y de esta manera se incorporaron a su mercado nuevos productos.

En cuanto a la proporcionalidad del gasto dijo que se justificó, ya que hubo un incremento del 96.8% en la utilidad operacional del año 2002, respecto del año 2001, a pesar de que la Superintendencia ordenó a la compañía amortizar la totalidad del crédito mercantil una vez perfeccionada la operación de fusión.

Con fundamento en las anteriores consideraciones pidió que se revoque la sentencia de primera instancia y se acceda a las pretensiones de la demanda.

Subsidiariamente pide, que en caso de que no se compartan sus argumentos, se confirme la decisión del Tribunal en el sentido de levantar la sanción por inexactitud

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación interpuesto en los siguientes términos: *“Resulta contradictorio el fallo que aquí se impugna pues para confirmar la actuación administrativa del H. Tribunal, después de transcribir las normas aplicables al asunto, concluye que el good will no es amortizable en los términos de las mismas, para efectos de su deducción en el impuesto sobre la renta, lo que equivale a decir que del tenor de las normas no podría arribarse a conclusión distinta situación que entraña, no una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable sino un desconocimiento del mismo, lo cual no exonera de la sanción”*.

Agrega que no es procedente la declaratoria de nulidad parcial, hecha por el Tribunal en relación con la sanción por inexactitud, pues no existió diferencia de criterios, sino una indebida aplicación de la ley. Pide revocar la sentencia apelada en lo pertinente a la sanción por inexactitud.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte actora** reiteró los fundamentos expuestos de la apelación.

La **demandada** Hizo un recuento normativo relacionado con la forma de determinar el costo fiscal de las acciones. Manifestó que a partir de 1996 se estableció, en el artículo 272 del E.T., que las acciones deben declararse por su

costo fiscal, y por lo tanto, los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración, debían tener como valor patrimonial el que resulte de la aplicación de tales mecanismos, salvo disposición en contrario. La regla general consagrada en el artículo 69 ib establece que el valor de los bienes y derechos apreciables en dinero está constituido por el precio de costo, y eso hace que no sea posible la escisión del costo en el caso de las acciones, como pretende el recurrente. El artículo 69 ib si regula integralmente la materia del costo fiscal de las acciones.

En lo referente a la Circular Básica Contable y Financiera, Circular Externa 100 de 1995, emitida por la Superintendencia Financiera, puntualizó que se refiere al registro contable exigido por dicha entidad a sus vigiladas, y en todo caso, agregó, que según lo dispuesto en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, para fines fiscales, cuando se presenten incompatibilidades entre esas disposiciones y las de carácter tributario, prevalecen estas últimas.

Reafirmó su tesis en el sentido de que el crédito mercantil generado por la inversión en subordinadas no es gasto necesario y no tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta. El aceptarlo en los términos de la demanda propiciaría diferencias en el mercado accionario al permitir la recuperación de parte de la inversión, vía amortización, con lo que el Estado estaría subvencionando a las matrices o controlantes.

El **Ministerio Público** no conceptuó en esta oportunidad.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los recursos de apelación interpuestos por las partes, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión, en virtud de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002, presentada por BIOMERIEUX COLOMBIA S.A. y se impuso sanción por inexactitud. Para ese propósito se abordarán los siguientes aspectos: (i) si constituye una deducción fiscalmente aceptable la amortización del crédito mercantil cuando se adquiere y fusiona una sociedad, y (ii) la legalidad de la sanción por inexactitud impuesta al contribuyente.

### 1. En cuanto al tratamiento fiscal de la amortización del crédito mercantil.

La inversión en acciones de una compañía en funcionamiento, cuando ello implique asumir el control en los términos de los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, en la forma en que fueron modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995<sup>8</sup>, comporta, de un lado, la adquisición de las acciones y, de otro,

---

<sup>8</sup> “**ARTÍCULO 260.** <SUBORDINACIÓN>. <Artículo subrogado por el artículo 26 de la Ley 222 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

**ARTÍCULO 261.** <PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN>. <Artículo subrogado por el artículo 27 de la Ley 222 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

la de un intangible, que es el crédito mercantil o *good-will*, siendo éstos dos activos diferentes, cada uno con su propio tratamiento contable y tributario, definido, entre otras, por la siguiente normativa.

**Desde el punto de vista contable** en el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 y en el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, en cuanto a la dinámica de contabilización y su reconocimiento en los estados financieros; en la Circular Conjunta 06 y 11 de 2005, de las Superintendencias de Sociedades y Valores, y en la Circular 100 de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia se encuentran consagrados, entre otras disposiciones, en el Decreto 2649 de 1993, en cuyo artículo 66 se reglamenta lo relativo al crédito mercantil en la siguiente forma

**“Art. 66. Activos intangibles.** 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 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.

---

1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.

PARÁGRAFO 1°. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

PARÁGRAFO 2°. Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el párrafo anterior”.

*Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización”.*

Según lo dispone el artículo precedente, se concluye, con meridiana claridad, que desde el punto de vista contable existe una reglamentación precisa que ha de aplicarse cuando se trate de la contabilización de activos intangibles, entre ellos, el crédito mercantil.

El crédito mercantil debe amortizarse de manera sistemática, es decir, llevarse paulatinamente al gasto, en la medida en que contribuya a la generación de ingresos. Amortización que se causa de acuerdo a métodos de reconocido valor técnico, advirtiendo que al final de cada año se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización, esto con el fin de no mostrar activos subvalorados, lo que conlleva implícito el reconocimiento de su demérito y, eventualmente, la pérdida de su valor.

El Decreto 2650 de 1993, cuya finalidad es armonizar y unificar el sistema contable de los principales sectores económicos del país en aras de la uniformidad en el registro de las operaciones económicas, al respecto ha previsto lo siguiente:

**Art. 15. Adicionado D.R. 2894/94, art. 8º. Descripciones y dinámicas.** *A las dinámicas contenidas en el Plan Único de Cuentas, se adicionan, cuando a ello hubiere lugar, movimientos débitos o créditos por concepto de daciones en pago, donaciones, permutas, compensaciones, sustituciones, resolución de contratos, retiro o utilización de activos para el consumo, ajustes por diferencia en cambio y aplicación de provisiones, siempre y cuando representen hechos económicos cuyo registro cumpla con las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados.*

*Los descriptores y dinámicas son las siguientes:*

[...]

## **1. ACTIVO**

### **16. INTANGIBLES**

#### DESCRIPCIÓN

*Comprende el conjunto de bienes inmateriales, representados en derechos, privilegios o ventajas de competencia que son valiosos porque contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades por medio de su empleo en el ente económico; estos derechos se compran o se desarrollan en el curso normal de los negocios.*

*Dentro de este grupo se incluyen conceptos tales como: crédito mercantil, marcas, patentes, concesiones y franquicias, derechos, know how y licencias.*

*Por regla general, son objeto de amortización gradual durante la vida útil estimada.*

## **1. ACTIVO**

### **16. INTANGIBLES**

#### **1605 CRÉDITO MERCANTIL**

#### DESCRIPCIÓN

*Registra 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.*

[...]

#### DINÁMICA

##### **Débitos**

*a) Por el valor adicional pagado sobre el costo del activo neto al adquirir la unidad productora;*

*b) 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-, y*

##### **Créditos**

*a) Por la pérdida o disminución del valor del crédito mercantil formado, una vez comprobado técnicamente, y*

*b) Por el valor en libros en caso de venta o retiro.*

Como se observa, la técnica contable establece que en la cuenta de mayor "1605 CRÉDITO MERCANTIL" debe registrarse el valor adicional pagado por la compra de un ente económico sobre el valor en libros o sobre el valor adicional pagado por los activos netos comprados, así como la pérdida o disminución de su valor, es decir la amortización.

Sobre el particular las Superintendencias de Sociedades y Valores, de manera conjunta emitieron la circular 006 y 011 del 18 de agosto de 2005, instruyendo a sus vigiladas sobre la contabilización del crédito mercantil en los siguientes términos:

#### CIRCULAR CONJUNTA

##### SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

No. 100-000006 de 2005

##### SUPERINTENDENCIA DE VALORES

CIRCULAR EXTERNA No. 011 DE 2005

(Agosto 18 de 2005)

#### **ASUNTO: Método de Participación Patrimonial y Crédito Mercantil Adquirido.**

*Con el fin de lograr que la información suministrada por las entidades supervisadas al público en general cumpla con los objetivos básicos establecidos en los artículos 3º y 4º del Decreto 2649 de 1993, estas Superintendencias imparten las siguientes instrucciones, en uso de las facultades conferidas por la ley.*

[...]

#### **CRÉDITO MERCANTIL ADQUIRIDO**

##### **15. ALCANCE**

*Para efectos de la presente circular 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, si el inversionista tiene o adquiere el control sobre el mismo, de acuerdo con los presupuestos establecidos en los artículos 260 y 261 del Código de*

*Comercio, modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995, y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan.*  
[...]

#### **17. RECONOCIMIENTO.**

*Los entes matrices o controlantes deben reconocer el Crédito Mercantil Adquirido, en cada subordinada, en los siguientes casos:*

*a) Al momento de efectuar la inversión, siempre y cuando con ella adquiera el control del ente económico.*

*b) Al momento de incrementar su participación en el capital del ente económico, si el inversionista ya tenía el control del mismo. En el evento de efectuar varias adquisiciones en una misma sociedad durante un período contable, el inversionista deberá totalizar el crédito mercantil originado desde la fecha en que adquirió el control en las mismas, a efectos de proceder a su amortización como si el intangible hubiere sido adquirido en un solo momento. Para determinar el número de meses de amortización durante el período inicial, debe ponderarse el monto del intangible originado en cada adquisición, de acuerdo con el número de meses transcurridos entre la fecha de ocurrencia de cada uno y el cierre del ejercicio.*

#### **18. CONTABILIZACIÓN.**

*Al momento de efectuar el registro de la inversión, debe procederse a clasificar el monto del desembolso en lo que corresponda al valor de la inversión y al crédito mercantil adquirido. El crédito mercantil adquirido, debe registrarse en la cuenta de intangibles correspondiente, de acuerdo con el Plan Único de Cuentas que sea aplicable a cada ente económico.*

*Para efectos de determinar la suma que debe contabilizarse como crédito mercantil, al valor pagado por cada acción o cuota parte de interés social deberá restársele el valor intrínseco de las mismas, tomado al corte del mes inmediatamente anterior a la fecha de la transacción, el cual deberá ser informado al inversionista y estar debidamente certificado por el revisor fiscal o, en su defecto, por el contador público de la respectiva sociedad, en el evento de no estar obligada a tener revisor fiscal.*

[...]

#### **19. AMORTIZACIÓN.**

*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.*

#### **20. EVALUACIÓN PERIÓDICA DEL CRÉDITO MERCANTIL**

*Al cierre de cada ejercicio contable o al corte del mes que esté tomando como base para la preparación de estados financieros extraordinarios, el ente matriz o controlante deberá evaluar el crédito mercantil originado en cada inversión, a efectos de verificar su procedencia dentro del balance general.*

*En caso de concluirse que el crédito mercantil adquirido no generará beneficios económicos en otros períodos, debe procederse a la amortización total de su saldo en el respectivo período, revelando las razones que fundamentaron tal decisión.*

*De igual manera, si con base en los resultados obtenidos, el controlante concluye que el beneficio económico esperado ya fue logrado, debe proceder a la amortización del crédito mercantil en el respectivo período.*

Conservando los mismos principios generales establecidos en el Decreto 2649, dicha circular conjunta, de una manera mas rigurosa, impuso a sus vigiladas la obligación de contabilizar por separado el crédito mercantil, de amortizarlo de acuerdo a métodos de reconocido valor técnico y de reconocer, incluso en un mismo período contable, las diferencias surgidas por su eventual deterioro, y aún mas, de reconocer su pérdida en el evento de que se establezca técnicamente que dicho activo no generará beneficios futuros.

Por su parte la Superintendencia Financiera de Colombia hizo lo propio con sus vigiladas, y en el mismo sentido prescribe por medio de la Circular 100 de 1995:

## **CAPITULO XVII**

### **DETERMINACIÓN, CONTABILIZACIÓN, AMORTIZACIÓN Y VALUACIÓN DEL CRÉDITO MERCANTIL ADQUIRIDO**

*La determinación, contabilización, amortización y valuación del crédito mercantil adquirido originado en: i) inversiones de capital que de acuerdo con las normas vigentes sean permisibles y conlleven el control en los términos establecidos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio (modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995) y ii) procesos de cesión de activos, pasivos y contratos y adquisición de establecimientos de comercio originados en procesos de reorganización empresarial asociados a una o varias líneas de negocios, deberá llevarse a cabo por parte de las entidades vigiladas atendiendo las siguientes instrucciones:*

#### **1. DEFINICIONES**

##### **a) Crédito Mercantil Adquirido**

*- 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.*

[...]

#### **2. CRÉDITO MERCANTIL ADQUIRIDO**

##### **Determinación**

*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.*

[...]

### **Contabilización y Amortización**

*El crédito mercantil adquirido en inversiones de capital debe registrarse en los rubros del PUC habilitados para el efecto y se amortizará mensualmente afectando el estado de resultados durante un plazo de veinte (20) años, a menos que voluntariamente la vigilada opte por un periodo de amortización inferior. .*

[...]

Vista en conjunto la normativa contable vigente, que acaba de reseñarse, tanto las normas generales como las particulares emitidas por los órganos de vigilancia y control, concluye la Sala que todas ellas coincidieron en el reconocimiento contable de la existencia del crédito mercantil adquirido, como un activo diferente de las acciones, cuando la compra de éstas implica para el adquirente consolidar o adquirir el control patrimonial de la subordinada.

En líneas generales, la normativa contable define el crédito mercantil como el monto adicional pagado sobre el valor en libros en la adquisición de acciones o cuotas de interés social de un ente económico activo, o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, el cual debe reconocerse de manera separada del valor de las acciones o cuotas y debe amortizarse en la media en que sea generador de ingresos o cuando se registre una pérdida o deterioro de su valor.

**Desde el punto de vista tributario** el tratamiento del costo fiscal de las acciones o cuotas de interés social y la amortización de inversiones está consagrado, fundamentalmente en las siguientes disposiciones del Estatuto Tributario arts. 74, 142, 143, 272 y 279, de las cuales analizaremos algunas.

**ARTICULO 74. COSTO DE LOS BIENES INCORPORALES.** *El valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes*

de invención, marcas, good-will, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable. En caso de que esta última amortización no sea aceptada, el liquidador hará los ajustes correspondientes. (se subraya)

Aunque desde la perspectiva de la normativa tributaria no exista una definición específica del *good-will* o crédito mercantil, se observa que el citado artículo 74 reconoce su existencia como un bien incorporal adquirido, sujeto a amortización.

**ARTICULO 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.

**PARÁGRAFO.** A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el Título V de este Libro, deberán sujetarse adicionalmente a las normas allí previstas, en materia de ajuste a los activos amortizables<sup>9</sup>. (subrayado fuera de texto)

**ARTICULO 143. TERMINO PARA LA AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES.** 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.

Conforme al artículo 142 ib, el crédito mercantil es un activo amortizable en los términos que señala el artículo 143.

Para esta Sala es claro que las normas tributarias remiten, de manera expresa, a la técnica contable, cuyas disposiciones, que ya se han reseñado, determinan que el crédito mercantil adquirido es un activo intangible, que se registra contablemente de manera independiente a la inversión en acciones o cuotas de

---

<sup>9</sup> Parágrafo derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006

interés social, y que debe amortizarse en la medida en que contribuye a la generación de ingresos, disposiciones que son concordantes con los artículos 74 y 279<sup>10</sup> del Estatuto Tributario, en cuanto reconocen la amortización de intangibles para efectos fiscales.

Sobre el tratamiento tributario del crédito mercantil se pronunció esta Corporación<sup>11</sup>, al declarar la nulidad parcial de los conceptos DIAN 091432 del 30 de abril de 2004 y 023795 del 27 de abril de 2005, los planteamientos jurídicos allí planteados son similares al que ahora nos ocupa y que acoge la Sala una vez más.

Para aquel entonces el Consejo de Estado anuló la expresión “*incluido el valor del crédito mercantil*” contenida en la tesis jurídica y el último párrafo del concepto DIAN 91432 de 2004

**“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”*

[...]

*“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” (Subraya y resalta la Sala).*

Respecto del concepto DIAN 23795 de 2005, anuló los siguientes apartes:

[...]

**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.*

---

<sup>10</sup> “ARTICULO 279. VALOR DE LOS BIENES INCORPORABLES. <Artículo modificado por el artículo 110 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> El valor de los bienes incorporables concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good-will, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable.

<sup>11</sup> Exp. 15311 CP Héctor J Romero Díaz., abril 23 de 2009

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”.*

Para arribar a tal conclusión, en aquel momento la Sala tuvo en cuenta, entre otras, la siguiente consideración:

Para determinar cuáles son las inversiones amortizables en los términos del artículo 142 del ET, la ley tributaria expresamente permite la aplicación de la técnica contable, ... *“por lo que no es cierto que, en esa materia, unos sean los efectos tributarios y otros los contables”.*

Así las cosas, concluye la Sala que el crédito mercantil es un activo amortizable, con efectos contables y fiscales. No obstante para que dicha amortización sea deducible 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. Pero además dicha amortización solo puede disminuir los ingresos devengados en cada período, que correspondan a utilidad gravada, tal como quedó consignado en la sentencia ampliamente reseñada, que al respecto señaló:

*[...]*

*Además, 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<sup>12</sup> generada por la línea de negocio que en el futuro pueda generar la inversión.*

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. Ahora bien, si los ingresos que se perciben son rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional debe darse aplicación al artículo 177-1<sup>13</sup> ib, en cuyo caso no sería deducible el crédito mercantil.

Bajo los anteriores presupuestos normativos y la posición establecida por la Sala, analizaremos el caso concreto, en el cual se advierte que la actora ha manifestado

---

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

<sup>13</sup> *“ARTÍCULO 177-1. LÍMITE DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. <Artículo adicionado por el artículo 13 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.*

*PARÁGRAFO. <Parágrafo modificado por el artículo 82 de la Ley 964 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> La limitación prevista en el presente artículo no será aplicable a los ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados y hasta el 31 de diciembre de 2010.*

desde el inicio del proceso de fiscalización y lo ha reiterado en la demanda y en la apelación, que la deducción por amortización del crédito mercantil no es de aquellas prohibidas por la ley y está expresamente regulada en los artículos 142 y 143 del ET, que prevén unos requisitos que se han cumplido y acreditado.

En cuanto a la relación de causalidad manifestó que esta debe establecerse en relación con la actividad generadora de renta, que no es lo mismo que ingresos, puesto que como lo ha dicho el Consejo de Estado, los ingresos se obtienen por el mero ejercicio de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos después de restar los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida).

De otro lado dijo que cuando BIOMERIEUX decidió realizar la inversión en Orgatek Colombiana S.A., lo hizo con el objeto de hacerse al control patrimonial y político de una empresa para generar mayor renta, tan es así que una vez se hizo al control procedió a la fusión por absorción, y fue necesaria esa inversión porque de otro modo no habría podido vender la línea de productos de Orgatek, ni generar renta al ampliar la clientela y su presencia en el mercado.

Finalmente, en cuanto a la proporcionalidad de la deducción, acota que con posterioridad a la autorización de la fusión la Superintendencia de Sociedades le ordenó amortizar la totalidad del crédito mercantil.

Por su parte la Administración fundamentó las razones del rechazo en el ya citado concepto 023795 de abril 28 de 2005, cuya tesis jurídica expresa que no es amortizable el crédito mercantil en los términos de los artículos 142 y 143 del E.T., y agregó que... *“de aceptarlo propiciaría diferencias en el mercado accionario, al permitir la recuperación de parte de la inversión, vía amortización, con lo que el estado estaría subvencionando a las matrices y controlantes”*

A su vez predicó en la contestación de la demanda, respecto de la aplicación del artículo 142 ib, que éste se refiere a inversiones objeto de amortización, necesarias, que sean objeto de demérito y que de acuerdo a la técnica contable deban registrarse como diferidos, y dijo en la Liquidación Oficial *“Caso que no se da para la sociedad investigada, como quiera que, la adquisición de acciones de una compañía en funcionamiento, constituye una inversión que hace parte del activo de la empresa, de acuerdo con las normas contables, pero que fiscalmente, no representa un gasto necesario para los fines del negocio ni un activo susceptible de demérito”*.

Para resolver este asunto la Sala debe establecer si el crédito mercantil deducido por la actora fue una inversión necesaria para los fines del negocio o actividad, conforme lo prevé el artículo 142 ejusdem, y si dicha deducción se ha efectuado contra los ingresos gravados provenientes de la nueva línea de negocio.

Respecto de la necesidad de las expensas esta Corporación se ha pronunciado en diversas oportunidades y de manera particular en el exp. 15311 CP Héctor J Romero Díaz, en punto del tema del crédito mercantil, ha manifestado:

*“También anulará el concepto en el párrafo siguiente, porque concluye, **sin fundamento ni análisis alguno**, que el valor pagado por concepto de crédito mercantil adquirido no cumple con los requisitos de necesidad y proporcionalidad, pues, en relación con el primero, se limita a decir que “ni la adquisición de acciones ni el crédito mercantil como parte de dicha adquisición son inversiones*

*necesarias en una empresa". Y frente al segundo, sostiene que el reconocimiento de la deducción por amortización de inversiones supone el cumplimiento de los requisitos del 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".*

Es decir, que en punto del crédito mercantil, también han de aplicarse los preceptos del artículo 107 del E.T., por lo que no es válido afirmar sin fundamento ni análisis alguno que este no es deducible, razón por la que fue anulado el concepto DIAN 023795 por parte de esta Corporación.

En este caso ha manifestado la actora que la adquisición de la sociedad y su posterior fusión han permitido ampliar las líneas de negocio y la clientela, aspectos que no han sido controvertidos por la DIAN, por lo que habrá de dársele crédito a estas afirmaciones.

Ahora bien, para poder aceptar la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil, también habrá de demostrarse cuales fueron los ingresos o las rentas afectadas.

Observa la Sala que en este caso se dio una primera etapa, que fue la adquisición de la totalidad de las acciones de Orgatek Colombiana S.A., hecho económico que dio lugar a la contabilización del crédito mercantil en cumplimiento de las disposiciones que previamente han sido analizadas. La segunda etapa consistió en un proceso de fusión por absorción por parte de la controlante BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA., etapa que culminó el día 26 de diciembre de 2002, previa autorización por parte de los organismos de control, y su protocolización mediante escritura pública 1983 de la notaría dieciséis de Bogotá D.C., .

Respecto de la fusión señala el Código de Comercio:

*ARTÍCULO 172. <FUSIÓN DE LA SOCIEDAD-CONCEPTO>. Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva. La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.*

Este fenómeno jurídico permite que la sociedad absorbida se disuelva y desaparezca, trasladando sus activos, pasivos y resultados del ejercicio a la sociedad absorbente, transferencia a título universal del patrimonio. La absorbente, nueva compañía, a su vez adquiere la totalidad de derechos y obligaciones de la sociedad absorbida como consecuencia de la unificación de los patrimonios.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, la fusión se encuentra regulada, entre otras disposiciones, en el artículo 14-1 del E.T.<sup>14</sup>, que de manera clara radica todas las obligaciones tributarias en cabeza de la absorbente.

---

<sup>14</sup> ARTICULO 14-1. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA FUSIÓN DE SOCIEDADES. <Artículo adicionado por el artículo 6 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:>

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.

De los estados financieros, debidamente auditados y certificados, que obran como prueba dentro del expediente<sup>15</sup>, respecto de la fusión se hacen las siguientes revelaciones:

## *“2. ASUNTOS DE IMPORTANCIA*

*Desde la adquisición de las acciones de Orgatek Colombiana S.A. (antes Organon Teknika Colombiana S.A), por parte de bioMerieux Colombia Ltda., se adelantó un proyecto de fusión en virtud del cual bioMerieux Colombia Ltda. absorbería a OrgaTek Colombiana S.A., el cual fue efectivamente realizado el 26 de diciembre de 2002, según consta en la escritura pública No. 1983 de la notaría 16 de Bogotá, previa aprobación de la Superintendencia de Sociedades.*

*[...]*

*El monto de los activos, pasivos, patrimonio y resultados de la sociedad absorbida, incluidos en la fusión al 26 de diciembre de 2002, antes de eliminaciones de cuentas y transiciones entre compañías, es el siguiente:*

<i>Activo</i>	<i>\$</i>	<i>3.991.092</i>
<i>Pasivo</i>		<i>3.255.875</i>
<i>Patrimonio</i>		<i>735.217</i>
<i>Resultados</i>	<i>\$</i>	<i><u>(3.937.493)</u></i>

*La incorporación de las cifras antes mencionadas en los estados financieros de bioMerieux Colombia Ltda. al 31 de diciembre de 2002 hacen que los saldos no sean comparables, por tanto, los del 2001 se adjuntan únicamente para fines informativos”.*

Llama la atención de la Sala (i) que la operación de fusión fue perfeccionada el día 26 de diciembre del año 2002, ad portas del cierre del ejercicio fiscal (ii) que en los estados financieros de BioMerieux (la absorbente) se incorporaron pérdidas por la suma de (miles de \$) 3.937.493.

La actora ha respaldado sus afirmaciones en el sentido de que la fusión le ha permitido a BioMerieux generar una mayor renta con las siguientes cifras, que comparan los resultados antes y después de la fusión, valores que, efectivamente,

---

Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas.

La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas.

<sup>15</sup> Fls 76 al 100 c ppal.

observa la Sala han sido tomados también de los estados financieros auditados y dictaminados, que obran como prueba dentro del proceso:

	<b>2002</b>	<b>2001</b>	<b>% de Crecimiento</b>
Ingresos Netos	20.454.199	8.801.694	132,4%
Costo de Ventas	-8.859.347	-3.605.401	145,7%
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>11.594.852</b>	<b>5.196.293</b>	<b>123,1%</b>
Gastos de Adm.	-3.096.293	-1.336.374	131,7%
Gastos de Ventas	-4.177.485	-1.663.722	151,1%
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>4.321.074</b>	<b>2.196.197</b>	<b>96,8%</b>

En cuanto a las cifras aportadas por la actora, si bien observa la Sala que coinciden con las de los estados financieros, ha de advertirse que ellas están comparando la utilidad operacional antes y después de la fusión, sin incluir la amortización del crédito mercantil que está en el capítulo de gastos no operacionales<sup>16</sup>. Además, conforme a dichos estados financieros, la utilidad (pérdida) consolidada antes de impuestos fue de (miles de \$) (569.696.).

De esta forma queda probado que al momento de la fusión la operación de la sociedad absorbida, OrgaTek Colombiana S.A. reportaba una pérdida de (miles de \$) 3.937.493, que disminuyó la utilidad de BioMerieux, por lo tanto, no era posible que la sociedad absorbente, BioMerieux Colombia Ltda., amortizara el crédito mercantil, incrementando la pérdida o disminuyendo la renta de la operación consolidada una vez perfeccionada la fusión el día 26 de diciembre de 2002.

Por lo anterior, la Sala no encuentra razonable que de una operación deficitaria de (miles de \$) 3.937.493, el día 26 de diciembre de 2002, fecha de la fusión, pueda predicarse un incremento de la renta en Biomerieux, como lo manifestó la actora<sup>17</sup> *... "Consideramos que la amortización de la adquisición del intangible si es un gasto necesario... inversión que le permitió incrementar su renta y así mismo tienen el derecho a la amortización del mismo, de conformidad con el artículo 142 del E.T."*. La verdad para la Sala es que aquí ha ocurrido precisamente lo contrario, una reducción de la utilidad y, por tanto, de la renta producto de la absorción, que incorpora en Biomerieux la pérdida de Oratek, por demás, incrementada luego con la amortización del crédito mercantil. No prospera el cargo.

## **2. En cuanto a la sanción por inexactitud.**

Considera la Sala que están dados los presupuestos que le permiten concluir, como lo hizo el *a quo*, que se ha presentado una diferencia de criterios y que además no se configuraron los presupuestos establecidos en el artículo 647 del E.T. que hagan imperativa la imposición de la sanción por inexactitud, por cuanto los hechos y cifras denunciados por el contribuyente fueron completos y verdaderos. No prospera el cargo de la demandada.

En consecuencia, y por las razones expuestas, se confirmará el Fallo de primera instancia.

---

<sup>16</sup> FI 22 c ppal, nota 22 a los estados financieros

<sup>17</sup> FI 267 c. ppal alegatos de conclusión

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

## **F A L L A**

1. **CONFÍRMASE** la sentencia del 26 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", pero por las razones expuestas en la parte motiva.
2. **RECONÓCESE** personería para actuar a nombre de la DIAN a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano, en los términos del poder que obra en el informativo.
3. **RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de BIOMERIEUX COLOMBIA LTDA. al abogado Carlos Miguel Chaparro Plazas, en los términos del poder que obra en el informativo.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**