

**OFICIO N° 018893**  
**19-07-2018**  
**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica  
Bogotá, D.C.  
100202208- 0911

Señor

**JAIRO ALBERTO HIGUITA NARANJO**

Jairo Alberto Higueta Rodríguez & Asociados  
CALLE 93 B # 12-18 PISO 4  
[info@jhrcorp.co](mailto:info@jhrcorp.co)  
Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100003775 del 19/02/2018

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
<b>Descriptor</b>	ACTIVOS INTANGIBLES
<b>Fuentes formales</b>	Artículo <a href="#">74</a> y <a href="#">143</a> del E.T.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección adoptar criterios para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad e igualmente atender aquellas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación general de las normas que, en materia administrativa laboral, contractual y comercial, formulen las dependencias de la Entidad.

En el escrito de la referencia, se presentan las siguientes preguntas:

**Pregunta 1.** *¿Si producto de la adquisición de un establecimiento de comercio a precios de mercado por parte de una sociedad que es controlada por la entidad enajenante del establecimiento de comercio, se identifican varios activos intangibles, se debe aplicar el tratamiento tributario señalado en los literales c y d del numeral 2 del [artículo 74](#) del Estatuto Tributario, y en consecuencia la amortización de intangibles en los términos del [artículo 143](#) del estatuto tributario?*

De acuerdo con la consulta planteada, se puede extraer tres (3) elementos fundamentales de la consulta:

- i) Corresponde a la adquisición de un establecimiento de comercio.
- ii) Se identifican activos intangibles formados por parte del enajenante, y
- iii) El enajenante del establecimiento de comercio es una sociedad controlada por el adquirente.

En este sentido, es necesario referirse a los artículos 53 y 85 de la Ley 1819 de 2016, los cuales establecieron las reglas para la determinación del costo fiscal de los activos intangibles ([artículo 74](#) del Estatuto Tributario) y el procedimiento para la deducción por amortización de los activos intangibles ([artículo 143](#) del Estatuto Tributario).

De acuerdo con los artículos precitados, se puede llegar a la conclusión que la adquisición del establecimiento de comercio establecido en la consulta, se enmarca en los supuestos establecidos dentro de los literales c) y d) del numeral 2 del [artículo 74](#) del Estatuto Tributario, a saber:

**“Artículo 74. Costo fiscal de los activos intangibles.** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina con base en lo siguiente:

...

**2. Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios.** Son aquellos activos intangibles que se adquieren en el marco de una combinación de negocios, entendida como una transacción y otro suceso en el que el contribuyente adquirente obtiene el control de uno o más negocios, lo cual comprende, un conjunto integrado de actividades, activos y pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad. Así:

(...)

c. En el caso de adquisición de un establecimiento de comercio, la plusvalía corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación del establecimiento y el valor patrimonial neto de los activos identificables del establecimiento. La plusvalía así determinada no es susceptible de ser amortizada. Los activos identificables e identificados serán susceptibles de ser amortizados siguiendo las reglas previstas en el numeral 1 de este artículo respecto de los activos intangibles, y las reglas generales para la adquisición de activos en el caso de los demás activos.

d. Si entre los activos identificables identificados, existen activos intangibles formados por parte del enajenante, en los casos de los literales b. y c. de este artículo, el costo fiscal para el adquirente, será el valor atribuido a dichos intangibles en el marco del respectivo contrato o acuerdo con base en estudios técnicos.

*Cuando los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios se enajenen, individualmente o como parte de una nueva combinación de negocios, el costo de los mismos será el determinado en el inciso anterior menos, cuando fuere el caso, la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales. En todo caso, la plusvalía no será susceptible de ser enajenada individualmente o por separado y tampoco será susceptible de ser amortizada.”*

De la lectura de la norma, se entiende que la determinación del valor de los activos intangibles identificados, que fueron formados internamente por el enajenante, se realizará con fundamento (sic) en el marco del contrato suscrito entre las partes. Lo anterior, con base en los estudios técnicos que respalden el valor asignado a dichos activos identificables, independientemente de lo que establezca la técnica contable para este hecho económico. El mencionado tratamiento, se otorga en razón de que la norma fiscal establece un tratamiento diferenciado al cual otorga la norma contable.

**Por otra parte, con respecto al supuesto (iii) de la consulta, es necesario referirse al [artículo 143](#) del Estatuto Tributario, el cual determina la amortización aplicable a este tip (sic) de activos:**

**“Artículo 143. Deducción por amortización de activos intangibles.**

(...)

**PARÁGRAFO 2.** No serán amortizables los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 de este estatuto, entre partes relacionadas o vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional, zonas francas y las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia de que trata el artículo 260-1 y 260-2 del estatuto tributario.

**PARÁGRAFO 3.** La plusvalía que surja en cualquiera de los eventos descritos en el artículo 74 de este estatuto, no será objeto de amortización.

(...)”

De igual manera, para efectos de aplicar una interpretación teleológica, la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016, en referencia a este artículo, estableció lo siguiente:

(Gaceta del Congreso 894 del Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara, del 19 de octubre del 2016, página 183.)

*“Modifíquese el [artículo 143](#) del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De acuerdo con el [artículo 143](#) propuesto, se permite la amortización de inversiones en activos intangibles que se hayan realizado en aras de desarrollar el negocio o actividad económica. De igual manera, se requiere que dichos intangibles sean susceptibles de demerito y que deban reconocerse como activos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables. Para estos efectos, se establece que el costo fiscal de los activos será la base de amortización y dicha amortización no podrá exceder de una alícuota de 20% anual del costo fiscal.*

*(...)*

*El parágrafo segundo pretende evitar la enajenación de intangibles entre partes relacionadas, ya que este tipo de transacciones pretenden trasladar el gasto por amortización de intangibles partes relacionadas que tienen grandes utilidades, lo cual termina en una erosión de la base gravable en Colombia.*

*(...)” Gaceta del Congreso 894 del Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara, del 19 de octubre del 2016, página 183.*

En conclusión, si la adquisición del establecimiento de comercio es realizada entre partes relacionadas, vinculados dentro del Territorio Aduanero Nacional y zonas francas, los intangibles adquiridos con ocasión a la adquisición de dicho establecimiento de comercio, no serán susceptibles de amortización.

**Pregunta 2.** *¿Si no cumple los presupuestos del [artículo 319](#) del Estatuto Tributario, es decir que el aporte en especie es gravado, y se realiza el aporte de un establecimiento de comercio por su valor a precios de mercado y se emite acciones por un mayor valor al costo fiscal de los activos aportados puesto que se identifican activos intangibles, la operación será gravada con impuesto sobre la renta para el aportante del establecimiento de comercio, pero la solicitud receptora del aporte el costo fiscal será el valor pagado por establecimiento de comercio a través de la emisión de acciones incluyendo los intangibles identificados con base en estudios técnicos, y por lo tanto si los activos intangibles identificados cumplen con los requisitos del [artículo 143](#) del Estatuto Tributario serán amortizables para la sociedad receptora del aporte?*

Tal como lo manifiesta el consultante, se deben tener en cuenta los siguientes elementos para solucionar la consulta:

- a. El enajenante transfiere a favor de una sociedad un establecimiento de comercio
- b. Como contraprestación, la sociedad adquiriente emite acciones a favor del enajenante por un mayor valor al costo fiscal de los activos aportados
- c. Esta operación no se enmarca dentro del marco normativo del Título IV del Libro primero del Estatuto Tributario (Reorganizaciones Empresariales).

Por los supuestos planteados por el consultante, debe entenderse que la enajenación estará sometida al impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las reglas generales de enajenación de activos, en especial lo establecido en el [artículo 90](#) del Estatuto Tributario; a su vez en caso de existir dentro de la operación activos intangibles formados internamente, se deberá considerar lo establecido en el numeral 5 del [artículo 74](#) [Ibídem](#).

Ahora bien, para el caso del adquirente, se deberá evaluar si la adquisición del establecimiento de comercio se efectúa en cumplimiento de los presupuestos establecidos en los literales c) y d) del numeral 2 del [artículo 74](#) del Estatuto Tributario, y si dicha adquisición no corresponde al presupuesto establecido en el parágrafo 2 del [artículo 143](#) [Ibídem](#), podrá ser tratada por este como una deducción amortizable.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, 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](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**  
Directora de Gestión Jurídica