

OFCTCP –524
Bogotá, D.C., Julio 16 de 2003

Concepto 016 de 2003

Señor
DIEGO HERNANDEZ
Email dialherca@latinmail.com

ASUNTO : Consulta

Respetado Señor:

Damos respuesta su comunicación enviada a esta dependencia a través del correo electrónico, el día 17 de febrero de 2003, radicada con el número 080, donde consulta acerca del good will y de la forma de contabilizarlo.

Respecto al tema en mención el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha acogido el concepto emitido por la Superintendencia de Sociedades en su oficio 340-164 del 4 de enero de 2000, el cual transcribimos a continuación:

"EL CRÉDITO MERCANTIL FORMADO NO ESTÁ SUJETO A RECONOCIMIENTO CONTABLE..

Sobre el particular me permito manifestarle que en relación con el tema de su consulta sobre el registro del crédito mercantil formado, este Despacho fijó su posición al respecto, y sobre el cual me permito transcribir la parte pertinente del oficio 106-640-13550 del 23 de febrero de 1999.

"Este despacho no puede desconocer la realidad económica derivada del denominado good will o crédito mercantil. No obstante, para efectos de su reconocimiento contable consideramos pertinente examinar tratadistas sobre el tema de reconocida trayectoria, así como pronunciamientos internacionales autorizados...

A continuación nos referirnos a la normatividad existente en nuestro país sobre el mismo asunto, con el fin de establecer el tratamiento propio del good will o crédito mercantil estimado:

- a. En el artículo 117 del Decreto Legislativo 2053 de 1974, por el cual se reorganizó el impuesto sobre la renta y complementarios, se disponía: "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 las solicitadas por el año o periodo gravable. En el caso de esta última amortización no sea aceptada, el liquidador hará los ajustes correspondientes.

Cuando los intangibles aquí contemplados fueren creación intelectual del contribuyente, su valor podrá ser establecido por el Director General de Impuestos Nacionales, a petición del interesado”

Esta disposición posteriormente fue adoptada en el Estatuto Tributario, en el artículo 74 del Decreto 624 de 1989. Es de anotar que el inciso segundo de dicho artículo, que ordenaba someter a aprobación el avalúo del crédito mercantil formado, fue derogado expresamente por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

Consideramos importante aclarar que de conformidad con lo previsto en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, salvo disposición expresa superior, para efectos contables se aplican las normas sobre la materia, en tanto que para fines fiscales se aplican las normas tributarias.

- b. En el decreto 2649 de 1993 se encuentran las siguientes normas, cuya transcripción resulta pertinente para estos efectos:*

Artículo 10: “Valor o costo histórico es aquel que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser reexpresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones del poder adquisitivo de la moneda”

Artículo 17: “Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”.

Artículo 66: “Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distintos de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios periodos 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 los 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” (el subrayo es nuestro).

Así las cosas, se observa que el reconocimiento del good will (incluso el formado) está ligado (su costo) estrictamente a las erogaciones claramente identificables, sujeto además del ajuste por el efecto de la inflación.

De otra parte, es a partir de la derogatoria del inciso segundo del artículo 74 del Estatuto Tributario, que deja sin fundamento el reconocimiento contable del crédito mercantil estimado mediante el incremento el activo y el patrimonio del ente económico en cuentas cruzadas de valuación, y que en su momento debían contar con una aprobación oficial de la Dirección de Impuestos Nacionales.

- c. En oficio 340-078 del 5 de enero de 1998 y con el fin de dar respuesta a una consulta planteada, este Despacho profirió el siguiente concepto:*

“El artículo 279 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 111 de la Ley 223 de 1995, prescribe que el valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, científica y artística, 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 (Subrayado).

Con fundamento en lo expuesto y como puede apreciarse en las definiciones sobre intangibles, contenidas en el Decreto 2649 de 1993, sobre principios o normas contables y en las disposiciones de carácter tributario que se refieren en esencia a un activo que ha sido producto de una adquisición real, es decir, un bien que se forma o constituye con erogaciones efectivas en que haya incurrido el ente económico para adquirirlo o formarlo, no es factible incluir en los activos de una compañía con abono a una cuenta de patrimonio, como CREDITO MERCANTIL, el valor que resulte de estudios de mercado y financieros realizados a la empresa, según los cuales la compañía tiene una potencialidad para generar utilidades y flujos de efectivo en los próximos años, así hayan sido elaborados sobre bases técnicas y por profesionales idóneos de reconocida reputación. Por ende, su valor no se incluye en la determinación del valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social”.

Lo anterior no quiere decir que no exista el hecho económico como tal (crédito mercantil estimado), sino que el mismo no está sujeto a reconocimiento contable tal y como se desprende de las normas contables citadas, dado que el costo está

conformado por erogaciones efectuadas u obligaciones asumidas, de suerte que al conocerlo exactamente se puede programar su amortización.

- d. *Surge entonces la siguiente pregunta: ¿Por qué fueron incluidos, tanto rubros como conceptos sobre el particular, en el Plan Unico de Cuentas para los Comerciantes?. La respuesta es muy sencilla:*

En primer lugar, la norma fiscal aludida fue derogada en el año de 1995 (Ley 223-95) y en segundo lugar, si bien el PUC es de obligatorio cumplimiento, es un instrumento de registro contable que contiene un catálogo de cuentas y un manual de contabilidad. Es así como algunas compañías en el pasado se acogieron en su oportunidad a beneficios fiscales o efectuaron registros previstos en las leyes vigentes en su momento y que hoy arrastran saldos que no se pueden modificar, bien hasta la enajenación de los activos y en algunos casos hasta la liquidación de la sociedad.

Tal es el caso de la Reserva Ley 7ª de 1990 para los fondos ganaderos; el ajuste por inflación de los inventarios adquiridos en ejercicios anteriores y que aún permanecen en el activo; la revalorización de patrimonio por saneamiento fiscal permitida por normas tributarias pasadas y el crédito mercantil que en su oportunidad, con el lleno de los requisitos previstos, se registraron en la contabilidad y cuyas normas hoy se encuentran derogadas, razón por la cual deben permanecer en la contabilidad hasta que su exclusión se adopte por una norma superior”.

(Oficio 340-164 del 4 de enero de 2000)”

por lo expresado anteriormente, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública considera pertinente mediante este concepto derogar los conceptos CTCP114 de julio 15 de 1997 y el concepto CTCP252 de Octubre 12 de 1999.

La ponencia de este concepto fue presentada por el consejero Dr. Luis Alfredo Caicedo Ancines, y aprobada con la votación positiva de los Consejeros, Gabriel Vasquez Tristancho, Hector Jaime Correa, Carlos Samuel González Pérez, Alberto Mejía Puentes.

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que sus efectos son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

Cordialmente,

LUIS ALFREDO CAICEDO ANCINES
Presidente

Consejero Ponente: Dr. Luis Alfredo Caicedo Ancines
Aprobado en sesión No. 009 del 27 de mayo de 2003