

**INFORME N.º 125 -2010-SUNAT/2B0000**

**MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

- 1) En el marco de la adquisición de una empresa minera, ¿bastará con asignar un valor razonable al "Derecho de Llave" para que éste sea considerado un activo separado, y, consecuentemente, distinguible del Fondo de Comercio?
- 2) ¿El "Derecho de Llave" que aflora en la adquisición de una empresa minera será por su propia naturaleza de duración limitada, coincidiendo su vida útil con la vida probable de los depósitos minerales mantenidos por la empresa minera adquirida, la cual será fijada con arreglo a los criterios señalados por el artículo 74º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N.º 14-92-EM?
- 3) ¿El "Derecho de Llave" que aflora en la adquisición de una empresa minera, por tratarse de un activo intangible separado del "Fondo de Comercio" con una vida útil finita, constituye para el Impuesto a la Renta un activo intangible de duración limitada, cuyo valor a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto deducible en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente, considerando un plazo máximo de 10 años?
- 4) Tratándose de adquisiciones estructuradas a partir de dos operaciones:
  1. Adquisición del cien por ciento de las acciones de una empresa,
  2. Absorción de dicha empresa por la adquirente de las acciones.

¿El Derecho de Llave aflora y a su vez es adquirido por la empresa adquirente cuando la fusión entra en vigencia?

**BASE LEGAL:**

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 38, cuya aplicación fue oficializada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 034-2005-EF/93.01, publicada el 2.3.2005.
- Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) N.º 3, cuya aplicación fue oficializada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 034-2005-EF/93.01, publicada el 2.3.2005.

**ANÁLISIS:**

El artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los



vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley.

De otro lado, el inciso g) del artículo 44° del citado TUO señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

Agrega el citado inciso que en el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

En tal sentido, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software).

Añade que no se consideran activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill).

Adicionalmente, el numeral 3 del mismo inciso indica que en el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización -añade- solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

- Al respecto, tal como se afirma en el Informe N.° 213-2007-SUNAT/2B0000<sup>(1)</sup>, el derecho de llave forma parte del fondo de comercio, por lo cual, en aplicación del criterio establecido en el Informe N.° 041-2006-SUNAT/2B0000<sup>(2)</sup>, en principio, el derecho de llave no podrá ser deducido para la determinación del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, en el mismo Informe N.° 213-2007-SUNAT/2B0000 se sostiene que, excepcionalmente, considerando lo dispuesto en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sí es posible reconocer la deducción del derecho de llave, ***pero únicamente en la medida en que sea identificable como un activo de duración limitada, distinguible respecto de los demás componentes del goodwill originado en una determinada transacción*** (sin resaltado en el original).

<sup>1</sup> Disponible en el Portal de la SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

<sup>2</sup> Disponible en el Portal de la SUNAT. De acuerdo con este documento, "el mayor valor o goodwill pagado en la venta de empresas de propiedad del Estado bajo la modalidad de subasta pública, no es deducible para la determinación del Impuesto a la Renta".



En ese sentido, para que el derecho de llave pueda ser amortizado con fines tributarios será necesario que se sustente cuáles son los componentes de tal derecho y si el mismo tiene una vida útil limitada por ley o por su naturaleza.

Igualmente, conforme con el párrafo 21 de la NIC N.º 38, el costo atribuible al derecho de llave deberá ser susceptible de ser valorado en forma fiable<sup>(3)</sup>.

En consecuencia, a fin que el derecho de llave que se manifiesta en una adquisición de negocios sea amortizable para efecto del Impuesto a la Renta, no será suficiente con que se le asigne un valor razonable, debiendo para ello ser valorado de forma fiable, de acuerdo con las normas contables aplicables.

3. De otro lado, el párrafo 88 de la NIC N.º 38 dispone que *"la entidad valorará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible para el período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad"*.

Así pues, teniendo en cuenta lo expuesto en el numeral precedente del presente informe, a fin de establecer si el derecho de llave que se manifiesta en una adquisición de negocios tiene duración limitada será necesario en cada caso específico identificar sus componentes y en función a ello determinar si existe un límite previsible para la vida útil del mencionado derecho.

Ahora bien, si efectuada la evaluación respectiva, se estableciera que el derecho de llave evidenciado en la adquisición de un negocio minero puede ser considerado como un intangible de duración limitada, el valor del mencionado derecho podrá ser deducido como gasto en un solo ejercicio o amortizarse en un plazo máximo de 10 años, tal como lo dispone el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con su reglamento.

En cuanto a la cuarta consulta, cabe mencionar que el párrafo 25 de la NIIF N.º 3 indica que, en una combinación de negocios, *"la fecha de adquisición es aquella en la que la entidad adquirente obtiene el control efectivo sobre la entidad adquirida"*.

De acuerdo con el párrafo 19 de dicha NIIF, *"control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Se presumirá que una entidad combinada ha obtenido el control de otra entidad que sea parte en la combinación, cuando adquiera más de la mitad del poder de voto de esa otra entidad, salvo que se pueda demostrar que tal propiedad no constituye control"*.

A su vez, el literal a) del párrafo 51 de la NIIF N.º 3 señala que *"la entidad adquirente, en la fecha de adquisición:*

- a) *Reconocerá como un activo la plusvalía comprada adquirida en la combinación de negocios"*.

<sup>3</sup> Asimismo, de acuerdo con los párrafos 10 al 17 de la NIC N.º 38, los activos intangibles suponen identificabilidad, control sobre el recurso y la existencia de beneficios económicos futuros.

De otro lado, el párrafo 13 de la NIC N.º 38 dispone que "una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios".

Considerando lo expuesto en el presente numeral, tratándose del supuesto en que una empresa adquiere el 100 por 100 de las acciones de otra empresa, el derecho de llave deberá ser reconocido en la oportunidad en que se produce tal adquisición, en la medida que la empresa adquirente haya asumido el control de la otra empresa.

### CONCLUSIONES:

1. De conformidad con el criterio señalado en el Informe N.º 213-2007-SUNAT/2B0000, a fin que el derecho de llave que se manifiesta en una adquisición de negocios sea amortizable para efecto del Impuesto a la Renta, no será suficiente con que se le asigne un valor razonable, debiendo para ello ser valorado de forma fiable, de acuerdo con las normas contables aplicables.
2. A fin de establecer si el derecho de llave que se manifiesta en una adquisición de negocios tiene duración limitada será necesario en cada caso específico identificar sus componentes y en función a ello determinar si existe un límite previsible para la vida útil del mencionado derecho.
3. Si efectuada la evaluación respectiva, se estableciera que el derecho de llave evidenciado en la adquisición de un negocio minero puede ser considerado como un intangible de duración limitada, el valor del mencionado derecho podrá ser deducido como gasto en un solo ejercicio o amortizarse en un plazo máximo de 10 años.
4. Tratándose del supuesto en que una empresa adquiere el 100 por 100 de las acciones de otra empresa, el derecho de llave deberá ser reconocido en la oportunidad en que se produce tal adquisición, en la medida que la empresa adquirente haya asumido el control de la otra empresa.

Lima, 02-SET. 2010

  
PATRICIA PINGLO TRIPI  
Intendente Nacional Jurídico (a)  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA