

INFORME N.° 146 -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Es posible la deducción de un derecho de llave independiente del fondo de comercio o goodwill?
2. Considerando el supuesto planteado en la cuarta consulta del Informe N.° 125-2010-SUNAT/2B0000, ¿a partir de qué fecha debe amortizarse el derecho de llave para efecto del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Ley N.° 26887, publicada el 9.12.1997, Ley General de Sociedades, y normas modificatorias.
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.° 38, cuya aplicación fue oficializada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2.3.2005.

ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera consulta, cabe indicar que en el numeral 4 del Informe N.° 213-2007/2B0000 se señala que:

"(...) el derecho de llave forma parte del fondo de comercio o goodwill. En tal sentido, en principio, el derecho de llave no podrá ser deducido para propósito de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, al resultar de aplicación el criterio establecido en el Informe N.° 041-2006-SUNAT/2B0000.

Sin embargo, tal como se ha indicado líneas arriba, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR expresamente consigna como un concepto deducible al derecho de llave. De ello se desprende que, por excepción, sí es posible reconocer la deducción de este derecho, 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."



2. Por su parte, el párrafo 10 de la NIC N.º 38 señala que no todos los activos descritos en el párrafo 9 de la misma NIC⁽¹⁾ cumplen con la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Agrega que si un elemento incluido en el alcance de esta NIC no cumpliera con la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía comprada reconocida en la fecha de adquisición.

De acuerdo con la norma contable glosada, si un recurso intangible cumple con los requisitos para ser considerado activo –identificabilidad, control sobre el recurso y existencia de beneficios económicos futuros– el mismo no formará parte del fondo de comercio o goodwill (plusvalía).

En efecto, la referencia al término “derecho de llave” supone la existencia de un recurso intangible que reúne los requisitos anteriormente señalados, siendo consecuentemente calificado como un activo distinto del fondo de comercio (goodwill o plusvalía) y no como parte de éste⁽²⁾.

Debe tenerse en cuenta que el fondo de comercio (goodwill o plusvalía) agrupa todos aquellos recursos intangibles que no alcanzan la categoría de activos, originados con ocasión de una combinación de negocios. Así, existe doctrina jurídica que señala que el fondo de comercio es el mayor valor pagado en la adquisición de toda empresa respecto del valor del patrimonio (activos y pasivos identificables)⁽³⁾.

En ese sentido, el “derecho de llave” calificado como un activo intangible, no forma parte del fondo de comercio o goodwill.

3. Ahora bien, es importante mencionar que según lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44º del TUO de la LIR en concordancia con el inciso a) del artículo 25º de su Reglamento, en general, para que el precio pagado por un activo intangible sea deducible para la determinación del Impuesto a la Renta es

¹ El párrafo 9 de la NIC N.º 38 señala que con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño o implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos de servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

² Con esta afirmación se modifica lo señalado en el Informe N.º 213-2007-SUNAT/2B0000.

³ En el mismo sentido, el párrafo 52 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) N.º 3 señala que la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios representa un pago realizado por la adquirente como anticipo de beneficios económicos futuros de los activos que no hayan podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

indispensable que éste sea de duración limitada (por ley o por su propia naturaleza).

En tal sentido, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, la deducción del precio pagado por un derecho de llave está condicionada a que se pruebe que se trata de un activo intangible de duración limitada⁴).

4. Respecto a la segunda interrogante, es del caso mencionar que el supuesto planteado en el Informe N.° 125-2010-SUNAT/2B0000 está referido a un derecho de llave que aflora con ocasión de una adquisición estructurada a partir de dos operaciones:

- a) Adquisición del cien por ciento de las acciones de una empresa, y posterior,
- b) Absorción de dicha empresa por la adquirente de las acciones.

Sobre el particular, considerando la consulta formulada, de acuerdo con el artículo 73° del Reglamento de la LIR la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas surtirán efectos en la fecha de entrada en vigencia fijada en el acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización, según corresponda, siempre que se comunique la mencionada fecha a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su entrada en vigencia.

Agrega la norma que, de no cumplirse con dicha comunicación en el mencionado plazo, se entenderá que la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización correspondientes surtirán efectos en la fecha de otorgamiento de la escritura pública.

Además, señala que en los casos en que la fecha de entrada en vigencia fijada en los acuerdos respectivos de fusión y/o escisión u otras formas de reorganización sea posterior a la fecha de otorgamiento de la escritura pública, la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización surtirán efectos en la fecha de vigencia fijada en los mencionados acuerdos. En estos casos, se deberá comunicar tal hecho a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su entrada en vigencia.

De acuerdo con la norma glosada, para efecto del Impuesto a la Renta, la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización de sociedades surten efecto en la fecha de entrada en vigencia fijada en el acuerdo o en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, según corresponda.

Por otra parte, según el artículo 344° de la Ley General de Sociedades, por la fusión dos a más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los

⁴ Tal como se ha sostenido en el Informe N.° 125-2010-SUNAT/2B0000, "para que el derecho de llave pueda ser amortizado 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.° 38, el costo atribuible al derecho de llave deberá ser susceptible de ser valorado en forma fiable".

requisitos prescritos por dicha ley. Además, según el numeral 2 del mismo artículo, la fusión puede adoptar la absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente, lo cual origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas y que la sociedad absorbente asuma, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Así pues, si bien en el Informe N.º 125-2010-SUNAT/2B0000 se señala que el derecho de llave debe ser reconocido en la oportunidad en que se produce la adquisición de las acciones, en la medida que la empresa adquiere el control de la otra empresa; dicho derecho de llave sólo puede amortizarse por la empresa adquirente a partir de la entrada en vigencia de la fusión, siempre que sea identificable como un activo de duración limitada.

En efecto, considerando que por la fusión la empresa adquirente consolida el patrimonio de la empresa que ha sido absorbida y asume la titularidad de los bienes y derechos que pertenecían a esta última, incluyendo sus activos intangibles, será desde la oportunidad que surta efecto dicha fusión que la empresa adquirente podrá amortizar el precio pagado por el derecho de llave plenamente identificado⁽⁵⁾ conjuntamente con otros activos que tuvieran duración limitada provenientes de la empresa absorbida.

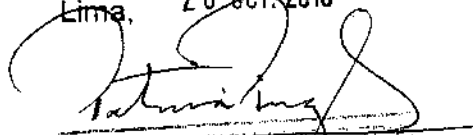
CONCLUSIONES:

1. El derecho de llave calificado como activo intangible no forma parte del fondo de comercio o goodwill.

Para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, la deducción del precio pagado por un derecho de llave está condicionada a que se pruebe que se trata de un intangible de duración limitada.

2. Tratándose de un derecho de llave que aflora con ocasión de una adquisición estructurada a partir de dos operaciones: a) adquisición del cien por ciento de las acciones de una empresa y, posteriormente, b) absorción de dicha empresa por la adquirente de las acciones; para efecto del Impuesto a la Renta, dicho derecho de llave sólo puede amortizarse por la empresa adquirente a partir de la entrada en vigencia de la fusión, siempre que sea identificable como un activo de duración limitada.

Lima, 20 OCT. 2010


MONICA PATRICIA PAREDES
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

gsm
A0607-D10
IMPUESTO A LA RENTA - DERECHO DE LLAVE.

⁵ Esto es, que se encuentre registrado como tal en la empresa absorbida y haya sido transferido a la empresa adquirente con ocasión de la reorganización societaria.