

INFORME N.º 021-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con la amortización de gastos e inversiones a que se refiere la Ley Orgánica de Hidrocarburos, se formulan las siguientes consultas:

1. Un contribuyente que ha suscrito diversos Contratos de Licencia para la exploración y explotación de Hidrocarburos, todos ellos en la etapa de exploración y que declara la suelta total del área de un contrato que no llegó a la etapa de extracción comercial, en virtud de lo previsto en el artículo 50º de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, ¿debe mantener la inversión acumulada hasta el momento en que uno de los contratos inicie la extracción comercial y proceder a amortizarla de acuerdo con lo dispuesto por ese contrato, en concordancia con lo establecido en el artículo 53º de la citada ley?
2. Si en el marco de una escisión, un contribuyente cede total o parcialmente su participación en un Contrato de Licencia para explorar y explotar Hidrocarburos que se encuentra en etapa de exploración, cumpliendo además lo previsto en el artículo 17º de la Ley Orgánica de Hidrocarburos⁽¹⁾, ¿el adquirente conserva el derecho del transferente para amortizar los gastos e inversiones acumuladas previamente por el transferente, a partir del inicio de la extracción comercial del lote cuya titularidad es objeto de transferencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53º de la citada ley?
3. De ser afirmativa la pregunta anterior, ¿procedería la amortización por parte de la empresa adquirente incluso respecto de aquellos gastos e inversiones que hubieran sido reconocidas previamente en resultados para efectos financieros por aplicación de las normas contables?

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, "la LIR").
- 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 (en adelante, "el Reglamento").
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 042-2005-EM, publicado el 14.10.2005, y normas modificatorias (en adelante, "la LOH").

¹ Según el cual, el Contratista o cualquiera de las personas naturales o jurídicas que lo conformen, podrán ceder su posición contractual o asociarse con terceros previa aprobación por Decreto Supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Energía y Minas.

- Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 32-95-EF, publicado el 1.3.1995, y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria de la LOH").

ANÁLISIS:

1. El último párrafo del artículo 50º de la LOH establece que las inversiones realizadas en un área de Contrato en la que no se hubiera llegado a la etapa de extracción comercial, serán acumuladas al mismo tipo de inversiones efectuadas en otra área de Contrato en la que sí se haya llegado a dicha etapa y el total se amortizará mediante el método elegido, conforme a lo previsto en el artículo 53º de esta ley⁽²⁾.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 10º del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria de la LOH dispone que las inversiones que menciona el último párrafo del artículo 50º de la LOH, acumuladas al mismo tipo de inversiones efectuadas en otro Contrato que sí se encuentra en etapa de extracción comercial, serán amortizadas de acuerdo al método de amortización elegido en este último, a partir del ejercicio en que se haga la suelta total del área del Contrato que no se llegó a la etapa de extracción comercial⁽³⁾.

Como se aprecia de las normas citadas, las inversiones realizadas en un contrato en el que no se hubiera llegado a la etapa de extracción comercial deben ser acumuladas al mismo tipo de inversiones efectuadas en otro contrato en el que sí se haya llegado a dicha etapa, y serán amortizadas de acuerdo al método previsto en el artículo 53º de la LOH elegido en este último contrato; sin embargo, dicha amortización solo procederá a partir del ejercicio en que se haga la suelta total del área de contrato que no llegó a la mencionada etapa de extracción.

En ese sentido, para efecto de la amortización en cuestión se requiere que, además del contrato en el que no se hubiera llegado a la etapa de extracción

² El artículo 53º de la LOH dispone que los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del Contratista y respecto de cada Contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes:

- a) En base a la unidad de producción; o,
- b) Mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales.

Agrega que iniciada la extracción comercial se deducirá como gasto del ejercicio, todas las partidas correspondientes a egresos que no tengan valor de recuperación.

³ Es el procedimiento por el cual la empresa petrolera que ha suscrito un Contrato de Licencia para la exploración y explotación de Hidrocarburos, durante la etapa de exploración devuelve al Estado la totalidad del área del lote que no utiliza.

Al respecto, el artículo 25º de la LOH (cuyo epígrafe es "suestras de área") señala que el área de Contrato se reducirá conforme las partes lo acuerden en el Contrato, hasta llegar a la superficie bajo la cual se encuentren los horizontes productores más un área circundante de seguridad técnica.

comercial, exista otro contrato en el que sí se haya llegado a dicha etapa, y que se produzca la suelta total del área de contrato en el que no se llegó a la mencionada etapa.

Por lo tanto, en el supuesto que dicha suelta acaezca con anterioridad al inicio de la etapa de extracción comercial en el otro contrato, la amortización en cuestión recién deberá aplicarse a partir del ejercicio en que se inicie dicha extracción comercial.

En consecuencia, un contribuyente que ha suscrito diversos Contratos de Licencia para la exploración y explotación de Hidrocarburos, todos ellos en la etapa de exploración, y que declara la suelta total del área de un contrato que no llegó a la etapa de extracción comercial, en virtud de lo previsto en el artículo 50° de la LOH, debe mantener la inversión acumulada hasta el momento en que uno de los otros contratos inicie la extracción comercial y recién entonces proceder a amortizarla de acuerdo con lo dispuesto por este contrato, conforme a lo establecido en el artículo 53° de la citada ley.

2. En cuanto a la segunda consulta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 107° de la LIR, en la reorganización de sociedades o empresas (una de cuyas formas es la escisión) el adquirente conservará el derecho del transferente de amortizar los gastos y el precio de los activos intangibles a que se refiere el inciso g) del artículo 37^o (4) y el inciso g) del artículo 44° de esta ley⁽⁵⁾ por el resto del plazo y en la forma establecida por dichas normas.

Añade que el adquirente conservará los demás derechos que señale el Reglamento.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 108° de la citada ley dispone que en la reorganización de sociedades o empresas, para la transmisión de derechos se requiere que el adquirente reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de los mismos.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 71° de l Reglamento prevé que por la reorganización de sociedades o empresas, se transmite al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente; siendo que para la transmisión de derechos, se requiere que el adquirente reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de los mismos.

A su vez, el primer párrafo del artículo 72° del mencionado Reglamento señala que en el caso de reorganización de sociedades o empresas, los saldos a favor, pagos a cuenta, créditos, deducciones tributarias y

⁴ Según el cual, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, podrá deducirse de la renta bruta los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

⁵ Dicho inciso establece 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.

devoluciones en general que correspondan a la empresa transferente, se prorratearán entre las empresas adquirentes, de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes respecto del activo total transferido. Mediante pacto expreso, que deberá constar en el acuerdo de reorganización, las partes pueden acordar un reparto distinto, lo que deberá ser comunicado a la SUNAT, en el plazo, forma y condiciones que ésta establezca.

Como se aprecia, la normativa del Impuesto a la Renta permite que, en general, en la reorganización de sociedades o empresas se transmita al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente, entre los que se encuentran las deducciones tributarias; pero para la transmisión de tales derechos se requiere que aquel reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de estos.

Por lo tanto, siendo la escisión una forma de reorganización de sociedades o empresas, en caso que a través de una escisión, un contribuyente ceda total o parcialmente su participación en un Contrato de Licencia para explorar y explotar Hidrocarburos que se encuentra en etapa de exploración, cumpliendo además lo previsto en el artículo 17° de la LOH, el adquirente conserva el derecho del transferente para amortizar los gastos e inversiones acumuladas previamente por el transferente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53° de la citada ley, en la medida que reúna las condiciones y requisitos que permitan al transferente gozar de dicha deducción tributaria.

3. Respecto a la tercera consulta, cabe indicar que el artículo 33° del Reglamento establece que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la LIR, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta; y que, en consecuencia, salvo que la LIR o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Añade que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Como fluye de la norma citada, uno de sus propósitos es que la aplicación de principios de contabilidad en la contabilización de las operaciones no implique la pérdida de alguna deducción admitida por la normativa del Impuesto a la Renta, excepto cuando la normativa del Impuesto a la Renta condicione dicha deducción al registro contable.

Ahora bien, del ya antes citado artículo 53° de la LOH, se tiene que para que los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, se amorticen, a opción del Contratista y respecto de cada Contrato, de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos que dicho artículo señala, estos deben ser acumulados en la cuenta a que alude dicho artículo.

Por lo tanto, en la medida que se cumpla con el registro de los conceptos a que se refiere el artículo 53° de la LOH en la cuenta en cuestión, en caso de la escisión a que se refiere el numeral precedente, procedería la amortización por parte de la empresa adquirente incluso respecto de aquellos gastos e inversiones que hubieran sido reconocidas previamente en resultados para efectos financieros por aplicación de las normas contables.

CONCLUSIONES:

1. El contribuyente que ha suscrito diversos Contratos de Licencia para la exploración y explotación de Hidrocarburos, todos ellos en la etapa de exploración, y que declara la suelta total del área del contrato que no llegó a la etapa de extracción comercial, en virtud de lo previsto en el artículo 50° de la LOH, debe mantener la inversión acumulada hasta el momento en que uno de los otros contratos inicie la extracción comercial y recién entonces proceder a amortizarla de acuerdo con lo dispuesto por este contrato, conforme a lo establecido en el artículo 53° de la citada ley.
2. En caso que a través de una escisión, un contribuyente ceda total o parcialmente su participación en un Contrato de Licencia para explorar y explotar Hidrocarburos que se encuentra en etapa de exploración, cumpliendo además lo previsto en el artículo 17° de la LOH, el adquirente conserva el derecho del transferente para amortizar los gastos e inversiones acumuladas previamente por el transferente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53° de la citada ley, en la medida que reúna las condiciones y requisitos que permitan al transferente gozar de dicha deducción tributaria.
3. En la medida que se cumpla con el registro de los conceptos a que se refiere el artículo 53° de la LOH en la cuenta a que alude dicho artículo, en caso de la escisión a que se refiere el numeral precedente, procedería la amortización en cuestión por parte de la empresa adquirente incluso respecto de aquellos gastos e inversiones que hubieran sido reconocidas previamente en resultados para efectos financieros por aplicación de las normas contables.

Lima, 2 de julio de 2014

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO
ESTRATÉGICO**

rmh

A0494-D14

IMPUESTO A LA RENTA – Reorganización de sociedades.

LEY ORGÁNICA DE HIDROCARBUROS - Amortización de gastos de exploración y desarrollo e inversiones.