



BIENES INTANGIBLES

TRATAMIENTO CONTABLE E INCIDENCIA TRIBUTARIA

CPC Ana Pacherras R.

En el desarrollo habitual de las operaciones de una empresa, adquiera activos intangibles, como las licencias, patentes, concesiones, así como determinados software. En ese sentido es importante tener en cuenta las regulaciones contables respecto al tratamiento contable de los activos intangibles contemplado en la NIC 38, Activos Intangibles, norma que requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si se cumple con ciertos criterios.

En forma similar a los activos fijos tangibles, la NIC 38 Activos Intangibles, también reconoce un único principio de reconocimiento de una partida como activo intangible, y que por lo tanto se aplicará: (i) inicialmente, a todo intangible, y (ii) posteriormente, a las adiciones, sustituciones o mantenimiento.

En ese sentido, es importante determinar la implicancia contable y tributaria de adquirir un intangible, que provenga de terceros y de duración limitada, dado que la regla general a nivel contable y tributario es que los intangibles infinitos o de duración ilimitada no son deducibles, salvo que se trate de intangibles finitos de duración limitada.

1. Tratamiento Contable de un intangible de duración determinada

La Norma Internacional de Información Financiera NIC 38 Activos intangibles señala que los activos se definen como un activo no monetario identificable que no tiene una sustancia física. Precisamente la falta de sustancia física es una de las muchas diferencias entre los activos intangibles y los activos del tipo propiedades, planta y equipo.

Están fuera del alcance de la NIC 38, el goodwill que se registra bajo la NIIF 3 Combinaciones de negocios, los activos financieros definidos por la NIC 32 instrumentos financieros: presentación, los activos de exploración y evaluación registrados bajo la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales, y los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

La NIC 38 es aplicable a los desembolsos incurridos por actividades como la publicidad, capacitación, actividades de iniciación e investigación y desarrollo, asimismo la norma también es aplicable a los derechos bajo los contratos de licenciamiento para los elementos como películas de cine, grabaciones de video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

a) Vida Útil

De acuerdo con lo señalado en el párrafo 88 de la NIC 38; una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita deberá evaluar la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil.



De otro lado, la entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores expuestos en el párrafo 90 de la NIC 38, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

b) Reconocimiento

Para que una partida sea reconocida como activo intangible, se exige que la entidad pueda demostrar que la partida cumple, con las características contempladas en los párrafos 8 al 17 de la NIC 38 señalan que para que una partida sea considerada como activo dentro de los alcances de la presente NIC deberá cumplir con tres características esenciales: (i) Ser identificable, (ii) La empresa debe tener control sobre el activo, y (iii) El bien ha de proporcionar beneficios económicos futuros.

- **Identificabilidad:** Se requiere que este sea identificable para poder distinguirlo de la plusvalía, en ese sentido, el intangible será identificable si es que es susceptible de ser separado de la entidad y transferido; y si surge de derechos contractuales u otros de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad.
- **Control:** Lo tendrá la entidad siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que de los recursos que subyacen en el mismo y, pueda restringir el acceso a otros de tales beneficios.
- **Beneficios Económicos futuros:** Serán los procedentes del intangible, entre los cuales se incluyen los ingresos de actividades ordinarias y cualquier otro ingreso que derive del uso del activo por parte de la entidad.

De no cumplir con las citadas características, el costo incurrido para adquirir o generar internamente un activo intangible se reconocerá como gasto del periodo en que se haya incurrido, conforme lo dispone el párrafo 10 de la NIC 38.

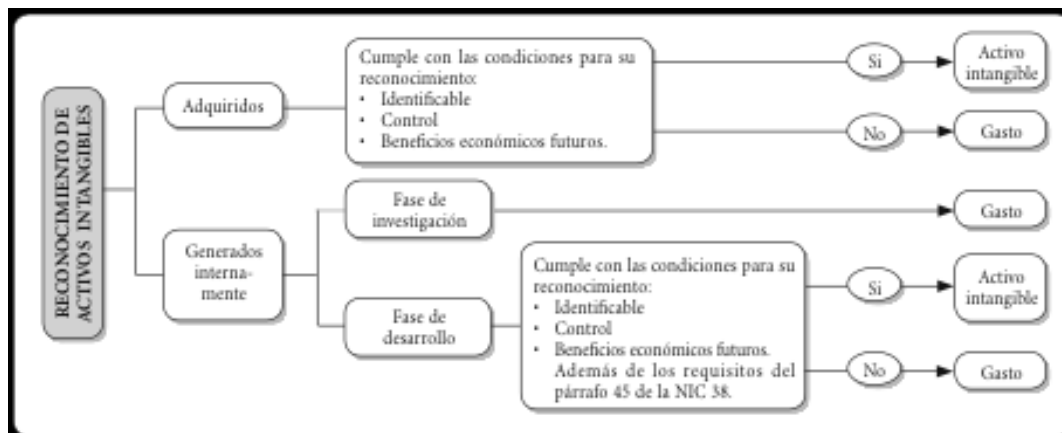
Con relación al incumplimiento de una partida de algunas de las características que componen la definición de Activo Intangible de acuerdo a lo establecido por la NIC 38, la partida deberá cumplir además con los siguientes criterios para su reconocimiento dispuesto en el párrafo 21 de la NIC 38:

- Que sea probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido dentro de sus características fluyan hacia la entidad.
- Que el costo del activo pueda ser medido de forma fiable.

De lo antes expuesto se determina que la entidad deberá evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables, que constituyan las mejores estimaciones de la gerencia respecto de las condiciones económicas, durante la vida útil del activo.



En consecuencia, no basta que se cumplan con las características de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros sino que además es necesario determinar la probabilidad que los beneficios económicos futuros que han sido atribuidos al activo intangible, fluyan a la empresa y que el costo del activo, pueda medirse de manera confiable.



c) Formas de obtención de un activos intangible

Al respecto debemos manifestar que este tipo de partidas solo puede tener dos orígenes a saber¹:

- a) Adquisición de un tercero, el cual de acuerdo al tipo de tercero se clasifica en:
 - Adquisición separada o independiente, o
 - Adquisición como parte de una combinación de negocios,
 - Adquisición mediante una subvención del gobierno.

- b) Generados internamente, su reconocimiento inicial y su medición se encuentran regulados específicamente en los párrafos 51 a 67 de la NIC 38.

¹ C.P.C Rosa Ortega Salavarría. "NIFF 2012 y PCGE "Comentarios y Aplicación Práctica"". Caballero Bustamante. 2012. Pág. 503.



d) Medición

Los Intangibles adquiridos de manera separada o independiente, se registrarán inicialmente al costo de adquisición que incluye todos los desembolsos identificables directamente.

El párrafo 28 de la NIC 38 incluye como costos de un activo intangible a todos aquellos derivados directamente para colocarlo en condiciones de uso, como los costos de las remuneraciones a los empleados (de acuerdo a lo definido en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; los honorarios profesionales surgidos directamente para el activo en funcionamiento y los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Asimismo, se debe tener en cuenta que el párrafo 5 de la referida NIC 38, menciona que la norma es de aplicación también a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o la entidad y las correspondientes actividades de investigación y desarrollo.

e) Inicio de la amortización de un intangible limitado desde el punto de vista contable

Al respecto, el párrafo 97 de la NIC 38 establece que la amortización comenzará cuando el activo esté disponible para ser utilizado. De esa forma se tomará como punto de inicio de la amortización cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

En consecuencia, un intangible de duración limitada, se activará y amortizará cuando esté disponible para su utilización, aunque no se utilice. Por ejemplo, una plataforma virtual² lo cual sucedería con la finalización de la implementación, instalación y comprobación de los módulos necesarios para su puesta en funcionamiento.

2. Tratamiento Tributario de un intangible de duración limitada

a) Costo computable

El artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), indica que por costo computable debe entenderse al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley.

Ahora bien, partiendo de la premisa que nos encontramos frente a la adquisición de un intangible, el numeral 1 del referido artículo, precisa que por costo de adquisición se entiende a:

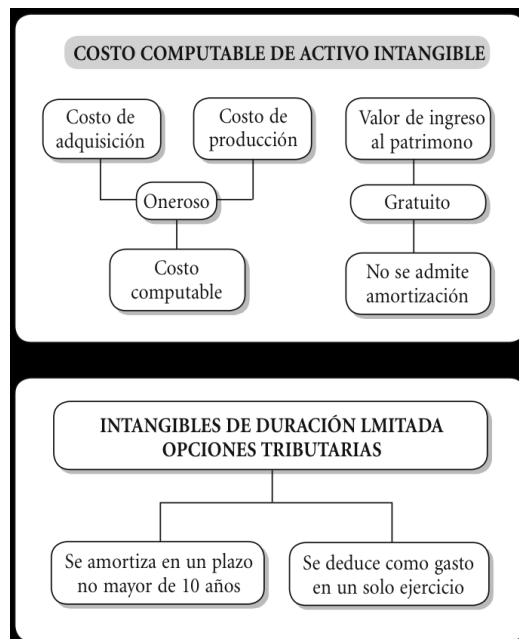
² Es un sistema que permite la ejecución de una aplicación bajo un mismo entorno, dando a los usuarios la posibilidad de acceder a ellas a través de Internet.



Costo de adquisición: *la* contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales,

incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte *del costo de adquisición*.

Tal como se puede observar el tratamiento contable y el tributario, respecto de lo que debe formar parte del costo computable consideran, no solo la contraprestación pagada por el bien adquirido, sino que también los son los gastos incurridos por concepto de instalación, montaje y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados o aprovechados económicamente, por lo que ambos aspectos (contable y tributario) coinciden.



b) Dedución de intangibles

El artículo 44º de la LIR, establece en su inciso g) que no será posible deducir para la determinación de la renta neta de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos y otros intangibles similares; sin embargo, el precio pagado por 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 10 años.

Concordantemente, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR (en adelante, RLIR), establece que la amortización de intangibles de duración limitada procederá cuando el precio pagado por los mismos se origine en la cesión de dichos bienes y no por las contraprestaciones pactadas por la concesión en uso o uso de intangibles de tercero, supuesto que califica como Regalía, regulado en el inciso p) del artículo 37° de la LIR.

Asimismo, se prescribe que los intangibles de duración limitada serán aquellos que su 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 formulas secretas y los programas de instrucciones para computadora (software).

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

Por lo tanto de lo señalado en el acápite a) del artículo 25° del RLIR y el acápite g) del artículo 44° de la LIR se desprende que los gastos por la adquisición de un intangible de duración limitada y todos los costos de implementación o adecuación del intangible, podrán a criterio de una empresa ser:

- Deducidos como gasto en un solo ejercicio; o
- Activarse y amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

c) Inicio de la amortización de un intangible limitado desde el punto de vista tributario

Desde el punto de vista tributario, el numeral 4 del inciso a) del artículo 25° del RLIR, señala que para el tratamiento de la amortización de un intangible de duración limitada “sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.”

En ese sentido de lo prescrito por la norma, el inicio de la amortización para fines tributarios se encontrará condicionada al cumplimiento del principio de causalidad, es decir que los intangibles deberán estar destinados a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente; lo que implicaría que desde el momento en que el intangible esté en condiciones de ser usado o puesto en funcionamiento se procedería con su amortización, tal como sucede con el inicio de la depreciación de un bien del activo fijo.

A continuación incluimos el Informe de SUNAT N° 017-2011-SUNAT/2B0000 que aborda interesantes conclusiones respecto a la amortización de activos intangibles.



Informe N° 017-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿La adquisición de software de manera corporativa, esto es, utilizando como intermediario a una empresa vinculada encargada de las negociaciones, suscripción del contrato y pago del precio, implica, per se, el pago de regalías a favor del intermediario?.
2. ¿La adquisición de un software de manera corporativa, que implica la cesión definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales sobre el programa o retribuya la adquisición de una copia del programa para el uso personal del adquirente, califica como enajenación?
3. ¿La deducibilidad de la amortización correspondiente a activos intangibles debe estar respaldada necesariamente por un convenio o contrato suscrito por el adquirente?
4. ¿Es posible deducir la amortización correspondiente a un software respecto del cual el contribuyente tiene la calidad de copropietario?
5. ¿Es posible deducir la amortización correspondiente a un software respecto del cual se solicite la asignación de nuevos usuarios de forma perpetua?
6. ¿Es posible deducir la amortización de software cuya licencia de uso no especifica un plazo definido?
7. ¿La amortización del software debe ser proporcional? ¿Cómo se computa esta proporcionalidad por años o por número de meses?
8. ¿La deducibilidad de la amortización correspondiente a un software está sujeta a la cancelación de su precio?

CONCLUSIONES:

1. No califica como regalía la contraprestación pagada por parte de una empresa integrante de un grupo empresarial a cambio de la adquisición de una copia de un software para su uso o a cambio de la adquisición de modo definitivo, ilimitado y exclusivo de los derechos patrimoniales sobre un software. Asimismo, tampoco califica como regalía el precio pagado a dicha empresa por las demás empresas integrantes del mismo grupo por la adquisición de una alícuota de la titularidad del derecho previamente adquirido.
2. Para que proceda la amortización de un activo intangible no se exige que su adquisición esté respaldada por un convenio o contrato suscrito por el adquirente, pero sí que se cumplan las disposiciones establecidas para tal efecto en el inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
3. El copropietario tiene el derecho a amortizar el precio pagado por la copropiedad de un software que califica como un activo intangible de duración limitada y es utilizado en la generación de sus rentas gravadas.
4. Es posible amortizar el precio pagado por la copia de un software respecto del cual se solicite la asignación de nuevos usuarios de forma perpetua o por un software cuya licencia de uso no especifique un plazo, siempre que se acredite que tales derechos constituyen activos intangibles y que tienen una vida útil limitada.
5. La amortización de un activo intangible de duración limitada en el plazo de diez años no supone que la deducción por tal concepto se impute en partes iguales entre los ejercicios que involucre la amortización, sino en proporción al plazo aplicable computado desde su inicio.
6. La amortización del valor de un activo intangible de duración limitada estará sujeta a que el precio haya sido pagado previamente al enajenante.



Ver informe de Sunat completo

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i017-2011.pdf>

Informe N.° 118-2009-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formula la siguiente consulta:

Tratándose de activos intangibles cuya duración está limitada por ley y es superior a los 10 años, se consulta si respecto de los mismos se aplica el plazo de amortización que corresponda a su vida útil (fijada por la empresa en función a su propia naturaleza) o el plazo máximo de 10 años indicado en la Ley del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de activos intangibles cuyo derecho de uso exclusivo tiene un plazo de vigencia fijado por ley superior a los diez (10) años, dichos bienes no podrán amortizarse en un lapso menor a los diez (10) años.

Ver informe de Sunat completo

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i118-2009.htm>

Servicio de orientación virtual <http://www.tendenciatct.com/servicios/orientacion-virtual.html>

Contacto: <http://www.tendenciatct.com/contacto.html>