

**INFORME N.º 193-2019-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Se consulta si el reconocimiento contable del crédito mercantil negativo denominado Badwill origina una renta gravada con el Impuesto a la Renta.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado (TUO) 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, “LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “Reglamento”).

**ANÁLISIS:**

1. La noción de “Badwill” carece de una definición legal, constituyendo “... un fenómeno o una situación derivada de una operación producida por dos o más unidades económicas, generalmente de tipo empresarial, que supone un flujo o una contraprestación menor del valor adquirido en dicha transacción.” “En términos sencillos, si el Goodwill se genera cuando hay una adquisición superior al valor en libros, en contraposición, el Badwill aparecerá cuando estamos ante una adquisición inferior al valor en libros”<sup>(1)</sup>.

Adicionalmente, desde el punto de vista contable, en los párrafos 32 y 34 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) N.º 3 – Combinaciones de Negocios<sup>(2)(3)</sup> se señala que ocasionalmente una adquirente realizará una compra en condiciones muy ventajosas cuando el importe de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos del negocio adquirido excede la suma de la contraprestación transferida y el importe de cualquier participación no controladora<sup>(4)</sup> en la adquirida; siendo que si dicho exceso se mantiene después de aplicar los requerimientos del párrafo 36, ese exceso debe ser reconocido por la adquirente como ganancia en resultados a la fecha de adquisición.

En este orden de ideas, se tiene que el referido Badwill representa una ganancia contable para el adquirente en la operación de que se trate.

2. Ahora bien, el artículo 1º de la LIR establece que dicho impuesto grava las siguientes rentas:

---

<sup>1</sup> Revista Análisis Tributario. Vol. XXI N.º 245. Junio 2008. AELE. Página 44.

<sup>2</sup> Cuya versión 2019 ha sido oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, mediante la Resolución N.º 003-2019-EF/30, publicada el 21.9.2019.

<sup>3</sup> Una combinación de negocios es definida, en el Apéndice A “Definiciones de Términos” de dicha NIIF, como una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Las transacciones se denominan algunas veces “verdaderas fusiones” o “fusiones entre iguales” también son combinaciones de negocios en el sentido en que se utiliza el término en esta NIIF.

<sup>4</sup> Participación no controladora es definida, en el Apéndice A “Definiciones de Términos” de dicha NIIF, como el patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora.

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital<sup>(5)</sup>.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la citada ley.

En ese sentido, a efectos de determinar si la ganancia contable que representa el Badwill para un adquirente constituye para este renta afecta al Impuesto a la Renta, es necesario dilucidar si dicha ganancia proviene de operaciones con terceros<sup>(6)</sup>.

Al respecto, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros; la cual, según el inciso g) del artículo 1° del Reglamento, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones; constituyendo, en consecuencia, ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En dichos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

A este efecto, cabe mencionar que, en reiterados pronunciamientos, el Tribunal Fiscal ha desarrollado los conceptos de “actividades accidentales” e “ingresos eventuales”, haciendo suyo lo señalado previamente a nivel doctrinario<sup>(7)</sup>.

Así, señala dicho tribunal que los ingresos por actividades accidentales son aquellos originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin, mientras que los ingresos eventuales son aquellos cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar.

Ahora bien, en relación con los citados conceptos, se puede afirmar que la ganancia correspondiente al Badwill no supone una habilitación transitoria de

---

<sup>5</sup> El artículo 2° de la LIR indica que, para efectos de dicha ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; entendiéndose por estos a los bienes que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa.

<sup>6</sup> Ello por cuanto queda claro que dicha ganancia no califica como renta producto (al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos), ganancia de capital (al no ser resultado de la enajenación de bienes de capital) o renta imputada (al no haber norma que así lo establezca).

<sup>7</sup> Tales como en las Resoluciones N.ºs 421-3-2016 y 8325-10-2017, disponibles en estos enlaces:

- [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2016/3/2016\\_3\\_00421.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_00421.pdf) y
- [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/10/2017\\_10\\_08325.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_08325.pdf).

una fuente productora de renta ni responde a un evento aleatorio<sup>(8)</sup>. Adicionalmente, tampoco proviene de una transferencia a título gratuito realizada a su favor.

Además, debe anotarse que, bajo la estructura del Impuesto a la Renta, las adquisiciones de bienes son -como regla general- objeto de gravamen al momento de su posterior enajenación, oportunidad en la cual se podrá verificar la presencia de un eventual ingreso susceptible de imposición.

De tal forma, la ganancia contable correspondiente al Badwill califica en rigor como una “utilidad no realizada”, y en todo caso su existencia como tal para fines impositivos dependerá de la comparación entre el valor existente al momento de su enajenación y el costo computable.

3. A mayor abundamiento, cabe indicar que el Tribunal Fiscal mantiene criterio similar al expuesto en el presente informe<sup>(9)</sup>, habiendo señalado<sup>(10)</sup> que en el caso resuelto se trataba de una adquisición de bienes a título oneroso, que habría generado una plusvalía para el adquirente por haberlos adquirido a un valor menor a su valor patrimonial, supuesto respecto del cual, de conformidad con las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta en nuestro país y atendiendo a una interpretación sistemática de dicha normativa, no se desprende que se encuentre incluido en el ámbito de aplicación del citado impuesto, siendo que no existe en la norma tributaria disposición alguna que establezca de forma expresa que la citada plusvalía devenida de una adquisición, constituya un supuesto que deba gravarse con el Impuesto a la Renta.
4. En este orden de ideas, se concluye que la ganancia contable originada por concepto de Badwill no se encuentra afecta al Impuesto a la Renta<sup>(11)</sup>.

Atendiendo a lo señalado en los párrafos precedentes, corresponde dejar sin efecto lo señalado en el Informe N.º 302-2003-SUNAT/2B0000<sup>(12)</sup>, en el que

---

<sup>8</sup> Conforme al diccionario de la Real Academia Española, el término “aleatorio” tiene estas dos acepciones:

1. adj. Perteneciente o relativo al juego de azar.
2. adj. Que depende del azar (casualidad; siendo la acepción de este último término, la siguiente: combinación de circunstancias que no se pueden prever ni evitar).

<sup>9</sup> En las Resoluciones N.ºs 1003-4-2008 y 8217-9-2018, disponibles en los siguientes enlaces:

- [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2008/4/2008\\_4\\_01003.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_01003.pdf) y
- [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/9/2018\\_9\\_08217.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/9/2018_9_08217.pdf).

<sup>10</sup> En la Resolución N.º 8217-9-2018.

<sup>11</sup> Nótese que, de manera simétricamente inversa, en relación con el Goodwill (que es lo opuesto al Badwill), en el Informe N.º 213-2007-SUNAT/2B0000 (disponible en el enlace del Portal SUNAT siguiente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i2132007.htm>) se ha señalado que para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, no se permite la amortización del precio pagado por bienes intangibles, tal como ocurre con el denominado Goodwill.

Ello a partir de lo dispuesto en la normativa del Impuesto a la Renta, que establece que no es deducible 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; y que, 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 10 años [inciso g) del artículo 44° de la LIR]; siendo que no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill) [numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento].

se concluyó que los ingresos obtenidos por concepto de plusvalía mercantil negativa se encuentran afectos al Impuesto a la Renta<sup>(13)</sup>.

## **CONCLUSIONES:**

1. El reconocimiento contable del crédito mercantil negativo denominado Badwill no genera renta gravada con el Impuesto a la Renta.
2. Déjese sin efecto el criterio contenido en el Informe N.º 302-2003-SUNAT/2B0000.

Lima, 13.DIC. 2019

Original firmado por:

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
**Intendente Nacional**  
**Intendencia Nacional Jurídico Tributario**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS**

CT0361-2017  
CT0362-2017  
CT0363-2017  
CT0364-2017  
CT0365-2017  
IMPUESTO A LA RENTA – Crédito Mercantil Negativo (Badwill)

---

<sup>12</sup> Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3022003.htm>.

<sup>13</sup> Si bien las normas tributarias que analiza el presente informe son el penúltimo párrafo del artículo 3º de la LIR y el inciso g) del artículo 1º del Reglamento, en tanto que en el Informe N.º 302-2003-SUNAT/2B0000 se analizó únicamente el último párrafo del artículo 3º del entonces TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el texto de este último era sustancialmente similar al texto actual del penúltimo párrafo del artículo 3º de la LIR; y si bien recién con el inciso g) del artículo 1º del Reglamento se ha señalado expresamente, en relación con la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude aquel penúltimo párrafo, que constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor, ello ya se entendía así por la doctrina, que también es y ha sido fuente del derecho tributario, conforme a lo señalado por el inciso h) de la Norma III del Código Tributario, cuyo TUO vigente fue aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.