

---

# El impuesto a la renta y la contraprestación por el uso de *software*

Alex Córdova Arce

Abogado. Profesor de Impuestos al Consumo en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## 1 Introducción.

Nadie puede negar la importancia que tiene el desarrollo de la informática en la actualidad. No en vano se afirma que estamos viviendo la era de la informática y electrónica, dados los profundos cambios que la evolución de la tecnología ha producido en estos campos.

El desarrollo de la informática ha revolucionado totalmente el modo de vivir de las personas. No se concibe el desconocimiento en el manejo de las computadoras en la actualidad y el empleo de las mismas como parte de la educación básica de todo ser humano desde sus primeros años. Ello, no solamente permite una cabal capacitación para el trabajo, sino también facilita el acceso a la cultura en general, sobre todo si se toma en cuenta la cantidad de información a la que se puede acceder a través de *internet*.

El gobierno peruano se encuentra particularmente interesado en fomentar el desarrollo de la educación a partir del uso intensivo de sistemas informáticos, teniendo como objetivo permitir el acceso a la computación y a *internet* a las comunidades más alejadas de nuestro país.

Frente a este reto, de especial importancia para el desarrollo de nuestro país, no puede dejarse de lado el aspecto económico necesario para fomentar el desarrollo de la informática en el Perú y, dentro de este factor, el tema tributario reviste especial importancia.

Así, por ejemplo, teniendo en cuenta que los programas de computación o *software* provienen principalmente del exterior, es necesario tomar en

consideración el régimen tributario que resulta aplicable a los proveedores de los mismos, pues ello incidirá en los costos de la promoción de la informática en el Perú y el cumplimiento de los objetivos trazados por el gobierno.

Además, por tratarse de un tema novedoso, resulta particularmente interesante analizar el tratamiento tributario aplicable al *software*, ya que en la actualidad no existen posiciones totalmente definidas sobre la materia a nivel doctrinario ni a nivel de la legislación comparada.

En las líneas siguientes efectuaremos un análisis de la normatividad vigente en nuestro país aplicable al *software*, la naturaleza del contrato de licencia de uso de este tipo de obras y los problemas que se presentan desde el punto de vista del Impuesto a la Renta a fin de determinar el tratamiento tributario que resulta más adecuado a la naturaleza jurídica y económica de los pagos realizados como contraprestación por el uso de estos programas.

## 2 El contrato de licencia de uso de *software*.

En principio, es necesario hacer una breve referencia al régimen legal aplicable a los programas de ordenador o *software*, a fin de entender la naturaleza jurídica del contrato de licencia de uso de los mismos, lo que nos permitirá establecer las consecuencias tributarias que se derivan de este contrato.

La protección sobre derechos de autor concierne a todas las obras o producciones del ingenio humano,

de carácter creativo, cualquiera sea su modo o forma de expresión, lo que evidentemente incluye a los programas de ordenador o *software*.

Al respecto, Jesús Delgado Echevarría acertadamente señala: “Los programas de ordenador constituyen bienes inmateriales que requieren tutela jurídica por similares razones de justicia y de política económica que las invenciones o las obras literarias o artísticas consideradas en las leyes de propiedad industrial o de propiedad intelectual. El conjunto de instrucciones que los forman, dirigidas a alcanzar, mediante su ejecución por el ordenador, un resultado determinado, es un fruto del ingenio humano que, si bien requiere de un soporte físico para su extrinsecación, no se confunde con él o se incorpora en el mismo, sino que es susceptible de operar simultáneamente en un número indefinido de ordenadores o estar almacenado igualmente en un número indefinido de copias<sup>(1)</sup>”.

En el Perú, la norma que regula la protección jurídica de los derechos de autor, lo cual comprende al *software*, es el Decreto Legislativo No. 822, Ley sobre el Derecho de Autor.

Las disposiciones de la referida norma tienen por objeto la protección de los autores de las obras, de los titulares de los derechos conexos al derecho de autor y de la salvaguardia del acervo cultural.

De acuerdo con el inciso k) del artículo 5 de la referida norma, se encuentran comprendidos dentro de las obras protegidas, los programas de ordenador o *software*.

Según la Ley de Derecho de Autor, el autor de una obra tiene, por el solo hecho de la creación, la titularidad originaria de un derecho exclusivo y oponible a terceros, que comprende a su vez, los derechos de orden moral y patrimonial.

Los derechos de orden moral son el derecho de divulgación, de paternidad, de integridad de la obra, de modificación o variación, el derecho de retiro de la obra del comercio y el derecho de acceso.

En cuanto a los derechos de orden patrimonial, el autor goza del derecho exclusivo de explotar su obra bajo cualquier forma o procedimiento y de obtener por ello beneficios.

Según el artículo 31 de la Ley Sobre Derecho de Autor, el derecho patrimonial sobre la obra, comprende especialmente el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir:

1) La reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento.

2) La comunicación al público de la obra por cualquier medio.

3) La distribución al público de la obra.

4) La traducción, la adaptación, arreglo u otra transformación de la obra.

5) La importación al territorio nacional de copias de la obra hechas sin autorización del titular del derecho.

6) Cualquier otra forma de utilización de la obra que no está contemplada en la Ley como excepción al derecho patrimonial, siendo la lista que antecede enunciativa y no taxativa.

La Ley de Derecho de Autor define a los “programas de ordenador (*software*) como toda expresión de un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planes o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un computador ejecute una tarea u obtenga un resultado. La protección del programa de ordenador comprende también la documentación técnica y los manuales de uso”.

La norma, al definir a los programas de ordenador de manera general, abarca una amplia gama de géneros entre los que fácilmente pueden incluirse programas de *internet*, multimedia, correo electrónico, entre otros conocidos y por conocerse.

De otro lado, dentro de la Ley sobre Derecho de Autor hay disposiciones para obras especiales, entre las que se contemplan a los programas de ordenador.

En primer lugar, dichas disposiciones indican que los programas de ordenador se protegen en los mismos términos que las obras literarias y además señalan que, dicha protección se extiende a todas sus formas de expresión, tanto a los programas operativos como a los aplicativos, ya sea en forma de código fuente o código objeto, y también a cualquiera de las versiones sucesivas del programa, así como a los programas derivados.

(1) DELGADO ECHEVARRÍA, Jesús. *De los programas de ordenador*. En: BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, Rodrigo. *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*. Madrid: Tecnos, 1989. p 1321.

En un segundo orden, las disposiciones específicas sobre programas de ordenador se dedican a regular las relaciones entre los autores del programa y el productor del mismo, así como, los diversos supuestos en los que no se necesita autorización del titular del derecho para realizar reproducciones.

Conviene señalar que la Decisión 351 del Acuerdo de Cartagena también protege como Derecho de Autor a los programas de ordenador y los define de la siguiente manera:

“Programa de Ordenador (*Software*): Expresión de un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planes o en cualquier forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un ordenador -un aparato electrónico o similar capaz de elaborar informaciones-, ejecute determinada tarea u obtenga determinado resultado. El programa de ordenador comprende también la documentación técnica y los manuales de uso”.

Al igual que la norma nacional, el referido instrumento internacional dispone un régimen especial sobre los programas de ordenador, incluido dentro de la protección brindada a las obras literarias y la que alcanza tanto a los programas operativos como a los programas aplicativos, ya sea en forma de código fuente o código objeto.

---

Si lo que prevalece en la operación económica es la adquisición del ejemplar de la obra, ese debe ser el hecho imponible sujeto a tributación y no otro distinto

---

De lo dicho, se desprende que el autor de un programa de ordenador o *software* detenta sobre el mismo derechos morales y patrimoniales. Estos últimos permiten el aprovechamiento y explotación económica de la creación intelectual directamente por parte del autor, quien puede disponer de los mismos al estar dentro de su esfera patrimonial. Así, el autor puede transferir de manera definitiva a un tercero los derechos patrimoniales derivados de su derecho de

autor, lo que va a permitir al adquirente de los mismos, la explotación para sí y en su exclusivo beneficio de la obra. Esto ocurre, por ejemplo, cuando el creador de una obra literaria transfiere a una empresa editorial los derechos patrimoniales para la explotación de la misma a cambio de una determinada contraprestación, lo que permite al adquirente la reproducción y venta de libro o novela en su propio beneficio, claro está, sin dejar de identificar al autor de la obra (derecho moral).

También puede darse el caso que el autor de la obra transfiera a un tercero los derechos patrimoniales de explotación de la misma en forma temporal, percibiendo a cambio una contraprestación por tal concesión. De esta manera, el tercero podrá reproducir la obra intelectual, vender los ejemplares de la misma y obtener un provecho para sí, pero únicamente durante un tiempo determinado o por un número de ejemplares previamente establecido por las partes.

En los dos casos referidos precedentemente, nos encontramos frente a una disposición de los derechos patrimoniales del autor, lo que implica la transferencia de los mismos a un tercero, ya sea de manera definitiva o temporal.

Debe destacarse que el autor de la obra también puede obtener un beneficio por creación intelectual sin tener que transferir sus derechos patrimoniales, lo cual se da mediante la explotación directa de la obra. En este caso, el autor no confiere al tercero ningún derecho de explotación ni reproducción de la creación intelectual, sino que tan solo le permite el uso o disfrute de la misma, con el fin de satisfacer las necesidades propias de dicho tercero. Para estos casos, el derecho ha creado un tipo de contrato especial: el contrato de licencia de uso.

En virtud de este contrato, el autor de una obra (licenciante) confiere al licenciado o licenciatario el derecho a utilizar y disfrutar la creación intelectual, por un tiempo determinado o indefinido, pero prohibiendo expresamente la reproducción de la misma o cualquier otra actividad que suponga una explotación directa de la creación intelectual.

En el caso específico de los programas de ordenador o *software*, el contrato de licencia de uso permite al licenciatario utilizar el programa creado por el autor para satisfacer sus necesidades, ya sea en el campo de la industria, el comercio, en el hogar u otros. Sin embargo, la referida licencia no permite al

licenciatarlo reproducir el programa ni difundirlo a terceros, toda vez que, como se ha indicado, el contrato tiene por único objeto el uso particular de la creación por parte del licenciatarlo.

El contrato de licencia de uso constituye un medio eficaz para proteger los derechos de autor y así evitar que el licenciatarlo pueda considerar que por haber adquirido un ejemplar de un programa de ordenador o *software*, es capaz de disponer del mismo, reproduciéndolo, vendiéndolo o arrendándolo a un tercero.

El objetivo que persigue el contrato es que sólo el licenciatarlo pueda disfrutar de la obra y que en todo caso, si existe un tercero que también desea beneficiarse de la misma, tenga que pagar la contraprestación correspondiente al autor.

Es por esta razón fundamental que, jurídicamente, cuando se transfiere un determinado ejemplar o copia de una obra intelectual, pueden distinguirse dos contratos que concurren simultáneamente y resultan indistinguibles: por un lado, el de compra-venta del soporte físico o material que contiene la obra (libro, *diskette*, *microfilm*, etcétera) y por el otro, el de licencia de uso que permite al adquirente del referido soporte físico, disfrutar del contenido del mismo (obra) para su provecho individual y particular.

Analizada la naturaleza del contrato de licencia de uso, a continuación pasaremos a ver las implicancias tributarias que se derivan de su celebración.

### 3 Impuesto a la Renta.

El régimen del Impuesto a la Renta aplicable en nuestro país a las licencias de uso de *software* no resulta del todo claro. Este problema no sólo lo encontramos en nuestra legislación, sino también en las disposiciones tributarias de otros países, toda vez que se discute la naturaleza que tienen las retribuciones que paga el usuario por tales licencias. Así, se discute si ellas constituyen regalías, contraprestación por el uso de un servicio o precio por la adquisición de una mercadería.

El problema tiene especial importancia tratándose de pagos efectuados en favor de proveedores de *software* domiciliados en el exterior, pues dependiendo de la naturaleza de la contraprestación que se abone a los mismos, surgirá la obligación de retener el Impuesto a la Renta por parte del licenciatarlo domiciliado en el

país. Esta problemática se agudiza especialmente por el hecho que la mayoría de programas informáticos que se utilizan en nuestro medio provienen del exterior, principalmente procedentes de países desarrollados que tienen hegemonía mundial en este tipo de tecnología.

Por el contrario, si el proveedor del *software* es una persona domiciliada en el Perú, la contraprestación que obtenga por la explotación de un programa de cómputo, siempre constituirá renta gravada con el Impuesto a la Renta.

En todo caso, tratándose de personas naturales domiciliadas, el problema radica en determinar si el ingreso constituye renta de primera o segunda categoría gravadas con el tributo, según se considere a la contraprestación como retribución por la cesión en uso de un bien o como regalía, respectivamente, de conformidad con lo previsto en los artículos 23 y 24 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por su parte, si el receptor del ingreso es una persona jurídica, en todos los casos, la renta percibida calificará como de tercera categoría, estando en consecuencia gravada con el tributo.

A diferencia de lo que ocurre con los sujetos domiciliados, en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, la determinación de la naturaleza del pago efectuado por el uso de un programa de cómputo tiene mayor relevancia, puesto que no todas las sumas que perciben estos sujetos dan lugar al pago del Impuesto a la Renta.

En efecto, de conformidad con el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta, estos contribuyentes sólo están gravados con el tributo por las rentas de fuente peruana que obtengan, a diferencia de los sujetos domiciliados que tributan por sus rentas de fuente mundial.

Los artículos 9 y 10 de la misma Ley establecen las rentas que califican como de fuente peruana para efectos de la aplicación del tributo. Entre otras, tenemos a las siguientes:

“Artículo 9.- (...) se consideran rentas de fuente peruana:

(...)

Las producidas por capitales, bienes o derechos - incluidas las regalías a que se refiere el artículo 27- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

b) Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

(...)”.

Como puede verse, siempre se consideran rentas de fuente peruana, las obtenidas por la explotación de bienes o derechos ubicados en el territorio nacional o utilizados económicamente en el país, incluyendo las regalías. En consecuencia, las operaciones de arrendamiento o cesiones en uso de bienes materiales o inmateriales realizadas por contribuyentes no domiciliados, dan lugar al pago del Impuesto a la Renta, por constituir ingresos que constituyen rentas de fuente peruana. En cambio, los resultados provenientes de la venta de bienes ubicados fuera del territorio nacional, en ningún caso originan para el receptor no domiciliado rentas de fuente peruana sujetas al pago del impuesto, ya que la ubicación de la misma se encuentra en el exterior, aún si los bienes adquiridos se utilizan en el Perú.

De esta manera, para determinar si la contraprestación obtenida por un sujeto no domiciliado por la licencia de un programa de cómputo o *software* constituye renta de fuente peruana, es fundamental determinar su naturaleza, esto es, si constituye una regalía, retribución por el uso de un bien o precio por la adquisición de un ejemplar de la obra. Según lo indicado anteriormente, sólo en los dos primeros supuestos el sujeto del exterior obtendría renta de fuente peruana gravada con el tributo, mas no así en el tercer caso en el cual se limitaría a percibir el pago del precio por la venta de un bien remitido desde el extranjero, como ocurre con cualquier importación que no obliga a retener Impuesto a la Renta al vendedor del exterior.

Para aproximarnos a dar una solución al problema planteado, es importante distinguir entre aquellos programas que son diseñados “a la medida” para el uso de un determinado cliente, de aquéllos que se comercializan en forma estandarizada en el mercado.

En el primer caso, la discusión se centra básicamente en determinar si la contraprestación es una regalía o la retribución por un servicio. Ello, en vista que la actividad fundamental que genera la renta, se origina en el trabajo que el autor del programa realiza en favor del usuario de la licencia, ya que el *software* es diseñado según sus requerimientos y necesidades, permitiéndole el uso del original de la obra, pues se trata de una creación inédita que ha sido diseñada sólo

para el licenciatario, conservando el licenciante los derechos de autor sobre la misma, lo que incluye los derechos patrimoniales correspondientes.

En este supuesto, el problema es más de carácter teórico, toda vez que cualquiera fuera la naturaleza que se atribuya al pago, la renta obtenida por el sujeto no domiciliado estará gravada con el impuesto, por tratarse de una renta de fuente peruana de conformidad con lo previsto en el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El análisis resulta relevante tratándose de los programas de computación que se venden en forma estandarizada en el mercado y que pueden ser “adquiridos” por los usuarios, ya sea directamente del autor del programa, de la persona que tenga los derechos para su explotación, o de cualquier establecimiento que se encargue de la distribución de los mismos. En estos casos, surge la duda si el pago responde a una contraprestación por el uso del programa o si simplemente se trata del precio por la adquisición de un ejemplar del mismo. En este último supuesto, no habrá lugar al pago de Impuesto a la Renta como ocurre cuando se adquiere cualquier producto proveniente del exterior.

### 3.1 Tratamiento de los programas “a la medida”.

Tratándose de estos programas debe analizarse si la contraprestación que el licenciante cobra al licenciatario por la licencia de uso de los mismos constituye regalía o una simple retribución por el uso de un bien intangible.

Como se dijo anteriormente, el pago que realiza el licenciatario tiene por finalidad retribuir el uso de una obra inédita la cual ha sido diseñada de acuerdo a sus necesidades. El pago no puede ser considerado como un precio, ya que la operación relevante que subyace en la transacción, consiste en el uso temporal del original de la obra, la cual ha sido creada según los requerimientos particulares del licenciatario, conservando el autor los derechos morales y patrimoniales sobre la misma.

En consecuencia, pasaremos a determinar si la contraprestación pagada por el licenciatario tiene carácter de regalía o de simple retribución por el uso de un bien.

La Ley del Impuesto a la Renta define a las regalías en su artículo 27 de la siguiente manera:

“Cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada **por el uso o por el privilegio de usar** patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y **derechos de autor** (...) así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica (...) Se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos”.

La norma otorga la condición de “regalía” al pago que se efectúa por el uso del “derecho de autor”, lo que permite concluir que se refiere a la contraprestación que se abona por el derecho a explotar económicamente los derechos patrimoniales del autor sobre sus obras, lo que otorga la facultad de reproducirlas, distribuir las y, en general, beneficiarse directamente de las mismas. Es importante destacar que la norma hace referencia al “uso” de los derechos de autor, lo que supone que este último no se desprende de manera definitiva de sus derechos patrimoniales, sino que sólo los cede de manera temporal. Este es el caso de un contrato en virtud del cual el autor de un *software* determinado confiere a un tercero el derecho a reproducirlo, distribuirlo o venderlo durante un determinado periodo de tiempo, o por un cierto número de ejemplares. Los pagos que efectúen tales terceros por la explotación de la obra, calificarán como “regalías”, de conformidad con el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Si los derechos patrimoniales del autor no fueran cedidos en uso, sino transferidos de manera definitiva en favor del tercero, la contraprestación abonada por éste al titular de la creación intelectual, no calificaría como regalía, sino que constituiría el precio por la adquisición definitiva de los referidos derechos.

Según lo dicho precedentemente, puede concluirse que el pago que se efectúa como contraprestación por el simple uso y disfrute de la obra, sin tener el derecho a explotarla ni reproducirla (esto es, sin poder “usar” los derechos patrimoniales del autor), no se encuentra comprendido dentro de la

definición de regalía antes mencionada. Este es precisamente el caso de los contratos de licencia de uso de *software* que fueron materia de análisis en el punto 2 de este trabajo, los cuales únicamente otorgan al licenciataria el derecho al disfrute individual del programa, prohibiéndose cualquier forma de explotación del mismo.

No se puede dejar de mencionar que el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al regular la deducción de gastos vinculados con activos intangibles de duración limitada, entre los que se encuentra el *software*, señala que el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (que permite la deducción como gasto en un ejercicio o amortización hasta en diez años de las inversiones realizadas en estos bienes) opera únicamente cuando el precio se origina en la cesión (venta) de los activos intangibles, pero no procede en las contraprestaciones pactadas por “la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, las que tienen condición de regalías”.

Esta disposición reglamentaria dejaría entrever que los pagos que se efectúan por la simple cesión en uso de bienes intangibles, tienen en todos los casos la condición de regalías, lo que entraría en contraposición



con la definición contemplada en el artículo 27 de la Ley. Frente a dicho conflicto, debe prevalecer la norma de mayor jerarquía.

Sin embargo, debe reconocerse que el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta introduce dudas respecto a la naturaleza de las sumas pagadas por la licencia de uso de *software*, las cuales requieren ser aclaradas legislativa o jurisprudencialmente para evitar contingencias tributarias que limiten el desarrollo de la informática en nuestro país.

La conclusión definitiva a la que se arribe en este tema, resultará trascendente especialmente para el caso que el licenciante sea una persona natural domiciliada en el país. En efecto, el hecho que la retribución constituya una regalía o no, dará lugar a que la renta califique como de segunda o primera categoría, respectivamente.

El artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de segunda categoría las regalías, mientras que el artículo 23 de la misma norma establece que son rentas de primera las producidas por la locación o cesión temporal de derechos y cosas muebles o inmuebles. Según lo dicho anteriormente, en el sentido que los contratos de licencia de uso no permiten usar los derechos del autor sino únicamente disfrutar de la obra, la retribución califica como una renta de primera categoría y no como una de segunda, al no tener la condición de regalía. Sin embargo, esta conclusión encuentra el inconveniente que las obras intelectuales son bienes inmateriales que no califican como muebles, supuesto al cual se refiere el artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta. Como puede verse, urge una precisión sobre esta materia, debiendo comprenderse a los bienes inmateriales en los alcances de esta última norma.

En el caso de los contribuyentes no domiciliados, la distinción sobre la naturaleza de la contraprestación es más que todo teórica, puesto que en ambos casos la renta obtenida calificará como de fuente peruana, estando gravada con la tasa del 30%, ya sea que se le

considere como una regalía o como la retribución por el uso de un bien, claro está, siempre que sea utilizado económicamente en el Perú

### 3.2 Tratamiento de los programas estandarizados.

Los programas estandarizados son obras destinadas a ser utilizadas por cualquier usuario y en su elaboración no se han tomado en cuenta las necesidades propias o individuales de éstos, los cuales van desde procesadores de texto, programas de cálculo o video juegos hasta sistemas estandarizados de contabilidad, almacén, archivo u otros.

En este tipo de programas, el licenciario, además de adquirir uno de los ejemplares de la obra a cambio del pago de una determinada suma de dinero, también obtiene el derecho al disfrute del contenido de la obra, lo que se configura a través de un contrato de licencia de uso, celebrado normalmente por adhesión.

La discusión en torno a la naturaleza del pago que realiza el licenciario por la “adquisición” de uno de estos programas (lo que implica la compra del soporte físico y el derecho al uso de su contenido) se centra en determinar si el mismo califica como regalía o como precio por la adquisición de un bien.

Los que sostienen que el pago tiene la naturaleza de regalía para efectos tributarios, se basan en lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al cual tienen tal condición las sumas abonadas por el uso de intangibles de duración limitada, entre los cuales se encuentran los programas de ordenador o *software*.

Esta interpretación origina las siguientes consecuencias relevantes en materia del Impuesto a la Renta: si las regalías son percibidas por una persona natural domiciliada, la renta será de segunda categoría, así se dedique a la “comercialización” masiva de los ejemplares de su obra, lo que en esencia demostraría que esta persona realiza actividad empresarial<sup>(2)</sup>; si el

(2) Conviene reiterar lo expuesto anteriormente al analizar el caso de los programas creados a la medida, en lo que se refiere a la definición de “regalía” contemplada en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta. Allí se indicó que calificaban como tal, las sumas abonadas por el “uso del derecho de autor”, esto es la retribución por la explotación de los derechos patrimoniales del autor, lo que faculta a la reproducción y venta de la obra por un tercero distinto al creador de la misma. Bajo esta premisa, se justifica que las rentas que recibe el autor -persona natural- califiquen como de segunda categoría, toda vez que éste se limita a percibir los frutos de su creación intelectual sin desarrollar actividad empresarial alguna, puesto que ella será realizada por el tercero que se dedique a la explotación del programa, esto es a la fabricación industrial de los ejemplares de la obra y a su comercialización y venta en el mercado.

autor fuera una persona no domiciliada, la retribución que perciba por la licencia de uso de su obra, estaría sujeta a la retención del Impuesto a la Renta con la tasa de 30%.

Frente a los supuestos planteados, existe el riesgo que las autoridades tributarias pretendan adoptar una posición dual. En el primer caso, dado que la reproducción masiva de los programas de cómputo y su difusión en el mercado implicarían la realización de una actividad empresarial, existiría la tendencia a calificar a la renta obtenida por el autor, como de tercera categoría y no como de segunda, posición que, desde luego, partiría de la premisa de negar la condición de regalías a las sumas que éste perciba. En el segundo supuesto, las autoridades tributarias sólo podrían exigir la retención del Impuesto a la Renta al sujeto no domiciliado, en la medida que sustenten que el pago efectuado en su favor tiene la condición de regalía. Resulta claro que no se puede recurrir a una doble interpretación frente a un mismo hecho económico atendiendo a las necesidades de recaudación de la Administración, por lo que la posición que se adopte para uno de los casos, también debe ser aplicable al otro.

De aceptarse por un momento que los pagos que realiza el licenciataria del programa constituyen en todos los casos regalías, se llegaría a la absurda conclusión que toda persona natural o jurídica domiciliada en el Perú que adquiere un *software* estandarizado, debe practicar la retención del Impuesto a la Renta al sujeto del exterior. Ello ocurriría incluso si se “adquiere” un video juego de Nintendo o Play Station en el extranjero, pues al tratarse de un programa de cómputo que conlleva un contrato de licencia de uso de la obra, se configuraría el pago de una regalía. No debe olvidarse que tratándose de pagos en favor de sujetos del exterior, la obligación de retener el Impuesto a la Renta alcanza a toda persona natural o jurídica, conforme lo establece el inciso c) del artículo 71 de la Ley que rige este tributo.

Es por ello que la interpretación que resulta más acorde con la naturaleza de la operación materia de estudio, consiste en sostener que el importe pagado por la “adquisición” del ejemplar de la obra, constituye el “precio” por la compra de una mercancía.

Esta interpretación parte de la premisa que determinadas creaciones intelectuales (obras) al

difundirse al público en forma masiva, devienen en verdaderos objetos de comercio susceptibles de ser considerados como “mercaderías”.

De esta manera, no existe una obra única por cuyo uso su autor percibe una determinada retribución, sino que la misma ha sido reproducida en diversos ejemplares (copias de la obra) que circulan en el mercado como objetos de comercio.

Asimismo, debe tenerse presente que el pago que realiza el licenciataria de un determinado programa o *software* estandarizado, no tiene por finalidad retribuir la cesión del derecho a la explotación económica de la obra inédita, sino que el mismo constituye la contraprestación pagada por la adquisición de uno de los ejemplares de la misma, lo que le permite disfrutar de su contenido, aunque con ciertas limitaciones.

Cosa similar ocurre con los libros, discos y otros bienes que se adquieren en el mercado y por los cuales no se exige el pago de regalías, no obstante que, al igual de lo que ocurre en la adquisición de un *software* estandarizado, el comprador no queda autorizado a explotar económicamente la obra, sino únicamente a utilizarla para su «consumo» personal. El contrato de licencia de uso de la obra literaria o musical se entiende celebrado tácitamente, pues existe la prohibición de reproducción o aprovechamiento de la misma.

Otro aspecto a tomar en cuenta consiste en que el licenciataria adquiere el programa estandarizado de manera definitiva, lo que implica que la licencia de uso también es indefinida, pues ésta se encuentra incorporada al ejemplar mismo de la obra. Así, cuando uno adquiere un determinado *software* tiene derecho a utilizarlo sin plazo límite alguno, pudiendo incluso transferirlo de generación en generación, toda vez que la licencia en este tipo de programas es al portador, tal y como ocurre cuando se compra un libro o un disco. Esta es otra característica de los programas estandarizados que permite concluir que el tratamiento tributario que más se acerca a su naturaleza, es el mismo que se aplica a la adquisición de cualquier mercancía.

En resumen, el monto pagado por el licenciataria tiene por finalidad principal retribuir al autor o a quien éste hubiera autorizado la explotación de la obra, por el acceso a un ejemplar específico de la misma, con miras a un beneficio individual. En consecuencia, si lo que prevalece en la operación económica es la

adquisición del ejemplar de la obra, ese debe ser el hecho imponible sujeto a tributación y no otro distinto. No debe olvidarse que los hechos imponibles son fundamentalmente hechos económicos.

En esta línea interpretativa encontramos a Victoriano Gonzalez Poveda, quien al comentar el régimen tributario del *software* en España, acertadamente señala: “El llamado *software standard* fabricado por la persona titular de los derechos de propiedad, o por el concesionario, no es más que un producto acabado incorporado a un soporte legible necesario para ser utilizado por un ordenador (generalmente, un disco). La venta de un programa standard no supone la transmisión del derecho a la explotación de un conocimiento, sino el resultado de tener estos conocimientos. Es la misma diferencia que existe, como anteriormente apuntamos, entre la venta de un libro y la cesión del derecho de autor. Es evidente que en la venta del libro se transmiten los conocimientos del autor, su obra, pero también es evidente que cuando se vende el libro se vende un producto comercial y, desde el punto de vista fiscal, no se transmite propiedad intelectual.

Esta consideración del *software standard* como producto se va concretando en el ámbito internacional: un producto que se vende en forma standard incorporado a un soporte físico y que en la CEE se considera, cuando se adquiere y se introduce en otro país, como una importación de mercancías (...)”<sup>(3)</sup>.

Entre los especialistas nacionales, cabe citar lo señalado por Javier Luque Bustamante en su Ponencia General sobre el Régimen Tributario del Impuesto General a las Ventas aplicable al Comercio Electrónico, en la que, si bien se refiere a la aplicación de un impuesto distinto al que es materia del presente análisis, sus conclusiones son pertinentes para el caso del Impuesto a la Renta.

Dicho autor señala: “La incorporación de conocimientos, experiencias y creaciones en un soporte físico (casetes, cintas de video, discos compactos, documentos escritos o libros) posibilita al titular de

derechos patrimoniales de autor el cumplimiento de la prestación de hacer a la que nos hemos referido. Nótese que, de modo alguno, la adquisición del soporte físico confiere al comprador del mismo derechos sobre la obra del autor. Así, aun cuando el comprador regalase o, incluso, destruyese el soporte, la obra en sí se mantendría incólume, en tanto lo que se haya destruido sea sólo un ejemplar (copia) de la misma.

Desde la perspectiva del IGV, la adquisición de un libro, casete, disco compacto, disquete o cinta de video, califica como venta, no porque se adquiera derechos sobre la obra contenida en ellos, sino porque tales soportes constituyen por sí solos bienes corporales. Son los usos y costumbres mercantiles los que han dado la calidad de mercancías a tales bienes corpóreos, dejando de lado las disquisiciones teóricas sobre el valor del intangible que contienen a las que ahora nos estamos refiriendo<sup>(4)</sup>”.

A pesar de existir un sólido soporte doctrinario para sustentar que la contraprestación abonada por la adquisición de un *software* estandarizado no califica como regalía, es conveniente efectuar las precisiones necesarias en la Ley del Impuesto a la Renta que despejen cualquier duda sobre el tratamiento aplicable a los programas estandarizados, lo cual contribuirá a la rebaja del costo de estos productos.

Si se aplicara la retención del Impuesto a la Renta al proveedor del *software* del exterior, éste tendría que incrementar el valor del programa con el fin de recibir el beneficio neto esperado, pues de lo contrario, éste se reduciría con el agravante de que esos mismos ingresos estarían sujetos al pago del Impuesto a la Renta en el país de su domicilio o residencia, según sea el caso. De esta manera, el tributo terminaría trasladándose al adquirente del *software*, incrementando el precio de los programas, lo que tiene principalmente dos implicancias: se margina a los sectores con menos recursos de la población a que tengan acceso a la informática y se fomenta la piratería de estos bienes, consecuencias totalmente opuestas a los objetivos trazados por el gobierno.

(3) GONZALEZ POVEDA, Victoriano. *Tributación de no residentes*. Madrid: La Ley, 1993.

(4) LUQUE BUSTAMANTE, Javier. *El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico*. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. No. 38, junio de 2000. p. 103.

#### 4 Tratamiento tributario de ciertos servicios conexos al otorgamiento de la licencia de uso de *software*.

A continuación se analizará brevemente el tratamiento del Impuesto a la Renta aplicable a ciertos servicios que generalmente son brindados por el licenciante, vinculados con los contratos de licencia de uso de *software*, como es el caso de los servicios de actualización o mantenimiento del programa, así como los servicios de capacitación para el manejo de los mismos.

Usualmente, el licenciante se obliga frente al licenciatario a proporcionarle las actualizaciones introducidas en el *software*, a fin de que este último cuente con las versiones mejoradas del producto.

La actualización del programa no implica la transferencia de un nuevo ejemplar de la obra ni origina la celebración de un nuevo contrato de licencia de uso. Únicamente consiste en el desarrollo de una actividad destinada al mejor funcionamiento del *software*, lo que se logra con los ajustes y modificaciones al programa original por parte del personal técnico del proveedor.

Por su parte, la capacitación para el uso del programa, supone la prestación de un servicio en favor del licenciatario destinado a que éste pueda utilizar eficazmente el mismo, obteniendo el máximo provecho. La referida capacitación no supone una transmisión de conocimientos en favor del licenciatario, toda vez que la actividad no tiene por

objeto transmitir a éste conocimientos especializados para el diseño de programas, sino que simplemente busca adiestrarlo en el empleo del *software* respecto del cual se le ha otorgado una licencia de uso.

En ambos casos estamos frente a operaciones que constituyen “prestación de servicios” para fines tributarios, por lo que la contraprestación que debe abonar el licenciatario califica como retribución por los mismos y no como regalía.

Teniendo en cuenta que los servicios prestados por no domiciliados sólo están gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú cuando la actividad se lleva a cabo en nuestro país, es determinante establecer el lugar donde se realizan las actualizaciones del programa o la capacitación del licenciatario; en otras palabras, el lugar donde se presta el servicio.

Si los servicios se llevan a cabo íntegramente en el exterior, no habrá lugar a la retención del Impuesto a la Renta, ya que la renta que obtenga el sujeto no domiciliado, no tendrá la condición de renta de fuente peruana (en muchos casos, incluso, las actualizaciones son transmitidas desde el exterior vía correo electrónico o mediante el envío de disquetes).

En cambio, si los servicios de actualización y capacitación se llevaran a cabo en el Perú, la retribución que se abone a la empresa extranjera estará gravada con el Impuesto a la Renta, por tratarse de ingresos obtenidos con ocasión de actividades realizadas en nuestro territorio y, por tanto, generadoras de rentas de fuente peruana. AE