

**INFORME N.° 104 -2020-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Tratándose de los pagos que los distribuidores locales de software efectúan a empresas no domiciliadas dedicadas a la venta de dicho producto, por la adquisición de determinada cantidad de software con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendida posteriormente por aquellos, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Las reglas de fuente contenidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas, si la mencionada adquisición es de software estándar?
2. ¿Las reglas de fuente contenidas en el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas, si la mencionada adquisición es de software hecho a la medida del usuario final?

**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, “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 sobre el Derecho de Autor, Decreto Legislativo N.° 822, publicado el 24.4.1996, y normas modificatorias.

**ANÁLISIS:**

1. El primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR señala que, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.

Al respecto, esta Administración Tributaria ha indicado que <sup>(1)</sup>:

- a) Toda vez que la normativa del Impuesto a la Renta distingue las rentas provenientes de capitales, bienes o derechos de los que tienen su origen en la realización de actividades, en virtud de la distinta naturaleza de la fuente productora de renta, debe entenderse que la regla de fuente contenida en el citado inciso b) del artículo 9 de la LIR es aplicable tratándose de rentas en las que su factor productivo determinante o predominante es el capital, vale decir, aquellas en que cobra relevancia el bien fuente, en las que para su generación no media actividad esencial del perceptor de la renta.

<sup>1</sup> En el Informe N.° 190-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el siguiente enlace de Internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i190-2013.pdf>.



- b) Esta interpretación se condice con lo señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1120<sup>(2)</sup> en el sentido que, refiriéndose a la problemática entonces existente, *no existía razón alguna que sustente que la regla de fuente del inciso b) en cuestión aplique sólo a la renta producto y no a las ganancias de capital*; de donde fluye que la modificación efectuada a dicho inciso por el referido decreto legislativo, a fin de señalar de manera expresa que la regla de fuente prevista en el primer párrafo del inciso b) también es de aplicación a las rentas generadas por la enajenación de bienes y derechos, alude únicamente a las ganancias de capital<sup>(3)</sup><sup>(4)</sup>.
- c) Interpretar que la regla de fuente prevista en el primer párrafo de dicho inciso también es de aplicación a las rentas generadas por la enajenación de existencias o mercancías supondría que, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.° 1120, no existía regla de fuente para dicho supuesto<sup>(5)</sup> o que la intención fue modificar la existente hasta entonces, nada de lo cual fluye de su exposición de motivos ni de la interpretación histórica y sistemática de la normativa del Impuesto a la Renta.
- d) La doctrina señala que "cuando se alude a rentas producidas por bienes debe entenderse que la Ley no se refiere a ellos como aportados -para integrarlos a una masa que se emplea como capital- sino al rendimiento directo que pueden producir por la vía de arrendamiento, cesión temporal o cualquier otro contrato en cuya virtud el uso de los bienes en el país da lugar a una retribución en favor del propietario no domiciliado que, así, resulta convertido en contribuyente por obtener rentas de fuente peruana"<sup>(4)</sup><sup>(6)</sup>.



De lo antes señalado fluye que los criterios de fuente contenidos en el primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR resultan aplicables a la enajenación de bienes o derechos que constituya ganancia de capital; y que por rentas producidas por bienes o derechos debe entenderse al rendimiento directo que estos pueden producir en virtud de su uso en el país, dando lugar a una retribución en favor de su propietario.

En ese sentido, toda vez que, en el supuesto bajo análisis, los ingresos producidos por la enajenación de los bienes o derechos no constituyen ganancia de capital<sup>(7)</sup>; y, además, que la renta que obtiene la empresa no domiciliada

- 
- <sup>2</sup> Publicado el 18.7.2012, que modifica la LIR.  
Dicha norma incorporó en el citado inciso b) la alusión a que son rentas de fuente peruana aquellas producidas por la enajenación de bienes situados físicamente en el país y de derechos que son utilizados económicamente en el país.
- <sup>3</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la LIR, para efectos de dicha ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; entendiéndose por estos a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.
- <sup>4</sup> El subrayado es nuestro.
- <sup>5</sup> A pesar de que el inciso e) del artículo 9 de la LIR, desde entonces y hasta ahora, establece que son rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- <sup>6</sup> Informe N.° 198-2007-SUNAT/2B0000, disponible en el siguiente enlace de Internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1982007.htm>.
- <sup>7</sup> Por cuanto aquellos sí están destinados a ser comercializados en el ámbito del giro de negocio de las empresas que los enajenan.

proveedora del software, no constituye retribución por el uso en el país de ningún derecho<sup>(8)</sup>; los criterios de fuente en cuestión no le son aplicables.

Por lo tanto, tratándose de los pagos que los distribuidores locales de software estándar efectúan a empresas no domiciliadas dedicadas a la venta de dicho producto, por la adquisición de determinada cantidad de software con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendida posteriormente por aquellos, las reglas de fuente contenidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR no resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas.

2. Considerando lo señalado previamente, en el caso de software hecho a la medida a que se refiere la segunda consulta, los ingresos producidos por la enajenación de los bienes o derechos tampoco constituyen ganancias de capital; y, teniendo en cuenta además, que la renta que obtiene la empresa no domiciliada proveedora del software, no constituye retribución por el uso en el país de ningún derecho; también se puede afirmar que, tratándose de los pagos que los distribuidores locales de software hecho a la medida del usuario final efectúan a empresas no domiciliadas por la adquisición de determinada cantidad de software con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendida posteriormente por aquellos, las reglas de fuente contenidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR no resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas.

De otro lado, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR establece que tratándose de las regalías a que se refiere su artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

El mencionado artículo 27 de la LIR dispone que 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 de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 16 del Reglamento de la LIR señala que la cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software) cuya contraprestación constituye regalía según lo previsto en el primer párrafo del artículo 27 de la Ley, es aquella mediante la cual se transfiere temporalmente la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica.

Agrega su segundo párrafo que no constituye regalía, sino el resultado de una enajenación:

---

<sup>8</sup> En el Oficio N.º 00679-2005/ODA-INDECOPI se señala que en el contrato de licencia de uso para usuario final solo se cede el uso del software y no se cede ningún derecho patrimonial sobre el mismo.

1. La contraprestación por la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, aun cuando estos se restrinjan a un ámbito territorial específico.
2. La contraprestación que el titular originario o derivado de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, cobre a terceros por utilizar el software, de conformidad con las condiciones convenidas en un contrato de licencia.

Al respecto, esta Administración Tributaria ha indicado<sup>(9)</sup> que:

1. Si bien los incisos 1 y 2 del artículo 16 del Reglamento de la LIR señalan casos que no constituyen regalías, ello no supone que estos sean los únicos que no se consideren como tales, pues de la definición de regalía que asume la normativa del Impuesto a la Renta, fluye que no constituyen regalías toda contraprestación que no corresponda a la cesión temporal de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software.
2. Considerando que la transferencia en propiedad del soporte que contiene el software no implica la cesión de los derechos patrimoniales que emanan de la creación de dicho software y que, además, en el contrato de licencia de uso de software para usuario final no se cede ningún derecho patrimonial sobre el mismo<sup>(10)</sup>, los distribuidores locales que adquieren software estándar con su respectiva licencia de uso de proveedores no domiciliados, que van a ser vendidos posteriormente por aquellos, no adquieren temporalmente la titularidad de algún derecho patrimonial sobre el software.

En ese sentido, conforme al criterio expuesto, toda vez que en el supuesto planteado en la segunda consulta no se produce la cesión de ningún derecho patrimonial sobre el software hecho a la medida, se puede afirmar que los distribuidores locales que adquieren software hecho a la medida del usuario final, con su respectiva licencia de uso, de empresas no domiciliadas dedicadas a la venta de dicho producto, que va a ser vendido posteriormente por aquellos, no adquieren temporalmente la titularidad de algún derecho patrimonial sobre el software; y, por ende, los pagos que tales distribuidores efectúan a dichas empresas proveedoras no constituyen regalías.

En consecuencia, siendo que el criterio de fuente contenido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR se aplica a las regalías a que se refiere el artículo 27 de la LIR, dicho criterio de fuente no es aplicable al supuesto a que se refiere la segunda consulta bajo análisis.

<sup>9</sup> En el Informe N.º 042-2014-SUNAT/5D0000, disponible en el siguiente enlace de Internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i042-2014-5D0000.pdf>.

<sup>10</sup> Ello teniendo en cuenta, entre otros, que:

- a) El numeral 16 del artículo 2 de la Ley sobre el Derecho de Autor prevé que la licencia es la autorización o permiso que concede el titular de los derechos (licenciante) al usuario de la obra u otra producción protegida (licenciataria), para utilizarla en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas en el contrato de licencia; y que, a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad de los derechos.
- b) En el Oficio N.º 00679-2005/ODA-INDECOPi se señala que en el contrato de licencia de uso para usuario final solo se cede el uso del software y no se cede ningún derecho patrimonial sobre el mismo.



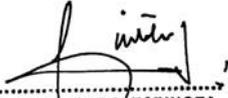
Considerando todo lo antes señalado, se puede afirmar que tratándose de los pagos que los distribuidores locales de software hecho a la medida del usuario final efectúan a empresas no domiciliadas dedicadas a la venta de dicho producto, por la adquisición de determinada cantidad de software con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendida posteriormente por aquellos, las reglas de fuente contenidas en el inciso b) del artículo 9 de la LIR no resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas.

## **CONCLUSIONES:**

Tratándose de los pagos que los distribuidores locales de software efectúan a empresas no domiciliadas dedicadas a la venta de dicho producto, por la adquisición de determinada cantidad de software con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendida posteriormente por aquellos:

1. Si se refiere a software estándar, las reglas de fuente contenidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR no resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas.
2. Si se refiere a software hecho a la medida del usuario final, las reglas de fuente contenidas en el inciso b) del artículo 9 de la LIR no resultan aplicables a los ingresos obtenidos por estas empresas.

Lima, 26 de octubre de 2020



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

nvp/ncf  
CT00358-2020 y CT00359-2020  
Impuesto a la Renta – Reglas de fuente referidas al software