

INFORME N.º 113-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Tratándose de una empresa domiciliada en México que, con posterioridad a la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos los derechos patrimoniales sobre un software a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú, presta, a esta última, a través de internet⁽¹⁾ el servicio de soporte técnico y mantenimiento de dicho software, el cual incluye sus actualizaciones.

Al respecto, se consulta si, para efectos del Convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos, las rentas obtenidas por la empresa residente en México por la referida operación califican como beneficios empresariales de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del referido Convenio o regalías conforme a lo previsto en su artículo 12.

BASE LEGAL:

- Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, aprobado por la Resolución Legislativa N.º 30144 publicado el 28.12.2013, ratificado por el Decreto Supremo N.º 003-2014-RE, publicado el 17.1.2014; vigente a partir del 19.2.2014 y aplicable desde el 1.1.2015 (en adelante, el Convenio).
- 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, "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, "Reglamento").

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la LIR, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) de su artículo 7⁽²⁾, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Al respecto, el inciso i) del artículo 9 de la misma norma dispone que, se consideran como tal, entre otras rentas, las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

¹ Mediante web, teléfono, correo electrónico, Sky o Team Viewer.

² El cual establece que se consideran domiciliadas en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.



Fluye de las normas glosadas que los sujetos no domiciliados en el país se encuentran gravados con el impuesto a la renta únicamente por sus rentas de fuente peruana, siendo uno de estos supuestos las obtenidas por servicios digitales utilizados económicamente, usados o consumidos en el país.

2. Ahora bien, en cuanto a lo que debe entenderse por servicio digital, el inciso b) del primer párrafo del artículo 4-A del Reglamento señala que se entiende por tal, a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.



Añade que, para efecto del Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.

Seguidamente, la citada norma establece una lista no taxativa de lo que considera como servicios digitales entre los cuales se encuentran el soporte técnico al cliente en red⁽³⁾ y mantenimiento de software⁽⁴⁾.

Como se aprecia, para efectos de la normativa del Impuesto a la Renta, la prestación de servicios de soporte técnico en red y mantenimiento de software (el cual incluye sus actualizaciones), que se ponen a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea, califican como servicios digitales, y las rentas obtenidas por estos se encuentran gravadas con dicho impuesto siempre que tales servicios se utilicen económicamente, usen o consuman en el país.

Así pues, toda vez que en el supuesto consultado, la empresa mexicana, con posterioridad a la transferencia de la totalidad de sus derechos patrimoniales sobre un software a favor de una empresa domiciliada en el Perú, presta a favor de esta, a través de internet el servicio de soporte técnico y mantenimiento de dicho software el cual incluye sus actualizaciones, se puede afirmar que dicha operación califica, para efectos de la LIR, como un servicio digital gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que, el referido servicio, se utilice económicamente, use o consuma en el país.

3. Por otro lado, según el artículo 1 del Convenio, este se aplica a las personas residentes⁽⁵⁾ de uno o de ambos Estados Contratantes.

³ En el numeral 2 del inciso b) del citado artículo 4-A del Reglamento, el cual señala que es tal aquel servicio que provee soporte técnico en línea incluyendo recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, acceso a base de datos de solución de problemas o conexión automática con personal técnico a través del correo electrónico.

⁴ En su numeral 1, el cual precisa que mantenimiento de software es aquel servicio de mantenimiento de programas de instrucciones para computadoras (software) que puede comprender actualizaciones de los programas adquiridos y asistencia técnica en red.

⁵ Conforme a lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio, para efectos de este, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a

Asimismo, el párrafo 1 del artículo 7 del citado Convenio establece que los beneficios⁶⁾ de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad empresarial en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Añade el referido párrafo que, si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

No obstante, el párrafo 6 del mismo artículo dispone que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las de dicho artículo (artículo 7).

Por su parte, el párrafo 1 del artículo 12 del Convenio señala que las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Agrega el mismo artículo en su párrafo 2, que dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del quince por ciento (15%) del importe bruto de las regalías.

Sobre el particular, el párrafo 3 del artículo 12 del Convenio precisa que el término "regalías", en el sentido de dicho artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras protegidas por los derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Cabe mencionar que respecto a los alcances del artículo 12 del Convenio, el párrafo 6 de su Protocolo prevé que los pagos relativos a un software se encuentran dentro del ámbito de aplicación de dicho artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre el referido software para su explotación comercial (excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción) como si los mismos corresponden a un software adquirido para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, un software no absolutamente estándar sino adaptado de algún modo para el adquirente.

imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado.

⁶⁾ Al respecto, es pertinente señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE al comentar el artículo 7 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio, indica en su apartado 4 que aunque no se haya juzgado necesario definir el término "beneficios" en el Convenio, debe entenderse, sin embargo, que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas obtenidas de la explotación de una empresa.



Así tenemos que, para efectos del convenio, constituyen regalías, entre otros supuestos, los pagos realizados en contraprestación por la transferencia de una parte de los derechos patrimoniales que se tiene sobre un software, tanto si dichos pagos corresponden a la utilización de un derecho de autor sobre el mismo para su explotación comercial⁽⁷⁾, como aquellos efectuados para uso empresarial o profesional del propio comprador, siendo, en este último caso, un software no absolutamente estándar sino adaptado de algún modo para el adquirente del mismo.

Sobre el particular, cabe indicar que el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha señalado⁽⁸⁾ que: “(...) los pagos relativos a software son considerados regalías y, por tanto, se encuentran dentro del alcance del artículo 12 del convenio, cuando dichos pagos se efectúen por la transferencia de una parte de los derechos sobre un software” y “(...) dado que, en el caso planteado en la consulta, las rentas de la empresa mexicana son obtenidas por la prestación de servicios de soporte técnico y mantenimiento de software⁽⁹⁾, incluidas sus actualizaciones, y no por la transferencia de una parte de los derechos sobre el software, dichos beneficios no califican como regalías, conforme con las disposiciones previstas en el artículo 12 del CDI suscrito entre el Perú y México y el párrafo 6 de su Protocolo.”



En ese sentido, toda vez que, en el supuesto de la consulta, los montos obtenidos por la empresa mexicana no corresponden al pago por la transferencia de una parte de los derechos patrimoniales inherentes al software en cuestión⁽¹⁰⁾ sino a la prestación, a través de internet, del servicio de soporte técnico y mantenimiento de un software que incluye sus actualizaciones cuya titularidad del total de derechos patrimoniales inherentes al mismo fue adquirida previamente de manera definitiva, ilimitada y exclusiva por la empresa domiciliada, podemos afirmar que tales rentas constituyen, para la empresa mexicana, beneficios empresariales cuya tributación se regula conforme a la regla de distribución de potestades prevista en el artículo 7 del Convenio.

En consecuencia, tratándose de una empresa domiciliada en México que, con posterioridad a la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos los derechos patrimoniales sobre un software a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú, presta, a esta última, a través de internet el servicio de soporte técnico y mantenimiento de dicho software, el cual incluye sus actualizaciones, las rentas obtenidas por la empresa residente en México por la referida operación califican como beneficios empresariales de acuerdo

⁷ Con excepción de los efectuados por el derecho de distribución de copias de un software estándar que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción.

⁸ A través del Informe N.º 0032-2020-EF/61.04 de fecha 17.9.2020 emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos remitido a SUNAT mediante el Oficio N.º 055-2020-EF/15.01 en atención a la opinión técnica solicitada en su calidad de autoridad competente de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto Ley N.º 25883.

⁹ Servicios que se prestan con posterioridad a la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos los derechos patrimoniales sobre dicho software a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú.

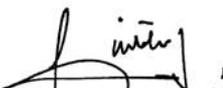
¹⁰ Que implique que dichos pagos se efectúan tanto en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre dicho software para su explotación comercial (con excepción de los realizados por el derecho de distribución de copias de un software estándar que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción) como si los mismos corresponden a software adquirido para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, un software no absolutamente estándar sino adaptado de algún modo para el adquirente.

con lo establecido en el artículo 7 del Convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de una empresa domiciliada en México que, con posterioridad a la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos los derechos patrimoniales sobre un software a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú, presta, a esta última, a través de internet el servicio de soporte técnico y mantenimiento de dicho software, el cual incluye sus actualizaciones, las rentas obtenidas por la empresa residente en México por la referida operación califican como beneficios empresariales de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos.

Lima, 31 de octubre de 2020



.....
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL AGENCIA DE TRIBUTOS INTERNOS

smr

CT0402-2019

IMPUESTO A LA RENTA – CDI Perú – México – Servicios Digitales