

MATERIA:

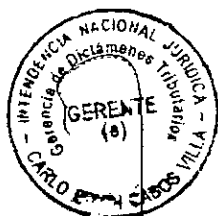
Se formulan las siguientes consultas:

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?



BASE LEGAL:

- 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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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 de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Decreto Legislativo N.º 822, publicado el 24.4.1996, y normas modificatorias, que aprueba la Ley sobre el Derecho de Autor.



ANÁLISIS:

1. En principio, en relación con la primera y segunda consultas, entendemos que un software es adquirido por una empresa integrante de un grupo económico, la cual luego enajena parte del valor de dicho bien intangible a las otras empresas del mismo grupo en el porcentaje que han acordado previamente, resultando ser todas copropietarias del bien.

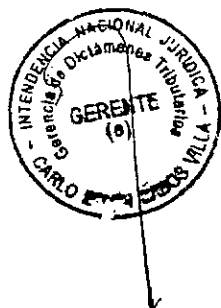
Al respecto, el artículo 27° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, 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.

El artículo 16° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software) cuya contraprestación genera una regalía según lo previsto en el primer párrafo del artículo 27° antes citado, puede efectuarse a través de las siguientes modalidades contractuales:

- 1) Licencia de uso de derechos patrimoniales sobre el programa.
- 2) Cesión parcial de los derechos patrimoniales sobre el programa para la explotación del mismo por parte del cesionario.



Agrega que cuando la contraprestación corresponda a 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, se entenderá configurada una enajenación.



A su vez, el artículo 34° de la Ley sobre el Derecho de Autor dispone que la distribución -como parte de los derechos patrimoniales contenidos en el derecho de autor- comprende la puesta a disposición del público, por cualquier medio o procedimiento, del original o copias de la obra, por medio de la venta, canje, permuta u otra forma de transmisión de la propiedad, alquiler, préstamo público o cualquier otra modalidad de uso o explotación; y que cuando la comercialización autorizada de los ejemplares se realice mediante venta u otra forma de transmisión de la propiedad, el titular de los derechos patrimoniales no podrá oponerse a la reventa de los mismos en el país para el cual han sido autorizadas, pero conserva los derechos de traducción, adaptación, arreglo u otra transformación, comunicación pública y reproducción de la obra, así como el de autorizar o no el arrendamiento o el préstamo público de los ejemplares.

Ahora bien, en el Informe N.º 311-2005-SUNAT/2B0000⁽¹⁾ se ha señalado que “considerando que uno de los derechos patrimoniales reconocidos por la Ley de Derechos de Autor es el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir la distribución al público de la obra, cuando un distribuidor adquiere una o más copias de un programa estandarizado para destinarlos a su comercialización como mercadería, la retribución que pague por dicha adquisición constituirá una regalía, toda vez que sería la contraprestación por la cesión parcial del derecho patrimonial de distribución de dicho software.”

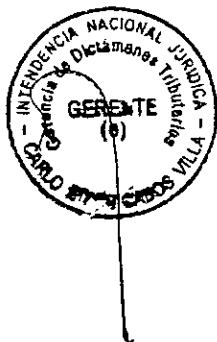
Bajo el contexto señalado en la premisa, sin embargo, la empresa que realiza la así llamada “compra corporativa” ha adquirido una copia del programa para su uso o ha adquirido de modo definitivo, ilimitado y exclusivo los derechos patrimoniales sobre dicho programa.

En ese sentido, la contraprestación efectuada por el primer comprador no retribuye la cesión parcial del derecho patrimonial de distribución del software sino su enajenación y, por lo tanto, no califica, para fines del Impuesto a la Renta, como el pago de regalías.

Igualmente, cabe indicar que la posterior transferencia del primer comprador de parte del valor del software a las otras empresas del grupo económico no modifica la naturaleza de la primera operación ni tampoco le confiere a la primera empresa la calidad de distribuidor del derecho patrimonial, en la medida que únicamente tiene como objeto la transferencia de alícuotas del derecho previamente adquirido. En ese sentido, la contraprestación pagada a la primera empresa adquirente tampoco califica como el pago de regalías.



2. Respecto a la tercera consulta, el inciso g) del artículo 44º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta 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. Sin embargo, añade, 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 diez (10) años. Agrega que la SUNAT, previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.



Como se aprecia, entre los requisitos y condiciones exigidos para que proceda la amortización de un activo intangible no se exige que su

¹ Disponible en la página web de la SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

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⁽²⁾.

3. Con relación a la cuarta consulta, entendemos que esta se encuentra dirigida a que se determine si la copropiedad de un software que califica como un activo intangible de duración limitada constituye un impedimento para la amortización del mismo.

Tal como se desprende de lo señalado líneas arribas, a partir de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no se ha establecido ningún impedimento para amortizar el precio pagado por la copropiedad de un activo intangible que es utilizado por la empresa adquirente.

Por lo expuesto, 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. En cuanto a la quinta y sexta consultas, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya 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 fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). Agrega que no se consideran activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill).

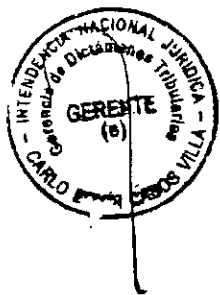
Como se aprecia de la norma citada, se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza.

En ese sentido, 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⁽³⁾ 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. Respecto a la séptima consulta, referida a la amortización proporcional del software como activo intangible de duración limitada, el inciso g) del artículo

² Sin perjuicio de las disposiciones contenidas en otras normas aplicables y que deba acreditarse el carácter fehaciente de la operación.

³ Para tal efecto, se entiende que se refiere a un software respecto del cual no existe limitación en cuanto a la cantidad de personas que pueden hacer uso del mismo.



44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido que los activos intangibles podrán deducirse en el plazo de diez (10) años.

Por su parte, el numeral 3 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que para la aplicación del inciso g) del artículo del TUO antes señalado, en el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Cabe destacar que el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta hace alusión al término “años” y no “ejercicios”, por lo cual la amortización del valor del activo debe distribuirse en función al plazo que resulte aplicable y no en función a los ejercicios gravables durante los cuales se produzca la amortización.

En ese sentido, si bien la norma reglamentaria alude a la expresión “ejercicios gravables”, debe entenderse que el objeto de esta norma es establecer un plazo mínimo de amortización y no fijar la forma cómo debe computarse dicha amortización, pues este aspecto ya viene fijado por el mismo TUO. En efecto, la norma reglamentaria señala que el plazo de amortización de 10 años es un plazo máximo, pero a la vez dispone que el plazo de amortización no puede ser inferior a la duración del derecho de uso exclusivo sobre el intangible, duración que, en estricto, no se fija legal o contractualmente en ejercicios gravables sino en meses y años.

De acuerdo con lo expuesto, 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, de modo que, al cierre de un ejercicio gravable, deberá haberse deducido la parte del valor del activo que guarde correspondencia con el transcurso de dicho plazo en ese mismo ejercicio.

6. Finalmente, la octava consulta se encuentra orientada a establecer si para la procedencia de la amortización de un activo intangible de duración limitada resulta necesario que su precio haya sido pagado.

Tal como se ha citado anteriormente, el inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción como gasto o amortización del precio pagado por activos intangibles de duración limitada.

Por su parte, de acuerdo con el numeral 1 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el tratamiento previsto por el



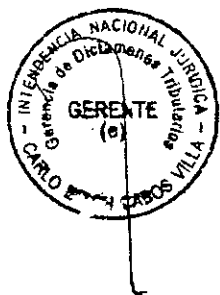
inciso g) del mencionado artículo 44° respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del Artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, el numeral 3 del mismo inciso dispone que en el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere.

Como se aprecia de la lectura de las normas citadas, al regular la materia analizada, tanto el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta como el Reglamento de dicha norma hacen expresa alusión a la expresión "precio pagado", por lo cual la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada estará sujeta a que el precio haya sido pagado previamente al enajenante.

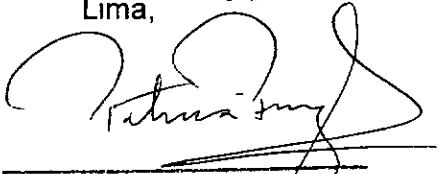
CONCLUSIONES:

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.

Lima, 22 FEB. 2011



MONICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

Rapjimp
A0490.1-D10
IMPUESTO A LA RENTA - Amortización de intangibles

