

INFORME N.º 042-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si, para efectos del Impuesto a la Renta, constituyen regalías los pagos que los distribuidores locales de software efectúan a proveedores no domiciliados por la adquisición de determinada cantidad de software estándar⁽¹⁾ con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendida posteriormente por aquellos.

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, Ley sobre el Derecho de Autor.

ANÁLISIS:

1. El artículo 27º 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.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 16º 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 constituye regalía según lo previsto en el primer párrafo del artículo 27º 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.

¹ *Existen distintos tipos de licencia de uso de software; siendo que en los contratos de licencia de uso de software en serie bajo la modalidad "shrink wrap", el objeto de estos contratos se refiere al software estándar que se comercializa masivamente, es decir, al programa-producto (NÚÑEZ PONCE, Julio. Software: licencia de uso, derecho y empresa. Universidad de Lima, Fondo de Desarrollo Editorial. Lima, 1998. Pág. 72).*

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

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 éstos 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.

De la norma citada se tiene que, tratándose de software, constituye regalía toda contraprestación por la cesión temporal de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica.

Ahora, si bien la norma glosada señala casos que no constituyen regalías⁽²⁾, 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, señalada en el párrafo precedente, fluye que no es tal toda contraprestación que no sea por la cesión temporal de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software.

2. Por lo tanto, a fin de determinar si es que constituyen regalías los pagos que efectúan los distribuidores locales de software a favor de sus proveedores no domiciliados, por la adquisición de software estándar con su respectiva licencia de uso para usuario final, que va a ser vendido posteriormente por aquellos, debe determinarse si es que dicha adquisición supone la existencia de una cesión temporal de la titularidad de algún derecho patrimonial sobre el software.

Al respecto, el artículo 3° de la Ley sobre el Derecho de Autor, referido al objeto del derecho de autor, establece que su protección recae sobre todas las obras del ingenio, en el ámbito literario o artístico, cualquiera que sea su género, forma de expresión, mérito o finalidad; y que los derechos reconocidos en dicha ley⁽³⁾ son independientes de la propiedad del objeto

² Los señalados en los incisos 1 y 2 del artículo 16° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

³ El artículo 30° de dicha ley, referido al alcance de los derechos patrimoniales, prevé que el autor goza del derecho exclusivo de explotar su obra bajo cualquier forma o procedimiento, y de obtener por ello beneficios, salvo en los casos de excepción legal expresa; y que el ejercicio de los derechos morales, según lo establecido en la presente norma, no interfiere con la libre transferencia de los derechos patrimoniales.

material en el cual está incorporada la obra⁽⁴⁾ y su goce o ejercicio no están supeditados al requisito del registro o al cumplimiento de cualquier otra formalidad.

Ahora, conforme a lo señalado en los Lineamientos de la Oficina de Derechos de Autor sobre Uso Legal de los Programas de Ordenador (software)⁽⁵⁾, en el contrato de cesión el titular de los derechos transfiere a un tercero la facultad de explotar la obra de acuerdo a la modalidad, las limitaciones del tiempo y lugar y las condiciones de remuneración pactadas; siendo que, en tal sentido, el cesionario tiene la posibilidad de explotar los derechos patrimoniales a él cedidos dentro de las limitaciones establecidas en el contrato.

Asimismo, en el Oficio N.º 00679-2005/ODA-INDECOPI, dicha oficina ha señalado que el contrato de cesión de derechos, regulado en los artículos 89⁽⁶⁾, 90⁽⁷⁾ y 92⁽⁸⁾ de la Ley sobre el Derecho de Autor, implica la transferencia a un tercero de cualquiera de los derechos patrimoniales reconocidos por la ley, llámese reproducción, distribución, comunicación

Por su parte, el inciso c) del artículo 31º de la misma ley dispone que el derecho patrimonial comprende, especialmente, el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir, entre otros, la distribución al público de la obra.

⁴ Cabe indicar que, en relación con el objeto de los contratos, la doctrina señala que *de conformidad con el principio de la independencia entre el derecho de autor y la propiedad del objeto material, la adquisición de este último no implica la cesión de alguno de los derechos reconocidos por la ley* (LIPSZYC, Delia. Derecho de autor y derechos conexos. Ediciones UNESCO. París, 1993. Pág. 280).

⁵ Aprobado por Resolución N.º 0121-1998-ODA-INDECOPI.

⁶ Artículo 89º.- Toda cesión entre vivos se presume realizada a título oneroso, a menos que exista pacto expreso en contrario, y revierte al cedente al extinguirse el derecho del cesionario.

La cesión se limita al derecho o derechos cedidos, y al tiempo y ámbito territorial pactados contractualmente. Cada una de las modalidades de utilización de las obras es independiente de las demás y, en consecuencia, la cesión sobre cada forma de uso debe constar en forma expresa y escrita, quedando reservados al autor todos los derechos que no haya cedido en forma explícita.

Si no se hubiera expresado el ámbito territorial, se tendrá por tal el país de su otorgamiento; y si no se especificaren de modo concreto la modalidad de explotación, el cesionario sólo podrá explotar la obra en la modalidad que se deduzca necesariamente del propio contrato y sea indispensable para cumplir la finalidad de éste.

⁷ Artículo 90º.- Salvo en los casos de los programas de ordenador y de las obras audiovisuales, la cesión en exclusiva deberá otorgarse expresamente con tal carácter y atribuirá al cesionario, a menos que el contrato disponga otra cosa, la facultad de explotar la obra con exclusión de cualquier otra persona, comprendido el propio cedente, y la de otorgar cesiones no exclusivas a terceros.

El cesionario no exclusivo queda facultado para utilizar la obra de acuerdo a los términos de la cesión y en concurrencia, tanto con otros cesionarios como con el propio cedente.

⁸ Artículo 92º.- La cesión otorgada a título oneroso le confiere al autor una participación proporcional en los ingresos que obtenga el cesionario por la explotación de la obra, en la cuantía convenida en el contrato.

pública, transformación, adaptación, importación, entre otros, para su explotación en alguna o todas estas formas.

Además, el artículo 95° de la Ley sobre el Derecho de Autor establece que los contratos de cesión de derechos patrimoniales que otorgue el titular del derecho, deben hacerse por escrito, salvo en los casos en que la ley presume la transferencia entre vivos de tales derechos.

Por su parte, el artículo 19° de misma ley establece que la enajenación del soporte material que contiene la obra, no implica ninguna cesión de derechos en favor del adquirente, salvo estipulación contractual expresa o disposición legal en contrario.

De otro lado, 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.

Al respecto, en el Oficio N.° 00679-2005/ODA-INDECO PI se señala que en el contrato de licencia de uso para usuario final sólo se cede el uso del software y no se cede ningún derecho patrimonial sobre el mismo.

Como fluye de lo antes señalado, la protección que otorga la normativa sobre derechos de autor se cierne sobre los derechos que emanan de la creación del software, y no sobre el soporte material o inmaterial que lo alberga; debiéndose distinguir, por ende, entre el derecho de autor en sí mismo y la propiedad del soporte que contiene dicho software.

En ese sentido, la transferencia en propiedad de este último no implica la cesión de los derechos patrimoniales que emanan de la creación de dicho software.

Considerando lo antes señalado, y que, además, en el contrato de licencia de uso de software para usuario final no se cede ningún derecho patrimonial sobre el mismo, 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.

Por lo tanto, siendo que solo constituye regalía la contraprestación por la cesión temporal de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, los pagos que los distribuidores locales de software efectúan a

proveedores no domiciliados por la adquisición de determinada cantidad de software estándar con su respectiva licencia de uso para usuario final, que van a ser vendidos posteriormente por aquellos, no constituyen regalías, para fines del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIÓN:

Para fines del Impuesto a la Renta, los pagos que los distribuidores locales de software efectúan a proveedores no domiciliados por la adquisición de determinada cantidad de software estándar con su respectiva licencia de uso para usuario final, que van a ser vendidos posteriormente por aquellos, no constituyen regalías.

Lima, 8 de agosto de 2014

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO