

**INFORME N.º 110-2019-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una empresa domiciliada en el Perú que suscribe un contrato con una persona jurídica no domiciliada mediante el cual esta última autoriza a la primera de estas a comercializar en el país claves de acceso<sup>(1)</sup> correspondientes a una suscripción anual para el uso de un conjunto de servicios estandarizados en la nube del referido proveedor no domiciliado, los cuales consisten en la disposición en línea de un software estándar, y sus actualizaciones, correcciones y modificaciones, siendo que por tal operación:

- El proveedor no domiciliado no efectúa, a favor de la empresa domiciliada, ninguna cesión de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales<sup>(2)</sup> sobre el referido software que conlleven el derecho a su explotación económica o que le permita a esta su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.
- No se entregan licencias de uso<sup>(3)</sup> del aludido software al usuario final del mismo.

Al respecto, se consulta si la retribución pagada por la empresa domiciliada en el país al proveedor no domiciliado por dicha operación constituye renta gravada con el Impuesto a la Renta.

**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, "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").

---

<sup>1</sup> Las claves de acceso son posteriormente vendidas en línea por la empresa domiciliada a los usuarios finales, quienes pueden acceder y hacer uso de los servicios brindados por la persona jurídica no domiciliada.

<sup>2</sup> De acuerdo con el artículo 31º de la Ley sobre el Derecho de Autor, Decreto Legislativo N.º 822, publicado el 24.4.1996 y normas modificatorias, el derecho patrimonial comprende, especialmente, el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir la reproducción, la comunicación y distribución al público, la traducción, adaptación, arreglo u otra transformación de la obra, la importación de copias de la obra hechas sin autorización del titular de derecho, así como cualquier otra forma de utilización de la obra que no está contemplada en la Ley como excepción al derecho patrimonial.

<sup>3</sup> El numeral 16 del artículo 2º de la citada Ley sobre Derechos de Autor, define a la licencia como la autorización o permiso que concede el titular de los derechos (licenciante) al usuario de la obra u otra producción protegida (licenciataria), para utilizarse en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas en el contrato de licencia; y añade que a diferencia de la cesión la licencia no transfiere la titularidad de los derechos.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado en el Informe N.º 311-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3112005.htm>) que el objeto de la prestación en el contrato de licencia de uso de software es dicho programa en sí, respecto del cual el licenciante otorga al licenciataria la autorización o permiso para que su obra (el software) pueda ser reproducida temporalmente en la memoria temporal del ordenador (reproducción a la que se le denomina comúnmente uso) en una forma determinada y según lo convenido en el contrato, sin que ello implique la transferencia de ningún derecho patrimonial sobre dicho programa.

## ANÁLISIS:

1. El artículo 6° de la LIR dispone que, 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) del artículo 7°, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por su parte, el inciso i) del artículo 9° de la LIR establece 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 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.

De las normas citadas se tiene 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.

A tal efecto, el inciso b) del primer párrafo del artículo 4°-A del Reglamento dispone que se entiende por servicio digital, 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 se considera como servicios digitales.

Fluye de las normas glosadas que para que una operación sea calificada como servicio digital, en general, debe cumplir con las características que establece el Reglamento; y para que la renta que genere sea de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta, dicho servicio debe utilizarse económicamente, usarse o consumirse en el país<sup>(4)</sup>.

---

<sup>4</sup> Tal como lo indica el Informe N.° 044-2014-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i044-2014.pdf>).

Así, en cuanto a las características de los servicios digitales, esta Administración Tributaria ha señalado<sup>(5)</sup> que:

- a) Se trata de un servicio, esto es, la realización de una prestación de una persona para otra.
- b) Debe prestarse 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.
- c) Se presta mediante accesos en línea, (mediante conexión a internet u otra red o sistema), es decir, es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información, ya sea, mediante un procesamiento inmediato o “en batch”.
- d) Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- e) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

Ahora bien, el supuesto materia de consulta supone la adquisición en línea de claves de acceso por parte de una empresa domiciliada en el país para el uso de un conjunto de servicios estandarizados en la nube<sup>(6)</sup> del proveedor no domiciliado, los cuales consisten en la disposición en línea de un software estándar, siendo que dichas claves van a ser vendidas posteriormente por aquellos a usuarios finales, quienes mediante ellas podrán acceder y hacer uso de los servicios en cuestión, así como de sus actualizaciones, correcciones y modificaciones.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que la operación antes mencionada califica como un servicio, puesto que el proveedor no domiciliado cede a los usuarios el uso de un software estandarizado en línea alojado en la nube, así como de sus actualizaciones, correcciones y modificaciones, por lo que cumple con la primera de las características antes mencionadas<sup>(7)</sup>.

Asimismo, toda vez que los servicios en cuestión son prestados y puestos a disposición para el uso de los usuarios finales a través de internet, se puede afirmar que también se cumple con la segunda y tercera característica, respectivamente.

---

<sup>5</sup> En los Informes N.ºs 018-2008-SUNAT/2B0000 y 124-2012-SUNAT/4B0000, disponibles en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0182008.htm> y <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i124-2012.pdf>, respectivamente.

<sup>6</sup> Espacio de almacenamiento y procesamiento de datos y archivos ubicado en internet, al que puede acceder el usuario desde cualquier dispositivo (Diccionario de la Real Academia Española: <http://dle.rae.es>).

<sup>7</sup> Cabe señalar que las claves de acceso son el medio que permite acceder al servicio antes descrito, por lo cual no califican como un bien o un servicio en sí mismo.

En lo referido a las características de que el servicio sea automático y dependa de la tecnología de la información, se tiene que la operación materia de análisis se ajusta a las mismas, puesto que se trata de un software estandarizado alojado en la nube que se ejecuta en línea.

Siendo ello así, resulta claro que la operación descrita en el supuesto materia de consulta cumple con todas las características para ser considerada como un servicio digital de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4°-A del Reglamento.

2. Por otro lado, tal como ya lo hemos indicado precedentemente, para efectos de considerar una renta obtenida por servicios digitales como renta de fuente peruana, este servicio debe ser utilizado económicamente, usado o consumido en el país.

En relación con este punto, es preciso indicar que, de acuerdo con el numeral 1 del tercer párrafo del inciso b) del artículo 4°-A del Reglamento, se entiende que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando, entre otros supuestos, sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del artículo 18° de la LIR<sup>(8)</sup> de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

Agrega que se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la LIR<sup>(9)</sup>, utiliza económicamente el servicio en el país.

Como puede observarse, la normativa del impuesto a la renta ha desarrollado lo que debe entenderse por utilización económica, uso o consumo en el país del servicio digital para fines de este impuesto, estableciendo que se presume esta utilización, uso o consumo cuando un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría considera como gasto o costo la contraprestación pagada por el servicio digital, en la medida que este cumpla con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la LIR.

Teniendo en cuenta ello, procederemos a determinar si el servicio digital planteado en el supuesto materia de consulta se utiliza económicamente en el país, en virtud de la presunción antes descrita, esto es, si la retribución pagada por la empresa domiciliada al proveedor no domiciliado por el servicio en cuestión califica como costo o gasto para efectos del impuesto a la renta.

---

<sup>8</sup> Este es el caso de las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas. Fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

<sup>9</sup> De acuerdo con dicho principio, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduce de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la LIR.

Al respecto, el artículo 20° de la LIR prevé que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Señala además que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes<sup>(10)</sup>, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

El citado artículo agrega que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Añade que, para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por costo de adquisición a la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

De lo antes expuesto se tiene que, para efectos del impuesto a la renta, tratándose de bienes materia de enajenación, se entenderá por costo computable, entre otros, al costo de adquisición de estos siendo la contraprestación pagada por la adquisición de dichos bienes, así como los costos incurridos con motivo de su compra y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente y siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, se tiene que la empresa domiciliada no es la usuaria final del servicio digital prestado por el sujeto no domiciliado, sino que posteriormente comercializa en el país a usuarios finales el derecho a utilizar tales servicios digitales, esto es, un bien intangible.

Siendo esto así, el pago efectuado por dicha empresa a favor del proveedor no domiciliado del servicio digital será considerado por aquella como costo computable del derecho de uso del servicio digital, originando que se presuma que tal servicio digital se utiliza económicamente en el país.

---

<sup>10</sup> El numeral 10) del artículo 886° del Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.° 295 (publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias), señala que son bienes muebles, entre otros, los demás bienes no comprendidos en el artículo 885° (el cual establece una relación taxativa de los que son considerados bienes inmuebles).

Por lo tanto, en la medida que la contraprestación pagada por la empresa domiciliada al proveedor no domiciliado por los servicios digitales que este presta, constituye para aquella el costo de adquisición de los derechos de uso del servicio digital que comercializa en el país a usuarios finales, se presume que tales servicios digitales son utilizados económicamente, usados o consumidos en el país, por lo que tal retribución constituye renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta.

## **CONCLUSIÓN:**

En el supuesto de una empresa domiciliada en el Perú que suscribe un contrato con una persona jurídica no domiciliada mediante el cual esta última autoriza a la primera de estas a comercializar en el país claves de acceso correspondientes a una suscripción anual para el uso de un conjunto de servicios estandarizados en la nube del referido proveedor no domiciliado, los cuales consisten en la disposición en línea de un software estándar, y sus actualizaciones, correcciones y modificaciones, siendo que por tal operación:

- El proveedor no domiciliado no efectúa, a favor de la empresa domiciliada, ninguna cesión de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el referido software que conlleven el derecho a su explotación económica o le permita a esta su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.
- No se entregan licencias de uso del aludido software al usuario final del mismo.

La retribución pagada por la empresa domiciliada en el país al proveedor no domiciliado por la referida operación constituye renta de fuente peruana por servicios digitales utilizados económicamente, usados o consumidos en el país, gravada con el impuesto a la renta.

Lima, 13 AGO. 2019

Original firmado por:

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**

**Intendente Nacional**

**Intendencia Nacional Jurídico Tributario**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS**