

INFORME N.º 000098-2021-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 17 de noviembre de 2021

MATERIA:

Se plantea el supuesto de empresas distribuidoras locales que adquieren, a través de internet, una determinada cantidad de software estándar de empresas no domiciliadas proveedoras de estos programas, con su respectiva licencia de uso para usuario final, a efectos de ser comercializados en el país mediante su descarga desde la nube⁽¹⁾ del referido proveedor no domiciliado, y fijación permanente en distintos dispositivos electrónicos del usuario final⁽²⁾; siendo que, por tal operación:

- a) El proveedor no domiciliado no cede, a favor de la empresa domiciliada, la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales⁽³⁾ que emanan de la creación de dicho software.
- b) La entidad no domiciliada suscribe un contrato de licencia de uso del aludido software con el usuario final del mismo, en cuyos términos la referida entidad autoriza la descarga del software, de sus actualizaciones, así como de su mantenimiento⁽⁴⁾; no efectuando el usuario final ningún pago a dicha entidad, adicional a aquel que efectúe al distribuidor domiciliado en el país.

¹ 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: <https://dle.rae.es/nube?m=form>).

² Computadoras, teléfonos inteligentes, tabletas, entre otros. Si bien la descarga del programa será por medio de internet, su funcionalidad no dependerá de estar o no conectado a internet. Es decir, el software podrá funcionar sin la necesidad de estar siempre conectado a la red.

³ Cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 31 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.

⁴ Cabe indicar que la Secretaría Técnica de la Comisión de Derecho de Autor ha señalado, en el Informe N.º 16-2021-CDA/INDECOP, que: "es lícito el acto de reproducción de un programa de ordenador en un dispositivo, en la medida en la que dicha fijación sea realizada por un usuario que cuente con la licencia de uso respectiva y que la misma sea para uso exclusivamente personal del referido programa de ordenador."



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
17/11/2021 16:50:10



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
17/11/2021 16:45:57

Al respecto, se consulta si la retribución pagada por la empresa domiciliada en el país al proveedor no domiciliado por la operación realizada entre estos se encuentra sujeta a la retención del 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").

ANÁLISIS:

1. El inciso c) del artículo 71 de la LIR señala que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados; en tanto que el primer párrafo del artículo 76 de la citada ley establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de dicha ley⁽⁵⁾, según sea el caso.

En concordancia con ello, el segundo párrafo del 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.

Fluye de lo anterior que los sujetos no domiciliados en el Perú solo tributan por sus rentas de fuente peruana, siendo que las personas o entidades que les paguen o acrediten dichas rentas deben retener y abonar al fisco el impuesto a la renta correspondiente.

"la licencia de uso otorgada por el titular de derechos de un programa de ordenador autoriza al usuario final la realización de determinados actos de explotación. Sin perjuicio de ello, corresponderá evaluar en cada caso concreto el contenido de la licencia de uso y los términos y condiciones aceptados por el usuario final a efectos de determinar si, dentro de los términos de la licencia otorgada, la licenciante pueda haber establecido como una de sus obligaciones la de brindar los servicios de mantenimiento y actualización del programa de ordenador licenciado" (el subrayado es nuestro).

Así pues, la licencia de uso a que se refiere el supuesto materia de análisis es una que comprende la autorización de descarga respectiva del referido software desde la nube del proveedor no domiciliado y su fijación permanente en los dispositivos electrónicos de los usuarios finales, así como del uso de dicho software y el de sus actualizaciones y mantenimientos.

⁵ Referidos a las tasas del Impuesto a la Renta aplicables a contribuyentes no domiciliados.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
17/11/2021 16:50:10



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
17/11/2021 16:45:57

En ese sentido, a efectos de atender la presente consulta, debe dilucidarse si es que, en el supuesto bajo análisis, la retribución pagada por la empresa distribuidora de software domiciliada en el país, al proveedor no domiciliado, constituye para este renta de fuente peruana o no.

2. De acuerdo con los incisos b) y e) del artículo 9 de la LIR, 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 consideran rentas de fuente peruana, entre otras:

b) 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.

Tratándose de las regalías a que se refiere el artículo 27⁽⁶⁾, 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.

e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 16 del Reglamento 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 LIR, 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:

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, cabe indicar lo siguiente:

⁶ El cual establece que 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.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
17/11/2021 16:50:10



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
17/11/2021 16:45:57

- a) En cuanto al criterio de fuente a que se refiere el primer párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR, esta administración tributaria ha concluido⁽⁷⁾ que:

“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.”*

- b) Respecto al criterio de fuente a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR (aplicable solo al supuesto de regalías), nótese que el Reglamento ha señalado expresamente que no constituye regalía, la contraprestación que el titular de los derechos patrimoniales sobre el software cede a terceros por utilizar este, de conformidad con las condiciones convenidas en un contrato de licencia; y más bien considera a dicha contraprestación como el resultado de una enajenación.

En ese sentido, las reglas de fuente contenidas en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 9 de la LIR tampoco resultan aplicables a los ingresos obtenidos por las empresas proveedoras de software estándar no domiciliadas en el país, a que se refiere la presente consulta.

- c) Ahora bien, en cuanto al criterio de fuente a que se refiere el inciso e) del artículo 9 de la LIR, debe señalarse que, según este, tratándose de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, el criterio que se ha adoptado para establecer la existencia o no de rentas de fuente peruana es el del lugar en que se lleven a cabo dichas actividades; vale decir, que el elemento definitorio de la ubicación de la fuente contenida en la norma citada, es el lugar donde se llevan a cabo estas actividades.

En ese sentido, siendo que en el supuesto materia de la presente consulta no existe, a cargo de las empresas no domiciliadas proveedoras del software, actividad civil, comercial, empresarial o de cualquier índole, que se desarrolle en territorio nacional, dado que la comercialización del software a que se refiere dicho supuesto se efectúa a través de internet, la retribución pagada por la empresa distribuidora domiciliada en el país al proveedor no domiciliado por la adquisición de dicho software y sus respectivas licencias de uso, que serán comercializados de manera posterior para su adquisición por parte de los usuarios finales, no constituye renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta.

⁷ En el Informe N.º 104-2020-SUNAT/7T0000, disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i104-2020-7T0000.pdf>.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
17/11/2021 16:50:10



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
17/11/2021 16:45:57

3. Considerando todo lo antes señalado, se puede afirmar que, en el supuesto bajo análisis, la retribución pagada por la empresa distribuidora domiciliada en el país al proveedor no domiciliado por la adquisición del software y las licencias de uso a que dicho supuesto se refiere, que serán comercializados de manera posterior para su adquisición por parte de los usuarios finales, no genera renta de fuente peruana y, por tanto, no está sujeta a la retención del impuesto a la renta.

CONCLUSIÓN

No se encuentra sujeta a la retención del impuesto a la renta la retribución pagada por una empresa distribuidora local que adquiere de un proveedor no domiciliado, a través de internet, una determinada cantidad de software estándar con su respectiva licencia de uso para usuario final, a efectos de ser comercializados en el país por aquella mediante su descarga desde la nube del referido proveedor no domiciliado, y fijación permanente en distintos dispositivos electrónicos del usuario final; en el que, por tal operación:

- a) El proveedor no domiciliado no cede, a favor de la empresa domiciliada, la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales que emanan de la creación de dicho software.
- b) La entidad no domiciliada suscribe un contrato de licencia de uso del aludido software con el usuario final del mismo, en cuyos términos la referida entidad autoriza la descarga del software, de sus actualizaciones, así como de su mantenimiento; no efectuando el usuario final ningún pago a dicha entidad, adicional a aquel que efectúe al distribuidor domiciliado en el país.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
17/11/2021 16:50:10



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
17/11/2021 16:45:57