

INFORME N.º 125-2014-SUNAT/5D0000

Se consulta si la cesión de derechos patrimoniales realizada en forma definitiva, exclusiva e ilimitada sobre un software elaborado por encargo se encuentra gravada con el IGV como venta de bienes o utilización de servicios, cuando la empresa que lo encarga se encuentra domiciliada en el país, pero la que lo elabora no.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Ley sobre el Derecho de Autor, Decreto Legislativo N.º 822, publicado el 24.4.1996 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En principio, cabe indicar que mediante la Ley sobre el Derecho de Autor se reguló la protección de los autores de las obras literarias y artísticas y de sus derechohabientes, de los titulares de derechos conexos al derecho de autor reconocidos en ella y de la salvaguardia del acervo cultural.

Así, el inciso k) del artículo 5º de la citada Ley señala que entre las obras protegidas por el derecho de autor, se encuentran los programas de ordenador (software)⁽¹⁾.

Por su parte, el artículo 18º de la Ley bajo comentario dispone que el autor de una obra tiene por el sólo hecho de la creación, la titularidad originaria de un derecho exclusivo y oponible a terceros, que comprende, a su vez, los derechos de orden moral⁽²⁾ y patrimonial⁽³⁾ determinados en la ley.

En lo referente a la transmisión de los derechos patrimoniales y de la explotación de las obras por terceros, el artículo 88º de la Ley sobre el Derecho de Autor señala que el derecho patrimonial puede transferirse por mandato o presunción legal, mediante cesión entre vivos o transmisión mortis causa, por cualquiera de los medios permitidos por la ley.

¹ El numeral 34 del artículo 2º de la Ley comentada, define como programa de ordenador (software) a la expresión de un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planes o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un computador ejecute una tarea u obtenga un resultado. La protección del programa de ordenador comprende también la documentación técnica y los manuales de uso.

² Conforme a lo establecido en los artículos 21º y 22º de la Ley sobre el Derecho de Autor los derechos morales son perpetuos, inalienables, inembargables, irrenunciables e imprescriptibles y comprenden los derechos de divulgación, paternidad, integridad, modificación o variación, de retiro de la obra del comercio y de acceso.

³ De acuerdo con el artículo 31º de la mencionada Ley, 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.

Así, para el caso específico de los programas de ordenador, el artículo 71° de la Ley bajo comentario establece que salvo pacto en contrario, se presume que los autores del programa de ordenador han cedido al productor⁽⁴⁾, en forma ilimitada y exclusiva, por toda su duración, los derechos patrimoniales reconocidos en dicha Ley, e implica la autorización para decidir sobre la divulgación del programa y la de defender los derechos morales sobre la obra.

Fluye pues de lo anterior, que la Ley sobre el Derecho de Autor ha reconocido mediante presunción legal que los derechos patrimoniales sobre los programas de ordenador creados por encargo se ceden de forma definitiva, ilimitada y exclusiva al productor, salvo que las partes acuerden lo contrario.

Cabe mencionar que similar regulación han adoptado, por ejemplo, las legislaciones de Colombia, Paraguay, Chile y México al reconocer que el encargo realizado por una persona natural o jurídica de la creación de una obra, salvo si existe acuerdo en contrario, hace presumir la transferencia de los derechos al comitente⁽⁵⁾⁽⁶⁾.

En consecuencia, la cesión en forma definitiva, exclusiva e ilimitada de derechos patrimoniales en el marco de la elaboración de un software por encargo, es una forma especial de transmisión que se ha reconocido en la Ley sobre Derechos de Autor mediante presunción legal, en similar sentido al de las legislaciones comparadas citadas en el párrafo precedente.

2. Ahora bien, a fin de determinar si la transmisión de derechos patrimoniales sobre un software elaborado por encargo se encuentra gravada con el IGV debe establecerse, en principio, en cada caso particular si nos encontramos frente a una sola prestación o ante dos operaciones independientes entre sí, para lo cual será necesario analizar, entre otros aspectos, los términos contractuales fijados por las partes.

Así, de la evaluación del caso concreto deberá establecerse si estamos frente a una sola operación consistente en el servicio de elaboración de un software por encargo bajo las instrucciones o especificaciones del productor⁽⁷⁾, en la

⁴ El artículo 70° de la referida Ley establece que se presume, salvo en prueba en contrario, que es productor del programa de ordenador, la persona natural o jurídica que aparezca indicada como tal en la obra de la manera acostumbrada.

⁵ Tal como lo señala URIBE CORZO, María Carolina. En: El Derecho de Autor en las obras creadas por encargo y en el marco de una relación laboral, Revista la Propiedad Inmaterial N.º 10-11, 2007, Colombia, pág. 54.

⁶ Sin embargo, debe tenerse en cuenta que algunos países podrían tener una regulación distinta.

Así, María Carolina Uribe Corzo señala que *“la legislación Francesa establece de manera expresa la titularidad de la obra creada por encargo en cabeza de su autor o creador intelectual. Dicha titularidad se refiere a un derecho exclusivo de propiedad, el cual comprende tanto los derechos morales como patrimoniales sobre la obra”*.

Agrega que *“El inciso 3° del artículo L111-1 del Código de Propiedad Intelectual Francés determina que la existencia de un contrato de alquiler de obra o de servicio por parte del autor intelectual no implica la vulneración o menoscabo de los derechos morales o patrimoniales que le reconoce la ley por el hecho de su creación intelectual. Dicha disposición implica que no opera ninguna presunción de cesión en favor del comitente de la obra y no será considerado en ningún caso titular de la obra encargada”*. Ibid., pág. 53.

⁷ Al respecto, en doctrina se afirma que *“la obra creada por encargo, tal como lo señala la Sala de Consulta de Servicio del Consejo de Estado, es una obra que no ha sido creada por el autor al momento del contrato de prestación de servicios, y sólo es creada en virtud de una serie de instrucciones dadas por el*

cual por presunción legal se produce la cesión de derechos patrimoniales sobre el software; o, si estamos ante dos operaciones independientes, por un lado, el servicio de elaboración por encargo y, por otro, la cesión definitiva, exclusiva e ilimitada de los referidos derechos sobre el software, correspondiendo a continuación desarrollar el tratamiento aplicable en ambos supuestos.

3. Al respecto, el inciso b) del artículo 1° del TULO de la Ley del IGV señala que este Impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

A tal efecto, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° del citado TULO define a los "servicios" como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último Impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Agrega dicho artículo, que se entiende que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Por su parte, el numeral 9.1 del artículo 9° del TULO de la Ley del IGV establece que tienen la calidad de contribuyentes, entre otros, las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades irregulares, que desarrollen actividad empresarial, que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

De lo antes señalado fluye que, tratándose de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado, en tanto dicho servicio sea utilizado en el país⁽⁸⁾, tal operación se encontrará gravada con el IGV, siendo sujeto de este Impuesto aquel que utilice los servicios prestados por el sujeto no domiciliado.

Siendo ello así, en caso que el supuesto sea uno en el que nos encontremos frente a una sola operación consistente en el servicio de elaboración de un software por encargo, en el cual por presunción legal se produce la cesión de derechos patrimoniales sobre el software, dicha operación se encontraría gravada con el IGV como utilización de servicios, si la empresa que la encarga, domiciliada en el Perú, utiliza dicho servicio en el país.

contratante, quien asume los riesgos y gastos de la obra intelectual. Así las cosas, se puede concluir que la obra por encargo se destaca por dos aspectos principalmente: 1. la obra no existe al momento de la celebración del acuerdo; y 2. la obra será creada por el autor siguiendo los parámetros e instrucciones otorgadas por el comitente. Estas características son ajenas a la creación intelectual fruto de la iniciativa exclusiva de su autor y así lo entiende el Consejo de Estado al señalar que la creación y transferencia de la obra creada por encargo son especiales y difieren del régimen general". Ibid., pág.50.

⁸ En el Informe N.° 228-2004-SUNAT/2B0000 se ha señalado que para efecto del IGV, a fin de determinar si el servicio prestado por un no domiciliado ha sido consumido o empleado en el territorio nacional, deberá tenerse en cuenta el lugar en el que se hace el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio. Para dicho efecto, deberán analizarse las condiciones contractuales que han acordado las partes a fin de establecer el lugar donde se considera que tal servicio ha sido consumido o empleado. Disponible en el Portal SUNAT: (<http://www.sunat.gob.pe/>).

No obstante, si el supuesto fuera uno en el que nos encontramos frente a dos operaciones independientes, por un lado, el servicio de elaboración por encargo y, por otro, la cesión definitiva, exclusiva e ilimitada de los derechos patrimoniales sobre el software, en cuanto a la primera operación resultaría de aplicación lo antes señalado, en tanto que respecto de la segunda operación deberá tenerse en cuenta el criterio vertido en el Informe N° 077-2007-SUNAT/2B0000⁽⁹⁾ según el cual *“la cesión definitiva (venta) de un software, no se encontraría dentro del campo de aplicación del IGV, al no tratarse de una venta en el país de bienes muebles, toda vez que -en el caso consultado- el titular del intangible es un sujeto no domiciliado en el país”*⁽¹⁰⁾.

CONCLUSIÓN:

Si de la evaluación del caso concreto se establece que existe una sola operación consistente en el servicio de elaboración de un software por encargo, en la cual por presunción legal se produce la cesión de derechos patrimoniales sobre el software, dicha operación se encontrará gravada con el IGV como utilización de servicios, si la empresa que lo encarga, domiciliada en el Perú, utiliza dicho servicio en el país.

Por el contrario, de evaluarse que nos encontramos frente a dos operaciones independientes, por un lado, el servicio de elaboración de un software por encargo y, por otro, la cesión definitiva, exclusiva e ilimitada de los derechos patrimoniales sobre el software, en cuanto a la primera operación resultaría de aplicación lo antes señalado, en tanto que respecto de la segunda operación deberá tenerse en cuenta el criterio vertido en el Informe N° 077-2007-SUNAT/2B0000.

Lima, 30 de diciembre de 2014

Original firmado por:

FELIPE IANACONE SILVA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

jcg
A0445-D13
IGV– Cesión de derechos patrimoniales sobre un software elaborado por encargo.

⁹ Disponible en el Portal SUNAT.

¹⁰ Ello teniendo en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del IGV, en concordancia con el inciso a) del numeral 1 del artículo 2° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.° 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias, se considera como operación gravada con el IGV la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, siendo que en el caso de bienes intangibles, estos se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país.