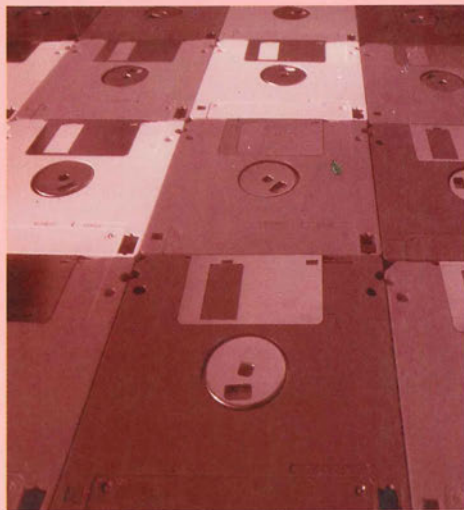


Francisco J. Ruiz de Castilla
y Ponce de León

Software y Tributación



BIBLIOTECA DE DERECHO CONTEMPORANEO • Vol. 9



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU



FONDO EDITORIAL 1997

Los programas para computadoras vienen ubicándose como uno de los intangibles de mayor importancia económica a nivel mundial. El interés fiscal no se ha dejado esperar, sobre todo mediante la aplicación de impuestos respecto de las operaciones de comercialización del software.

El Derecho Tributario viene reaccionando velozmente, tratando de incorporar los nuevos conceptos y principios jurídicos sobre los intangibles dentro de las estructuras normativas del Impuesto a la Renta y los impuestos al consumo. Este proceso de reacomodo supone una revisión y enriquecimiento de las bases teóricas sobre la imposición, así como la elaboración de nuevos contenidos normativos que muchas veces no cuentan con suficiente consenso en la doctrina.

Solamente a través de reflexiones que se esfuerzen por vincular la naturaleza jurídica del software y las particulares consideraciones económicas que la legislación de los impuestos debe tener en cuenta, podremos diseñar los esquemas tributarios más coherentes y razonables que podamos imaginar. El presente trabajo representa un esfuerzo que procura insertarse en esta línea de pensamiento.

Francisco J. Ruiz de Castilla y Ponce de León es abogado y magister en Derecho. En la actualidad se desempeña como profesor ordinario de la Pontificia Universidad Católica del Perú en el área de Derecho Tributario. Ha publicado diversos artículos académicos en revistas especializadas.

BIBLIOTECA DE DERECHO CONTEMPORANEO

ABRIL 2015

ALFONSO GARCÍA GONZÁLEZ

Francisco J. Mula de Castilla y Pablo de Luna

Software y Tributación

FONTECIMA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FONDO EDITORIAL 1997



BIBLIOTECA DE DERECHO CONTEMPORANEO

DIRECTOR FERNANDO DE TRAZEGNIES GRANDA

EDITOR RESPONSABLE GORKI GONZALES MANTILLA

Francisco J. Ruiz de Castilla y Ponce de León

Software y Tributación



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
FONDO EDITORIAL 1997



BIBLIOTECA DE DERECHO CONTEMPORANEO

Volumen 9

Copyright © 1997 por el Fondo Editorial de la Pontificia
Universidad Católica del Perú

Av. Universitaria cuadra 18, San Miguel. Lima-Perú

Telfs. 460-0872 y 460-2870, anexos 220-356

Derechos Reservados

ISBN 9972-42-040-X (obra completa)

ISBN 9972-40-084-0

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio,
total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

Diseño: *Edwin Núñez Ibáñez*

Primera edición: noviembre de 1997

Tiraje: 1,000 ejemplares

Impreso en el Perú



A don Carlos y doña Alina,
maravillosos abuelos de mi
dulce retoño: Danielito.

A Nelly, Consuelo y Angela,
con eterna gratitud familiar.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO I	
SOFTWARE Y DERECHO	15
1. Planteamiento del problema	15
2. Derecho de Patentes	16
2.1. Doctrina	16
2.2. Jurisprudencia	19
2.3. Legislación	21
2.4. Latinoamérica	21
3. Derechos de Autor	24
3.1. Doctrina	24
3.2. Legislación y jurisprudencia	27
3.3. Latinoamérica	28
4. Nuevas tendencias	31
5. Contratos informáticos	34
5.1. Intereses protegidos	35
5.2. Rasgos particulares	36

CAPÍTULO II

SOFTWARE Y TRIBUTACIÓN	39
1. Derecho Aduanero	39
1.1. Planteamiento del problema	40
1.2. Evolución histórica	43
1.3. El caso peruano	54
2. Impuesto a la Renta	58
2.1. Aspectos contables	58
A. Inmovilización	59
B. Modalidades de acceso al programa para computadoras	63
1) A título de propiedad	63
2) A título de locación	63
C. Gastos de investigación y desarrollo	64
D. El caso peruano	65
1) Antecedentes	66
2) Situación actual	68
2.2. Consideraciones jurídicas	72
A. Problema central	72
B. Ambito de aplicación	77
1) Enajenación de programas	79
2) Licencia de uso	80
3) Derechos de "Posesión Industrial" ..	82
C. Categorías de renta	86
1) Rentas de segunda categoría	86
2) Rentas de tercera categoría	89
3) Rentas de cuarta categoría	90
4) Rentas de quinta categoría	91
3. Impuesto General a las Ventas	93
3.1. Transferencia del software	93

A. Compra-venta	94
B. Transmisión del derecho de uso	95
C. Locación de cosas	97
3.2. Régimen peruano	99
A. Transferencia de propiedad.....	100
B. Bienes muebles	102
C. Servicios afectos al IGV	108
D. Arrendamiento de bienes muebles	110
E. Preparación del software	112
1) Aspectos contractuales	112
2) Impuesto General a las Ventas	113

BIBLIOGRAFÍA.....	117
-------------------	-----

INTRODUCCIÓN

LOS PROGRAMAS PARA computadoras constituyen uno de los temas más novedosos que vienen planteando interesantes desafíos al Derecho. Las dificultades para elaborar conceptos, principios y reglas sobre los bienes intangibles en general, así como las limitaciones de la legislación tributaria aplicable justifican la realización de investigaciones bastante especializadas.

Autores franceses como Toubol han desarrollado brillantes estudios sobre el tratamiento jurídico del software. En estos esfuerzos por cubrir todas las perspectivas, también se han desarrollado importantes planteamientos de carácter tributario.

En el Perú jóvenes autores como Julio Núñez Ponce vienen enriqueciendo los estudios jurídicos sobre el software, incluyendo interesantes reflexiones de carácter tributario.

Sin embargo es raro que un especialista en impuestos examine con profundidad el tratamiento fiscal de los programas para computadoras, partiendo del estudio sobre la composición o esencia jurídica del software.

Nosotros hemos asumido este reto. Sin embargo queremos aclarar que no se trata de un esfuerzo que pretende cubrir todos los aspectos involucrados en el tema central. Nos hemos concentrado en el aspecto medular que tiene que ver con los problemas teóricos sobre la naturaleza de los programas para computadoras y los conceptos, principios y reglas generales de carácter tributario que, por ahora, parecen ser los cánones más razonables.

En este sentido no profundizaremos el análisis de todos los dispositivos legales peruanos que resultan aplicables para gravar las operaciones económicas que se realizan con el software, aun cuando muchas veces examinaremos ciertas normas tributarias básicas pero siempre desde una perspectiva conceptual y principista.

Por último queremos agradecer al Dr. Fernando de Trazegnies, lo mismo que a todos nuestros compañeros de la Pontificia Universidad Católica del Perú que vienen compartiendo con nosotros la fascinante aventura de los estudios para optar el Grado de Doctor en Derecho, por sus importantes comentarios y sugerencias que fueron de mucha ayuda a la hora de plantear el contenido y alcance del presente trabajo de investigación. Así mismo agradecemos al Dr. Gustavo León y León Durán por la valiosa información que nos fue proporcionada con gran generosidad.

SOFTWARE Y DERECHO

A CONTINUACIÓN ANALIZAREMOS los retos que significan para el Derecho en general la aparición de los programas para computadoras.

1. Planteamiento del problema

Cada vez que un nuevo producto aparece en el mercado existe la natural tendencia de recurrir a las categorías y reglas del Derecho ya establecidas, para definir el marco legal aplicable.

Es así como la introducción del software en las sociedades más industrializadas llegó a provocar en su momento las primeras reflexiones acerca del régimen jurídico más adecuado que debía tenerse en cuenta⁽¹⁾.

1 En 1969 el Departamento Americano de Justicia impuso a la IBM la facturación separada de los costos correspondientes a los materiales y los relativos al software. En consecuencia los programas para computadoras comenzaron a ser apreciados como unidades de comercialización, independientes del hardware. A partir de este mo-

La principal preocupación consistía en definir un sistema eficiente y oportuno para proteger los intereses de los creadores de programas⁽²⁾. Seguidamente revisaremos las posiciones más importantes sobre el particular.

2. Derecho de Patentes

Originalmente un sector de la doctrina consideró que las reglas sobre patentes de invención resultaban las más idóneas para proteger al autor del software.

Sin embargo pronto se advirtió que este planteamiento padecía de una grave limitación: muchos programas pueden tener utilidad industrial, pero otros no; en consecuencia no pueden ser fácilmente patentables.

Examinando el tema con mayor profundidad podemos apreciar una interesante variedad de tendencias que seguidamente pasamos a examinar.

2.1. Doctrina

a) *Posiciones a favor de la patentabilidad de los programas para computadoras en general*: Se asume que esta clase de programas son como transistores u otros elementos eléctricos y sucede que la combinación de transistores puede dar lugar a productos patentables.

mento el Derecho tenía que pasar a resolver el problema de las reglas más adecuadas para normar todo lo relativo a este nuevo producto tecnológico.

Ver: Toubol, Frederique. *El software: Análisis Jurídico*, p. 18.

2 En Francia B. LAMBERT (1969) y A. LUCAS (1975) comenzaron a formular las primeras tesis sobre la naturaleza jurídica del software y el régimen jurídico más idóneo que debía considerarse.

Por su parte los detractores de estas concepciones advierten que no procede guardar semejante analogía por cuanto –en puridad– las referidas órdenes son elementos inmateriales que no pueden ser perceptibles; a diferencia de los impulsos eléctricos.

b) *Posiciones en contra de la patentabilidad de los programas para computadoras:* Autores como Gómez Segade y Plaisant han sustentado esta posición por las siguientes razones:

- Se afirma que son patentables los productos o procedimientos tecnológicos novedosos, originados por la inventiva humana y que son capaces de ser aplicados en la actividad industrial; mientras que el software simplemente constituye un conjunto de informaciones.

En efecto un programa se estructura para resolver determinados tipos de problemas y se traduce en diversas órdenes que se comunican tan solo a una computadora. No pueden ser considerados como parte de aquellos procesos que modifican la naturaleza.

- La circunstancia que el programa se traduzca o aparezca en materiales escritos (gráficos, etc.) no cambia su naturaleza; pues en este aspecto sólo se trata de los medios o formas que son utilizadas para que se pongan de manifiesto determinadas órdenes.

En este sentido existe la resolución del Patent Office Británico - Reports of Patent Design and Trademark Cases, 1996 (páginas 194 y ss.), que declaró que el programa para computadoras no es patentable por-

que el resultado final no constituye un objeto industrial; mas bien se trata de una información de corte intelectual.

- Por su parte la Oficina de Patentes de los EE.UU., según la comunicación publicada en el Patent Trademark and Copyright Week and Reports, también rechazó la posibilidad de aplicar el régimen de patentes al software; argumentando que estos programas muchas veces tienen demasiada amplitud y complejidad⁽³⁾.

En efecto el software puede ser preparado para participar en procesos industriales, sin embargo muchas veces son estructurados para otros tipos de usos como pueden ser los programas diseñados para llevar contabilidades de empresas, presentación de materiales educativos, exámenes médicos, etc.

- c) *Posiciones a favor de la patentabilidad de cierto tipo de programas*: Algunos estudiosos como Thunis y Lambert se han pronunciado a favor de esta posición. El principal argumento es que muchas veces las órdenes no se encuentran en estado simple y puro, alejadas de toda maquinaria industrial. Al contrario, la tendencia moderna apunta hacia la aplicación de programas en los procesos productivos, reforzando la tendencia hacia su robotización.

Se tratan de aparatos e instalaciones técnicas que se encuentran enlazadas con el ordenador. El resultado

3 CAYO RIVERA-SCHREIBER, Jimena. *La Protección Jurídica de los Programas de Computación*, p. 55 y ss.

es un nuevo producto: las máquinas industriales con funcionamiento automático.

Sin embargo estas ideas son cuestionadas por quienes sostienen que el uso estrictamente técnico-industrial de los programas no cambia su naturaleza inmaterial.

En el fondo se está afirmando que el destino de un programa (aplicación práctica) no puede determinar su verdadera composición o esencia.

2.2. Jurisprudencia

A nivel judicial progresivamente se vienen aceptando ciertos casos de patentabilidad de programas de cómputo, pero bajo determinadas condiciones.

Así en los EEUU la CCPA (Court of Customs and Patent Appeals) comenzó a mostrar su proximidad hacia estos planteamientos, criterio que inicialmente no fue seguido por la Corte Suprema, tal como ocurrió el 20 de noviembre de 1972 en el caso *Gottschalk c/ Benson*.

La invención trataba de un método de programación que permitía la conversión de un código binario puro de cifras en código decimal codificado binario.

Según la Corte Suprema un algoritmo considerado en sí mismo constituye tan sólo un procedimiento mental, al margen de sus aplicaciones industriales; por tanto no corresponde su calificación como un objeto patentable.

En cambio otras veces ambas cortes han mostrado coincidencias, pronunciándose a favor de la patentabilidad

de ciertos programas, siempre que se encuentren integrados a procedimientos industriales.

Por ejemplo, en determinado momento se llegó a preparar una calculadora programada e integrada que podía determinar el tiempo y grado de cocimiento del caucho; lo que permitía precisar el momento de su vulcanización.

En primera instancia la PTO (Patent and Trademark Office) negó la patente considerando que la invención recaía en el programa. Con posterioridad la CCPA realizó una apreciación global del procedimiento y se pronunció a favor de la patentabilidad de este programa ya que, desde su punto de vista, se trataba de un procedimiento de moldeado de artículos de caucho y no de una simple fórmula matemática. Por su parte, la Corte Suprema ha confirmado este criterio. Lo mismo ha ocurrido con el caso de una calculadora microprogramada en *Diamond c/ Bradley*.

En este sentido también se ha pronunciado la Corte de Apelaciones de París en el caso *Shlumberger*, admitiendo la patentabilidad de un programa integrado a cierto procedimiento industrial.

Como puede apreciarse la jurisprudencia comenzó distinguiendo entre las órdenes programadas y la posibilidad de su aplicación. Aquellas eran consideradas como objetos inmateriales, desprovistos de cualquier capacidad intrínseca para modificar directamente la naturaleza.

Sin embargo con el tiempo el asunto pasó a ser enfo-

cado de otro modo. Las órdenes y su aplicación en ciertos procesos productivos constituyen un todo indisoluble, de tal modo que las invenciones a través de programas preparados para su empleo en los ciclos productivos comenzaron a ser considerados objetos patentables.

2.3. Legislación

La Convención de Munich sobre el otorgamiento de patentes europeas, firmada el 5 de octubre de 1973, en su artículo 52-2-C establece como principio general que los programas para computadoras no pueden ser considerados como invenciones patentables.

Sin embargo, por excepción, el artículo 52-3 de la Convención de Munich establece que los programas son patentables cuando forman parte de una invención.

Sobre el particular la Oficina Europea de Patentes ha preparado directivas que reglamentan o precisan estos casos. Es así como se acepta el registro de un programa de gobierno de una máquina, en razón del efecto técnico del software.

Todas estas reglas, a su vez, han sido incorporadas a los ordenamientos nacionales de algunos países europeos; tal como ha ocurrido en el Reino Unido según consta en la Patent Act de 1977 y Alemania gracias a la Ley del 10 de diciembre de 1980.

2.4. Latinoamérica

Comenzaremos recordando que el artículo 4 de la Decisión 85 del Acuerdo de Cartagena sobre propiedad industrial disponía que:

No se considerarán invenciones... c) los planes comerciales, financieros, contables u otros similares; las reglas de juego u otros sistemas en la medida que ellos sean de un carácter puramente abstracto.

Algunos autores entendieron que el software guardaba íntimo parecido con los programas financieros o contables⁽⁴⁾, por esta razón no aceptaban la posibilidad de patentar los programas para computadoras.

Pensamos que se trata de una percepción limitada del problema. Si bien es cierto que un software consiste en el conjunto de órdenes para desarrollar determinados procedimientos operativos, también es verdad que los contenidos de los programas no se reducen exclusivamente a materias de corte profesional pues también son susceptibles de ser preparados para su aplicación en procesos educativos, industriales y servicios en general.

A su turno el inciso d) del artículo 6 de la Decisión 313 dispuso de modo expreso que no se consideraban como invenciones a los programas del ordenador o el soporte lógico; eliminando la posibilidad que el software pudiese ser protegido por las reglas sobre la propiedad industrial.

Por otro lado, en octubre de 1993 se emitió la Decisión 344 que establece el régimen vigente sobre propiedad industrial. Aquí también el artículo 6.d) se pronuncia directamente sobre el software estableciendo que:

4 PRIETO ACOSTA, Margarita. *Informática Jurídica: El Derecho Ante un Gran Reto*, p. 45 y ss.

No se considerarán invenciones los planes, reglas y métodos para el ejercicio de actividades intelectuales, para juegos o para actividades económico-comerciales; así como los programas de ordenadores o el soporte lógico.

Este criterio es seguido por la moderna legislación peruana, tal como se desprende del inciso d) del artículo 27 del Decreto Legislativo 823 de 1996, que regula la propiedad industrial.

En consecuencia a nivel legal se observa con toda claridad que —en principio— el software no puede ser objeto de propiedad industrial y, por ende, no le alcanza el régimen de protección previsto para los autores de invenciones.

Sin embargo este dispositivo no resuelve la duda sobre aquellos casos donde el programa viene incorporado a una determinada maquinaria que habrá de ser empleada en actividades productivas o industriales.

Ya hemos visto que tanto la jurisprudencia norteamericana como europea se muestran a favor de la aplicación de las reglas sobre patentes, siempre y cuando se cumplan con los requisitos de novedad y trabajo inventivo. También hemos apreciado que la Convención de Munich mantiene igual criterio.

Por otra parte —a nivel de las autoridades administrativas peruanas—, podemos indicar que originalmente el Ministerio de Industrias tenía a cargo el Registro de Propiedad Industrial en el que podían inscribirse patentes, marcas, etc. Luego esta responsabilidad fue asumi-

da por el Instituto de Investigación Tecnológica Industrial y de Normas Técnicas –ITINTEC– y actualmente esta responsabilidad ha sido asumida por el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual –INDECOPI– a partir de 1993, mediante el Decreto Ley 25868 de 1992.

Desde el primer momento –como regla general– no se admitían solicitudes de registro relativas a programas para computadoras; sin embargo con posterioridad se ofreció estudiar cada solicitud por separado para evaluar los grados de novedad y singularidad lo que, en ciertos casos, podría haber facilitado el camino hacia el registro de ciertos tipos de software. Sin embargo la práctica nos indica que no existen casos de inscripción de esta clase de intangibles.

3. Derechos de Autor

Importantes sectores de opinión sostienen la procedencia de la aplicación de las reglas sobre Derechos de Autor para proteger al propietario de los programas; pero inmediatamente surge el problema vinculado con el destino utilitario del software. Pasemos a examinar el asunto con mayor detenimiento.

3.1. Doctrina

Autores como Ulmer y Jonquieres se han inclinado a favor de la aplicación de los Derechos de Autor para regular todos los aspectos vinculados con la propiedad del software; esgrimiendo las siguientes razones:

- a) El programa para computadoras representa una creación púramente abstracta, de corte intelectual y no

alcanza por sí mismo a modificar los elementos de la naturaleza.

En todo caso, para que un software pueda tener por ejemplo, aplicación industrial, tendría que encontrarse interconectado con ciertas maquinarias y equipos especialmente preparados para participar en procesos de manufactura.

b) Esta clase de programas se manifiestan al exterior mediante signos registrados, guardando analogía con las obras literarias. Kholer dice que el carácter distintivo de estas obras escritas (software) radica en que se encuentran concebidas para dirigir máquinas.

En todo caso lo importante es destacar que estos signos constituyen los medios que permiten transmitir las órdenes, pero no deben ser confundidos con el carácter inmaterial de los programas.

c) La obra debe ser original. En efecto los programas son creaciones realizadas por sus respectivos autores, sobretudo en las etapas de análisis de sistemas y formulación de los planes para desarrollar el programa.

Estas observaciones pueden ser apreciadas con mayor facilidad en los casos de preparación de un software a pedido, en donde las características del programa tienen que ajustarse a los requerimientos especificados por el usuario.

Por otra parte, ya en el terreno práctico, podemos advertir que en los EEUU, a partir de 1964, la Copyright Office acepta el depósito de los programas para computadoras.

Sin embargo con el tiempo se han venido desarrollando diversos planteamientos en contra de esta posibilidad y pueden quedar resumidos en las siguientes ideas:

a) El software no es un factor que alimente la cultura o el espíritu. Mas bien tiene un destino generalmente utilitario de carácter industrial.

Estas apreciaciones no pueden ser mantenidas con un carácter absoluto. Existen matices, por cuanto un programa para computadoras es susceptible de múltiples usos, tal como ocurre con el software para aplicaciones contables, médicas, educativas, etc.

b) Un determinado programa no constituye un conjunto de signos e ideas destinadas a ser transmitidas a otros seres humanos. Mas bien se tratan de órdenes para accionar una máquina mediante claves aparentemente ininteligibles para el hombre común y corriente.

c) El software representa una creación que no se basta a sí misma para llegar directamente al público. Siempre requerirá de un computador para tener posibilidades de manifestación y apreciación por parte de los interesados.

En cambio una obra literaria por ejemplo, sí llega directamente al público o usuario en el sentido que muchas veces no requiere de auxilios mecánicos o motrices para ser captada por los interesados.

Es el caso de un poeta que a viva voz declama una de sus composiciones ante un determinado auditorio.

Sin embargo en otros casos una composición musical es transmitida a través de equipos eléctricos o una poesía muchas veces llega a ser difundida mediante textos procesados por máquinas impresoras. Aquí siempre será necesario recurrir a equipos mecánicos, del mismo modo que los programas requieren de algún tipo de hardware para ser adecuadamente percibidos.

3.2. Legislación y jurisprudencia

Para anticiparse a cualquier decisión judicial desfavorable el congreso americano mediante una ley del 19 de octubre de 1976 reconoció la aplicación de los Derechos de Autor a los programas para computadoras.

Seguidamente la Computer Software Copyright Act del 12 de diciembre de 1980 en su artículo 101 definió el programa de cómputo susceptible de protección por los Derechos de Autor, en los siguientes términos:

Es un conjunto de indicaciones e instrucciones que serán utilizadas directa o indirectamente en una computadora para producir ciertos resultados.

Esta tendencia norteamericana ha sido seguida por los tribunales del Japón, Reino Unido, Finlandia, Noruega, Holanda, Canadá, Dinamarca, Italia y la República Federal Alemana. Francia también se adhiere a este temperamento mediante la puesta en práctica de la ley del 3 de julio de 1985.

A pesar de las interesantes objeciones de carácter doctrinal que ya hemos revisado, más peso tienen las razones de índole práctico que inducen a jueces y legisla-

dores a inclinarse a favor de aquellas posiciones que postulan la protección del software conforme a las reglas internacionales sobre Derechos de Autor.

Estas razones se pueden resumir indicando que si la solución apuntase a la elaboración de un régimen legal específico para el software, distinto de las actuales reglas sobre Derecho de Patentes y Derechos de Autor, se presentaría el inconveniente que los programas dejarían de estar protegidos por las Convenciones de Berna o Ginebra y, por tanto, habría que estructurar otro sistema de protección internacional, asumiendo todas las complicaciones que semejante tarea acarrea; sobretodo por la diversidad de intereses en juego.

Esta labor resultaría relativamente lejana en el tiempo, especialmente considerando la difusión mundial del uso del software, lo que obligaría a convocar a casi todos los países de los cinco continentes.

3.3. Latinoamérica

La difusión de programas regulados para microcomputadoras y la preocupación de los proveedores e importadores de aquellos respecto de la obtención de copias no autorizadas, explican el interés y el debate que se comenzó a promover en la región a partir de la década del setenta.

Las discusiones han adquirido importantes ribetes, como en Brasil, debido a que en materia de software se encuentra entre los 10 mayores mercados del mundo.

Esta situación contrasta con ciertos estudios exploratorios según los cuales toda América Latina tendría

ventajas comparativas para la producción y exportación de software. Pero —según opinan los expertos— se trata de una alternativa poco viable, salvo que hubiesen importantes cambios en nuestros métodos de producción y comercialización.

Por su parte, en 1984, México llegó a ser el país pionero en tomar una decisión administrativa favorable respecto de la aplicación de los Derechos de Autor en los casos de programas para computadoras.

Seguidamente Brasil, mediante su Ley 7646 de diciembre de 1987, reguló la protección y comercialización del software; indicando que correspondía aplicar el régimen de propiedad intelectual establecido por la Ley 5988 de 1973.

En la Argentina la Dirección Nacional de Propiedad Intelectual admite el depósito de programas para computadoras como «obras inéditas». Sin embargo este depósito no genera ningún derecho a favor del depositante.

En Chile también se advierten disposiciones de tipo administrativo que parecen indicar que el software es susceptible de protección mediante la aplicación del régimen sobre Derechos de Autor.

En Colombia, Cuba y Venezuela no existe un criterio mayoritariamente definido; razones por las cuales podemos concluir que a nivel de Latinoamérica todavía no existe una posición generalizada, aunque sí cada vez más orientada hacia la protección de los programas para computadoras a través de la aplicación las reglas sobre Derechos de autor.

Por su parte, en el Perú inicialmente se encontraba vigente la Ley 13714 de 1961 sobre Derechos de Autor que protegía inclusive las obras científicas. La Biblioteca Nacional era la encargada del Registro Nacional de Derechos de Autor. Por su antigüedad este dispositivo no se refería expresamente al software; pero en la práctica se aplicó para proteger la explotación de los programas para computadoras. En la actualidad el Decreto Ley 25868 de 1992 ha encargado al INDECOPI la responsabilidad de tener a su cargo el registro para proteger los Derechos de Autor.

Por otro lado debemos referirnos a la Decisión 351 del Acuerdo de Cartagena, emitida en diciembre de 1993 y que forma parte de nuestro sistema jurídico nacional. En su artículo 3 define al productor de objetos intelectuales como aquella persona natural o jurídica que tiene la iniciativa, la coordinación y la responsabilidad en la producción de la obra, por ejemplo en los casos de creaciones audiovisuales o del programa para ordenadores.

Seguidamente define al software como:

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 ordenador, un aparato electrónico o similar capaz de elaborar informaciones, ejecute determinada tarea u obtenga determinado resultado. El programa del ordenador comprende también la documentación técnica y los manuales de uso.

Estos criterios también son seguidos por la moderna legislación peruana tal como se desprende del inciso k) del artículo 5 y del numeral 34 del artículo 2 del Decreto Legislativo 822 de 1966.

Seguramente las mismas razones de orden práctico que indicamos al estudiar la evolución de la legislación y jurisprudencia europea deben haber tenido mucho peso en la mente de los autores de la Decisión 351; adhiriéndose a la corriente mundial a favor de la aplicación del régimen sobre Derechos de Autor para proteger la explotación económica del software.

4. Nuevas tendencias

Acabamos de apreciar que el Derecho no tiene una respuesta uniforme para resolver el problema de la protección más adecuada en los casos de preparación y explotación del software.

Hemos advertido el desenvolvimiento de varios planteamientos diferentes y hasta contrapuestos. Se prefiere la aplicación del Derecho de Patentes cuando el programa aparece interconectado con alguna máquina susceptible de explotación productiva o industrial. En los demás casos la solución pasa por la aplicación del régimen de los Derechos de Autor.

También hemos percibido que esta última posición viene siendo preferida más por razones prácticas que por consistencia teórica.

Quizás hemos asistido a un proceso donde el Derecho ha reaccionado por «acto reflejo», con sus categorías y esquemas preestablecidos; sin tocar el fondo del asunto;

dejándonos un cierto sabor de insatisfacción con relación a los términos como se han venido resolviendo los problemas generados por la aparición de los programas.

Originalmente la discusión llegó a centrarse en el régimen de protección del autor de los programas para computadoras. Los esfuerzos han apuntado hacia la definición del mejor esquema legal capaz de defender los legítimos intereses económicos y personales de quienes trabajan en la preparación y explotación de los programas para computadoras.

Los procedimientos de análisis empleados han partido del Derecho preexistente para llevarlo hasta sus límites con el propósito de construir respuestas mas o menos aceptables. Sin embargo compartimos la visión de quienes sostienen que tal vez deberíamos tomar como punto inicial de referencia la verdadera naturaleza jurídica del software y a partir de allí tendríamos que concentrarnos en la construcción de los esquemas jurídicos que resulten necesarios.

Si bien es cierto que ya se ha llegado a discutir si el programa para computadoras es un producto industrial o si mas bien se trata de un objeto intelectual, también es verdad que no se ha llegado a revisar a fondo la conveniencia de utilizar todas estas categorías de pensamiento; puesto que probablemente esta clase tan especial de objetos informáticos requiere otro tipo de conceptualización y tratamiento jurídico ciertamente diferente.

Además la riqueza de problemas que propicia la explotación del software no se agota procurando cautelar los intereses del autor del programa; debe advertirse

que existen muchos otros ángulos que merecen atención y que tienen que ver con áreas vinculadas con la responsabilidad civil contractual, extracontractual, penal, etc.

Para ofrecer una respuesta jurídica integral y coherente con referencia a todos los nuevos objetos informáticos que vienen apareciendo, ya es hora de comenzar a reflexionar sobre la posibilidad de llegar a estructurar un nuevo Derecho sobre la propiedad inmaterial en general que articularía los principios y reglas aplicables a los objetos ideales de interés industrial intelectual e informático.

Ahora se advierte que el Derecho Civil moderno perteneciente a los dos últimos siglos se ha venido estructurando en base a los bienes corpóreos (materiales) puesto que respondía a la necesidad de regular un mercado abastecido por una gran diversidad de productos o mercancías que comenzaron a ser producidos desde la época de la revolución industrial.

Por otra parte nos encontramos en los albores del siglo XXI, en medio de sociedades progresivamente informatizadas y con mercados en donde una serie de objetos de naturaleza inmaterial tales como los bancos de datos, el software o el *know-how* pasan a tener cada vez un peso más gravitante.

Todos estos nuevos objetos vinculados a la información vienen desencadenando el llamado proceso de «desmaterialización del Derecho»

Para autores como Claude Lucas de Leyssac los antecedentes sobre la desmaterialización de los títulos,

las pruebas y ahora, por último, el objeto del derecho de propiedad tradicional, reclama la estructuración de un Derecho sobre propiedades incorpóreas o inmateriales que —entre otros asuntos— regularía también al software.

Se trata de una nueva concepción que recién se viene desarrollando y todavía transcurrirá un considerable período de tiempo para que llegue a madurar de modo considerable.

Dentro de este proceso vienen apareciendo interesantes desarrollos en otras ramas del Derecho tales como el área contractual, penal y tributaria; en donde también se han comenzado a ensayar novedosos planteamientos que apuntan hacia la misma dirección: el derecho sobre objetos inmateriales.

Coincidimos con Pierre Catalá cuando sostiene que estas disciplinas jurídicas se adaptan más rápido a las nuevas situaciones porque están concebidas para responder a las necesidades de la economía con carácter inmediato.

Por otra parte para lograr una mejor comprensión de los aspectos tributarios que examinaremos en el siguiente capítulo conviene revisar en este momento cómo dentro del Derecho de Contratos se viene desarrollando un marco teórico interesante que ofrece nuevos planteamientos para regular la explotación económica del software.

5. Contratos informáticos

Ante la insuficiencia del Derecho sobre la propiedad

industrial e intelectual, es cada vez mayor la práctica de recurrir a ciertas cláusulas contractuales especiales para lograr una adecuada protección del conjunto de los intereses involucrados en la explotación económica del software.⁽⁵⁾

5.1. Intereses protegidos

Originalmente el Derecho buscaba respuestas para cautelar los intereses de las personas encargadas de la preparación del software, con la finalidad de proteger su derecho exclusivo, por cierto plazo; posibilitando la explotación de sus creaciones y la obtención de los consiguientes beneficios económicos.

Ahora las contrataciones se vienen enriqueciendo con novedosas reglas que buscan proteger los intereses del usuario del programa (cliente); ya que se debe enfrentar y contrarrestar la posición dominante y concentrada de un reducido grupo de empresas, sobretodo americanas, que son las principales abastecedoras de los productos informáticos⁽⁶⁾, procurando una mayor equidad en las condiciones de contratación.

5 MAYO de GOYENECHÉ, Marie Claude. *Informática Jurídica*, p. 13.

6 Aproximadamente 50 firmas realizan el 95% de la facturación mundial de bienes y servicios en el área informática. Solamente cinco de estas empresas aportan el equivalente al 60% de la producción mundial. Por su parte las empresas norteamericanas controlan el 80% del mercado mundial.

También resulta interesante anotar que el 70% del mercado del software es dominado por las grandes empresas productivas del hardware. En países como Argentina, el 71% del mercado está constituido por el software importado y sólo un 25% se encuentra cubierto por el software de producción nacional. Ver: ALTMARK, Daniel. *La Etapa Precontractual en los Contratos Informáticos*, pp. 14 y 15.

Si bien al principio estas preocupaciones se encaminaron hacia el desarrollo de los propios contratos ahora se está pasando a postular la necesidad de concebir ciertos dispositivos legales para regular determinados aspectos de los llamados contratos informáticos en búsqueda de la equidad antes indicada.

La Conferencia de Autoridades Latinoamericanas de Informática (CALAI), sobre la base de trabajos pioneros realizados en Argentina, México y Venezuela, ha elaborado y viene aplicando contratos-tipo.

Se busca revertir la tendencia de los proveedores que acostumbraban fijar las bases contractuales mediante la suscripción de contratos de adhesión que lógicamente protegían sus conveniencias, sin tomar muy en cuenta los intereses del adquirente o usuario.

Específicamente se ha mejorado la definición del objeto de la contratación, la fijación de los plazos de entrega, la previsión de los tests de aceptación completos y fiables, la responsabilidad por mal funcionamiento u otros incumplimientos, la formulación precisa de las obligaciones de mantenimiento, las penalidades por incumplimiento parcial o total y las formas de retribución y pago del precio.

5.2. Rasgos particulares

Por otro lado se vienen aclarando las ideas en el sentido que los contratos informáticos en general tienen un objeto específico con instituciones y principios propios tales como el deber del consejo e información, los test de aceptación, sobretudo para definir el perfeccionamiento

del contrato y el nacimiento de las consiguientes obligaciones; las reglas especiales sobre la responsabilidad civil y las cláusulas de garantía referentes a la modularidad, compatibilidad y apoyo técnico.

Así mismo vienen cobrando más importancia las diferentes y peculiares modalidades de contratación. El punto de partida está en que lo característico de la información radica en la posibilidad de ser reproducida indefinidamente, lo que permite a muchas personas gozar al mismo tiempo de un determinado tipo de información.

Con relación a una clase especial de software pueden coexistir contratos que ceden su explotación, mientras que otros convenios no transfieren más que su uso. Así se puede autorizar a un distribuidor que reproduzca un programa para ser comercializado sin que pueda utilizarlo para su propio uso; acordando a otros licencias de utilización del mismo programa que les permiten usarlo para sus propias necesidades, sin reconocerles el derecho de comercialización.

También se pueden apreciar contratos de concesión de uso de un software sin carácter exclusivo. De este modo muchos usuarios disponen al mismo tiempo del mismo programa.

En cambio no nos podemos imaginar que muchas personas dispongan al mismo tiempo, por ejemplo, de un determinado automóvil.

Aparte podemos advertir que las informaciones no son consumibles y no se agotan por su uso. La pérdida de su valor no puede obedecer a algún desastre sino, ge-

neralmente, responde a la multiplicación de su divulgación u obsolescencia. Estas circunstancias, desde luego, también se verifican con el software.

En suma la naturaleza inmaterial y básicamente informativa de los programas para computadoras determina el desarrollo de unos contratos con particularidades propias llamados «contratos informáticos», los mismos que vienen aportando elementos que apuntan a la estructuración de un futuro Derecho sobre la propiedad incorporal.

SOFTWARE Y TRIBUTACIÓN

SEGUIDAMENTE APRECIAREMOS cómo en el área del Derecho Tributario se vienen desarrollando diversas perspectivas para definir el tratamiento aplicable a las diferentes etapas y operaciones vinculadas con el proceso de aprovechamiento económico de los programas para computadoras.

1. Derecho Aduanero

En esta disciplina jurídica también advertiremos las dificultades que existen para recurrir a determinadas categorías y principios jurídicos de carácter impositivo ya preestablecidos, cuando se trata de gravar el tráfico internacional del software.

Estas circunstancias vienen propiciando el planteamiento de nuevas alternativas teóricas en torno al desarrollo de ciertos principios y reglas especiales de naturaleza tributaria, tal como podremos apreciar a continuación.

1.1. Planteamiento del problema

Uno de los aspectos centrales en el Derecho Aduanero consiste en determinar si los programas para computadoras pueden ser considerados como bienes inmateriales o mas bien se tratan de bienes corpóreos perceptibles por los hombres.

Ya hemos visto que para un sector de la doctrina el software no puede ser calificado como una obra intelectual en sentido estricto. Por otra parte si un objeto no puede ser concebido como un bien inmaterial, necesariamente quedará ubicado dentro de la categoría de los bienes tangibles. En consecuencia llegaríamos a la conclusión que los programas para computadoras —en principio— tienen que ser considerados bienes corpóreos.

Los seguidores de estos planteamientos seguramente han inspirado a muchos penalistas cuando, por ejemplo, sostienen que los casos de apropiación ilícita del software deberían ser tratados como una modalidad especial del delito de hurto.

Dentro de este orden de ideas el Derecho Aduanero también cuenta con cierta base teórica para asumir que los programas para computadoras consisten en objetos corpóreos cuya importación constituye un hecho gravado por los impuestos que afectan la internación definitiva de los bienes muebles.

Sin embargo existen otras alternativas teóricas. Ya en el anterior capítulo hemos revisado las críticas contra las posiciones que pretenden considerar al software como un bien material.

Así llegaríamos a la conclusión que si un objeto no puede ser satisfactoriamente calificado como bien corpóreo, entonces sólo quedaría la opción de ser concebido como un objeto inmaterial.

Por tanto resultaría muy discutible la posibilidad de aplicar los esquemas jurídicos del hurto y de la importación de mercaderías para los casos de internamiento definitivo de los programas para computadoras.

En resumen, así como no existe unanimidad de criterios sobre la clasificación del software como un objeto corpóreo o incorpóreo; del mismo modo resulta una cuestión controvertida la aplicación de los impuestos aduaneros en los casos de importación de los programas.

Profundizando estas ideas podemos sostener que las soluciones jurídicas más adecuadas habrán de pasar por tomar en cuenta el impresionante desarrollo de la electrónica.

En efecto, son las consideraciones propias de la ingeniería electrónica las que promueven el debate al interior del Derecho y por el estado en que actualmente se encuentra el desarrollo de ambas ciencias no es posible llegar a conclusiones más o menos definitivas y aceptadas por la mayoría de la doctrina.

Sobre el particular la ingeniería nos dice que desde el punto de vista técnico no existe diferencia de naturaleza entre los programas que se presentan bajo la forma de impulsos eléctricos y aquellos que se manifiestan como íconos.

Sin embargo en el primer caso las instrucciones son

visibles, mientras que en el segundo supuesto no ocurre lo mismo. Por estas circunstancias Toubol piensa que los programas para computadoras suelen estar calificados como incorporales, sobretodo porque uno de los elementos que permite el funcionamiento de la máquina no puede ser visualizado por el hombre⁽¹⁾.

Pero esta clase de diferencias no pueden tener un carácter decisivo por cuanto suponen que el problema central radica en la característica de la perceptibilidad de un elemento de todo el conjunto, quedando relegado a un segundo plano el tema de la inmaterialidad de la información.

En todo caso se encuentra abierto el debate sobre la suficiencia o no del elemento perceptibilidad para calificar como material la naturaleza de los programas para computadoras. En este sentido a la electrónica le tocará un rol muy importante porque sus aportes continuarán repercutiendo en las concepciones sobre la naturaleza del software y, atendiendo al resultado práctico producido hasta ahora, se aprecia una tendencia hacia la restricción de las hipótesis sobre los objetos inmateriales, ampliándose aún más el campo de las operaciones de importación gravadas con los impuestos de ley.

Ya veremos en las próximas páginas cómo por su parte el Derecho Aduanero enriquece la discusión ofreciendo novedosos e interesantes puntos de vista. En efecto, advertiremos las ideas acerca de los términos de la relación entre la naturaleza del software y su soporte informático, afirmando que en todo caso el programa consti-

1 TOUBOL, Frédéricue. Op. cit., p. 28.

tuye el objeto principal, mientras que el soporte viene a ser el elemento accesorio. Dentro de este orden de ideas el software debe ser concebido como un objeto inmaterial, cuya naturaleza no depende de la composición de su respectivo soporte.

También apreciaremos hasta qué punto las características de comercialización de los programas pueden determinar su naturaleza corpórea por analogía con cualquier otra mercadería.

1.2. Evolución histórica

Uno de los rasgos muy particulares del Derecho Aduanero es que gira primordialmente en base a las concepciones sobre los bienes muebles corporales, también llamados mercaderías. Normalmente esta clase de objetos se encuentran gravados con los impuestos aduaneros.

Desde un punto de vista práctico sabemos que el tráfico de las mercaderías así como el pago de los respectivos impuestos son aspectos que pueden ser controlados por las aduanas ubicadas en los diferentes puntos del territorio de un país, a diferencia de los objetos incorpóreos que no permiten tan fácilmente el desarrollo de estas actividades fiscales.

Curiosamente ni el GATT (General Agreement of Tariffs and Trade) ni algún otro dispositivo de jerarquía comunitaria han definido lo que se entiende por «mercadería» afecta al control y aplicación de impuestos.

Quizás por las características tan dinámicas y creativas de la producción industrial no se considera conve-

niente encasillar al Derecho con definiciones rígidas a nivel legislativo.

Más flexible y útil resulta elaborar un arancel con la lista referencial de los objetos afectados, dejando que los casos novedosos pasen a ser resueltos según el razonable criterio de la administración tributaria o la prudente apreciación de los jueces para determinar cuándo se está cumpliendo con el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia.

A lo sumo, el artículo 3 del Reglamento CEE 1224/80 del 28 de mayo de 1980, estableció que para efectos del mercado común europeo el valor de las mercaderías importadas estaba constituido por su valor de transacción.

Analizando los comentarios de la Cámara de Comercio Internacional sobre el código del GATT para la evaluación aduanera, se puede arribar a la convicción que solamente los bienes corporales deben ser considerados como mercaderías gravables.

Por otra parte, si examinamos los respectivos aranceles o tablas con relación a las partidas, bienes y alícuotas de los impuestos, apreciaremos que no se menciona ningún bien incorporal.

Sobre el particular resulta muy importante destacar que en los indicados aranceles se hace expresa referencia a la energía eléctrica, en el entendido que se trata de un bien corpóreo.

Definitivamente para quienes sostienen que el software constituye un conjunto de impulsos eléctricos, estas observaciones de carácter arancelario reforzarán sus

opiniones en el sentido que el tráfico internacional de esta clase de objetos debe tributar.

Con el transcurso del tiempo se desarrollaron nuevas ideas para robustecer la posibilidad de aplicar impuestos aduaneros en los casos de importación de los programas para computadoras.

Como punto inicial de este proceso suele considerarse el artículo 8.1-C del código del GATT sobre valoración por parte de las aduanas, así como el reglamento de la entonces denominada Comunidad Económica Europea, los mismos que establecen que los valores correspondientes a los objetos intelectuales importados conjuntamente con una determinada mercadería deben ser tomados en cuenta para el cálculo de los impuestos aduaneros, siempre y cuando se traten de elementos esenciales para haber llevado adelante la transacción comercial.

Atendiendo a estas referencias legales la Corte de Justicia Europea mediante la sentencia del 16 de marzo de 1978 en el caso R. Bosch GMBH c/ Hauptor Llampt Hildsheim precisó los alcances de lo que debía entenderse por «condición de la venta».

Aquella oportunidad resultó propicia para dejar establecido que el valor de una patente de procedimiento debe agregarse al precio normal de una mercadería cuando el uso de este procedimiento constituye la única posibilidad para el aprovechamiento económico de la mencionada mercadería y siempre que el referido procedimiento no pueda ejecutarse más que por el uso de aquella mercadería.

En otras palabras cuando esta clase de procedimientos sirven solamente para una determinada variedad de mercaderías y siempre que éstas requieran de modo indispensable a los primeros, entonces el conjunto de los valores económicos comprometidos en la operación internacional se encuentran gravados con los impuestos aduaneros.

Es en virtud de estos criterios que el Concejo de Cooperación Aduanera (dependiente del GATT) recomendó que el valor aduanero de los programas de base y de explotación tenían que ser agregados al de las computadoras con las cuales eran vendidas. Desde luego al valor de los programas de aplicación comenzó a acumularse el valor de los respectivos soportes informáticos

Es interesante notar cómo estas ideas resultan bastante semejantes a los planteamientos que en esos momentos defendían la posibilidad de incluir en los Registros de la Propiedad Industrial aquellos programas especialmente preparados para trabajos de manufactura que constituían toda una invención.

En cambio la importación de un software que puede ser aplicado de modo independiente, sin necesidad de encontrarse interconectado con un hardware especial, no era apreciado como una operación afecta a los impuestos aduaneros.

En noviembre de 1981 la profesión informática, representada por EUROBIT y FEIM presentó una solicitud a la CEE para que se pronuncie en el sentido que los programas informáticos no se encontraban gravados con los impuestos aduaneros.

Los argumentos de esta posición fueron:

- a) Los programas para computadoras son inmateriales e independientes de sus respectivos soportes magnéticos.
- b) Existen programas que son transmitidos por medio del cable o por satélite y que, al escapar de la competencia aduanera, en la práctica no resultan gravados con los impuestos de ley. En consecuencia si las aduanas insisten en la aplicación de esta clase de tributos se estaría propiciando una violación al principio de igualdad, configurándose desequilibrios entre los precios del conjunto de todos estos productos.

Por otra parte, como puede suponerse con facilidad, los Estados Unidos jamás han gravado los derechos de licencia relativos a los programas para computadoras; máxime si en estos casos normalmente se tratan de exportaciones de software; mientras que en Europa el problema se presentaba básicamente en las operaciones de importación de esta clase de objetos.

Para superar estos problemas, el 20 de enero de 1983 el gobierno norteamericano presentó una proposición al Comité de Evaluación Aduanera del GATT planteando la exclusión del valor de los programas con relación al valor de sus respectivos soportes.

El 24 de setiembre de 1984 el referido comité acogió la propuesta norteamericana reproduciendo básicamente la fundamentación planteada por EUROBIT y FEIM; debiéndose puntualizar que estas nuevas reglas comenzaron a ser aplicadas a partir del 1 de mayo de 1985.

En los considerandos de la resolución se indica que atendiendo a las necesidades del importador se llega a la conclusión que éste se encuentra interesado básicamente en el uso del programa, de donde para él resulta francamente accesorio el soporte informático.

Esta decisión no realiza ninguna distinción entre los diferentes tipos de software, pero se ha precisado que es inaplicable a los circuitos integrados y semiconductores.

Como corolario podemos sostener que a nivel oficial se acepta el principio sobre la autonomía de la naturaleza del programa con relación a su soporte; salvo en el caso de memorias muertas.

Por primera vez se admite que un bien corporal (soporte informático) puede ser considerado como un elemento accesorio respecto de un objeto inmaterial (programa); sin embargo debemos recordar que por ejemplo en el Derecho Penal existen posiciones contrarias, en el sentido que los programas para computadoras mas bien son concebidos como un accesorio del respectivo soporte.

Todas estas discusiones en el plano teórico y jurídico van abriendo diferentes perspectivas de enfoque. Así por ejemplo en el XLII Congreso Mundial de Tributación de la IFA, celebrado en 1988, se estableció una resolución que, en materia aduanera, ha llegado a distinguir hasta tres situaciones diferentes:

- a) Si el programa de operación del equipo de computación está integrado en el equipo mismo, se entiende que la transferencia del software forma parte de la enajenación de un bien tangible, por lo que debe tra-

tarse como una venta de mercadería. En estos casos los impuestos que afectan a las operaciones de importación deben aplicarse sobre el valor del equipo, incluido el valor del respectivo software.

- b) En los casos de programas enlatados de uso generalizado, que pueden comprarse y venderse en cualquier establecimiento comercial, también debe tratarse esta operación como una de venta de mercaderías.

En este supuesto los tributos aduaneros tienen que calcularse en función del valor de adquisición del programa enlatado, pues también nos encontramos frente a casos de venta de mercaderías.

- c) En el caso de programas de computación desarrollados especialmente a pedido del cliente o respecto de programas existentes pero que han sido adecuados a pedido de un cliente, la operación debe ser tratada como la prestación de un servicio por lo que los impuestos que gravan las importaciones solamente tienen que aplicarse sobre el valor del soporte material o físico.

En el caso del punto a) se mantiene uno de los criterios más aceptados por la doctrina y jurisprudencia a nivel internacional. Con referencia al punto b) resulta interesante apreciar que no se acogieron como propias las novedosas concepciones que ya se venían desarrollando en Europa a propósito de la naturaleza independiente de los programas con relación a sus soportes magnéticos. Se insiste que el valor del software debe formar parte de la base imponible, conjuntamente con el valor del soporte.

Nótese que esta posición viene a centrarse en dos criterios novedosos: 1) se trata de programas de uso generalizado y 2) son productos de libre comercialización. Parecería que en función de las características mercantiles de la composición del programa, esto es en la medida que son preparados para ser objeto de uso generalizado por parte de cualquier persona, nos encontraríamos mas cerca del concepto de «mercadería» .

Se está asumiendo que esta situación es análoga —por ejemplo— al caso de fabricación de lapiceros que también son concebidos y preparados para ser adquiridos por cualquier usuario en general.

El ciclo normal de producción y distribución se cumple en ambos casos. En efecto, si se trata de mercaderías provenientes del exterior atravesarán por las fases de importación, distribución a nivel mayorista y minorista hasta llegar al consumidor final.

En suma, tendríamos que aceptar que esta clase de programas constituyen simples mercaderías de uso corriente que al ser internadas al país con carácter definitivo tienen que pagar todos los impuestos aduaneros.

De este modo, más allá de las discusiones sobre la naturaleza inmaterial de un software, lo decisivo para efectos de la imposición aduanera parecería comenzar a centrarse en aspectos ajenos a la composición misma de los programas, cobrando mayor relevancia sus posibilidades económicas de comercialización mercantil y consumo generalizado.

Estos patrones de razonamiento no deben sorpren-

ernos por cuanto, en cierto modo, tienen precedentes. Recordemos que la doctrina y jurisprudencia muchas veces han considerado que los programas aplicados en los procesos productivos y que resulten novedosos, pueden inscribirse en el Registro de la Propiedad Industrial.

En estos casos, más allá de las discusiones sobre la naturaleza inmaterial de los programas, prevalecieron las consideraciones sobre su uso o destino.

Pasando a otra perspectiva sobre el problema, debemos reconocer que tanto el impuesto *ad-valorem* como los impuestos al valor agregado no gravan objetos, sino determinadas operaciones que pueden incluir la utilización de esta clase de bienes.

Generalmente las hipótesis de incidencia, asumen que el acto afectado es aquel que se despliega dentro del contexto de cierta actividad empresarial. Por esta razón las legislaciones excluyen del campo de aplicación los casos de importación de ciertos objetos considerados como bienes de uso personal y menaje de casa hasta cierto monto determinado.

En cambio cualquier exceso de artículos internados por personas naturales sin negocios, así como toda importación realizada por empresas en general, se encuentran gravadas con los impuestos aduaneros.

Dentro de este orden de ideas, para efectos tributarios, no basta analizar la naturaleza interna de un determinado objeto para considerar si la operación de importación se encuentra gravada. Necesariamente habrá que tomar en cuenta las circunstancias económicas que rodean la introducción de estos objetos al país.

¿Hasta qué punto estas ideas sobre la gravitación del elemento económico pueden ser aceptadas por las demás ramas del Derecho? Definitivamente el desarrollo del Derecho de Patentes y de los Derechos de Autor opera en base a las concepciones sobre los bienes intangibles, entendidos como objetos bastante diferenciados de los bienes corpóreos.

El elemento económico siempre se encuentra presente en el universo de los objetos inmateriales en el sentido que toda la legislación sobre la propiedad industrial e intelectual trata de proteger los intereses lucrativos del autor.

El factor económico también resulta importante para determinar el esquema legal aplicable, pues en la medida que se trata de un objeto o proceso susceptible de aplicación industrial podrá ser protegido por el régimen de propiedad industrial, en caso contrario resultan aplicables las reglas sobre protección de los Derechos de Autor.

Entonces la pregunta es ¿hasta qué punto las consideraciones económicas pueden influir o no en la determinación sobre la naturaleza jurídica del software?

Quizás por este camino podemos llegar a ubicar mejor el problema de fondo. Podría ser que el quid del asunto tenga que ver con los elementos que deben ser tomados en cuenta para calificar la calidad de los objetos.

¿La naturaleza jurídica de los bienes depende exclusivamente de su composición interna, al margen de las circunstancias económicas que pueden rodear su aprove-

chamiento? ¿ No sería más apropiado calificar la naturaleza de las cosas en función de sus elementos internos y externos, sobretodo de carácter económico?

Probablemente el Derecho Tributario constituye una de las áreas del conocimiento que mayores aportes puede ofrecer para formular algún tipo de respuesta; toda vez que siempre desarrolla sus concepciones partiendo de criterios económicos.

Retomando la resolución del XLII Congreso Mundial de Tributación de la IFA, en los casos de importación de programas desarrollados a pedido, se llega al concepto de servicios por oposición al criterio de «mercadería».

En efecto, cuando nos encontramos con esta clase de programas resulta que su preparación solo interesa a una determinada persona. No podemos imaginar que se trata de objetos de uso generalizado y, por tanto, de comercialización masiva; precisamente todo lo contrario al caso de las mercaderías comunes y corrientes.

Además el servicio personal del preparador del programa pasa a tener una importancia y connotación muy diferente en comparación con los casos de fabricación en serie.

En este contexto el software —entendido como producto acabado— vendría a constituir el resultado final de una prestación de hacer. El valor agregado es generado fundamentalmente por el factor trabajo y su liquidación económica constituye el elemento central para determinar el precio del contrato.

Aquí también podemos observar que más allá de las

discusiones sobre la naturaleza inmaterial del software, prevalecen otros criterios tales como el trabajo personal para estructurar un programa en particular; de tal modo que los elementos personales comienzan a prevalecer, propiciando que el conjunto de la operación pase a ser concebida como una prestación de servicios.

1.3. El caso peruano

Primero revisaremos el tratamiento tributario correspondiente a las importaciones de intangibles en general y luego examinaremos de modo especial el caso de la internación definitiva del software.

Como en el Perú la importación de los programas de cómputo recién ha tomado auge a partir de la década del noventa, es desde esta etapa histórica que examinaremos los aspectos aduaneros en los casos del internamiento de productos industriales, así como el caso particular de la importación de los programas para computadoras.

Conforme a las reglas sobre valoración de las mercancías, contenidas en el Arancel de Aduanas, aprobado por el D.S. 063-92-EF, ocurre que en los casos que se importan bienes fabricados con arreglo a una patente de invención, dibujo o modelo protegido, el valor imponible (gravado) incluirá el valor del derecho de utilizar la patente, dibujo o modelo.

Así en la respectiva liquidación deben considerarse como partes de un todo gravado tanto el valor del producto industrial como el valor por concepto de licencia para la explotación de la patente, dibujo o modelo.

No se reconoce alguna autonomía al elemento licencia para poder excluir su valor numerario de la base imponible afecta a los impuestos aduaneros.

Por otra parte, nuestra doctrina⁽²⁾ mas bien se ha pronunciado en sentido contrario. Plantea que los correspondientes impuestos deben gravar solamente el valor CIF de la mercadería importada, sin incluir otros conceptos adicionales.

Las razones que se formulan son las siguientes:

- a) No existe razón para considerar dentro de la materia imponible los pagos por concepto de uso de patentes, dibujos, etc.

En el fondo subyace la idea que la propiedad industrial (patente, dibujo, modelo, etc.) y sus beneficios económicos, son aspectos independientes de los bienes físicos o mercaderías que mas bien constituyen el resultado de la aplicación industrial de aquellos objetos inmateriales.

Dentro de este orden de ideas parece forzado sostener que la aplicación utilitaria de un intangible determina su transformación para adquirir la calidad de objeto corpóreo, confundido en medio de la mercadería producida.

No se trata de conocer la naturaleza de las cosas partiendo de los resultados de su aprovechamiento económico. En cambio muchas veces el régimen le-

2 MEDRANO CORNEJO, Humberto. *Tratamiento Tributario de los Intangibles*, p. 153.

gal aplicable sí puede depender de la calificación que se les atribuya ya sea como elemento principal o secundario.

En otras palabras, una invención patentada constituye *per se* un objeto inmaterial, al margen que llegue a ser aplicada o no en los procesos industriales.

En todo caso si pasamos a considerar que este intangible representa un elemento accesorio respecto de la mercadería producida, lo único que estaríamos propiciando es que el tratamiento legal reservado para ésta también se aplique al intangible.

Aún así, esta figura resulta sumamente discutible por cuanto también podría asumirse la posición contraria, es decir que una patente de invención constituye el elemento principal con relación a la mercadería producida.

Esta línea de argumentación permite concluir que la naturaleza de los intangibles no depende de las mercaderías producidas. Sin embargo puede sostenerse que la determinación del régimen legal aplicable quedará condicionado a las consideraciones sobre la posición del objeto incorpóreo —como elemento principal o secundario— con relación a los productos industriales obtenidos.

b) Incidencia con doble tributación.

Resulta que los montos por concepto de licencias o derechos para usar la patente, etc., además de soportar la tributación aduanera, también se encontrarán afectados con el Impuesto a la Renta y/o el Impuesto

General a las Ventas en determinados casos; produciéndose una superposición de cargas fiscales.

Esta crítica no parece proceder si el conjunto de impuestos aplicables ha sido convenientemente sincronizado por el equipo económico del gobierno que los diseñó; pues en el fondo, se busca que el total de la carga o presión impositiva (generada por el pago de uno o varios impuestos aplicados de modo paralelo por razones técnicas) se encuentre adecuadamente dosificada respecto de las operaciones sobre las cuales recae.

En cuanto a los casos específicos del internamiento definitivo de los programas para computadoras, debemos tener presente que nuestras autoridades aduaneras vienen aplicando el Impuesto Ad-Valorem e IGV sobre el monto total de la factura comercial, incluyendo el valor del software y el valor de los respectivos soportes informáticos.

Por su parte el doctor Humberto Medrano⁽³⁾ recomienda tener en cuenta una de las resoluciones del XLII Congreso Mundial de Tributación de la IFA, celebrado en 1988, cuyos alcances hemos examinado páginas atrás.

En este sentido, tenemos conocimiento que nuestras autoridades aduaneras vienen preparando una directiva especial sobre el procedimiento para la determinación del valor en aduana del software registrado en soportes informáticos, siguiendo los lineamientos ge-

3 Ibid., p. 153.

nerales propuestos por el referido congreso mundial de tributación.

2. Impuesto a la Renta

En el mundo moderno las empresas e instituciones públicas y privadas así como las familias en general tienden hacia la automatización de sus operaciones. En consecuencia, se recurre de un modo cada vez más intensivo al empleo del software.

Definitivamente, se trata de un intangible cuya producción, distribución y uso es capaz de generar importantes márgenes de ganancia, razón por la cual resulta necesario examinar el tratamiento contable y tributario que se viene desarrollando sobre el particular, especialmente a nivel de los impuestos directos.

Aquí también comprobaremos la obligación de ampliar las actuales fronteras del Derecho para responder de un modo más satisfactorio a las exigencias técnicas de carácter contable y de la imposición directa derivadas de la particular naturaleza de los programas para computadoras.

2.1. Aspectos contables

Comenzaremos analizando los diferentes problemas derivados de la necesidad del registro y valorización del software por parte de las empresas proveedoras y adquirentes, ya que gran parte de los planteamientos contables desarrollados hasta el momento constituyen los antecedentes directos de muchas de las reglas que deben tenerse en cuenta para la determinación del Impuesto a la Renta.

A. Inmovilización

Nos vamos a concentrar en la experiencia francesa por ser la más ilustrativa y rica en esta clase de nuevas concepciones, pues viene marcando ciertas pautas que luego son acogidas por muchos países de Europa y América.

Originalmente los franceses no aceptaban el registro de la adquisición del software en la cuenta de «inmovilizaciones incorpóreas» puesto que no existía un régimen jurídico adecuadamente definido para proteger al software.

En otras palabras como no se contaba con un marco legal capaz de regular con precisión las modalidades para transmitir el derecho de propiedad sobre esta nueva clase de objetos, así como tampoco se encontraban suficientemente establecidos los alcances de esta clase de propiedad, se consideró que todavía no era conveniente registrar las adquisiciones de software en las cuentas del activo de las empresas. No debemos olvidar que uno de los principios contables es que en las cuentas del activo se deben anotar los bienes y derechos que pertenecen a la empresa. El Consejo Nacional de Contabilidad ratificó este criterio y señaló que en estos casos debía utilizarse la cuenta «gastos de estudio»⁽⁴⁾.

Con el transcurso del tiempo el propio concejo ha flexibilizado su criterio y ahora sí admite la inscripción de los programas en la cuenta inmovilizaciones incor-

4 Boletín del CNC n° 25, 1976, p. 14 y Boletín n° 36, octubre 1978, p. 10.

póreas⁽⁵⁾ siempre que se verifiquen determinadas circunstancias.

Por su parte la jurisprudencia también ha comenzado a compartir esta perspectiva, así el Tribunal Administrativo de París consideró que los gastos de adquisición de un programa de «contabilidad de pagos» que debía permitir la realización de un trabajo por encargo para otra sociedad tenía que ser registrado en la cuenta de inmovilización⁽⁶⁾.

Uno de los principales fundamentos de esta posición es que el programa adquirido quedará permanentemente en poder de uso de la empresa.

Se trata de una argumentación que coincide con los criterios del Plan Contable Revisado Francés en el sentido que —en materia de inmovilizaciones— lo definitivo es su carácter permanente, al margen de su naturaleza jurídica (propiedad).

Esta decisión del Tribunal de París ha sido confirmada por el Concejo de Estado. Además se precisó que la dotación en la cuenta de amortización, debía tomar en consideración la fecha en la cual era previsible que el programa se convertiría en obsoleto para la empresa⁽⁷⁾.

Lo que sucede es que toda inmovilización —por oposición a las mercaderías que rotan de modo constante—

5 Boletín del CNC n° 60, setiembre 1984, documento n° 39.

6 T.A. París, 30 de setiembre de 1981, RJF, 3 de marzo de 1983, n° 360.

7 CE 22 de febrero de 1984, 7 y SOUS-SECTIONS RJF abril de 1984, n° 408; CE.

hace referencia a los objetos adquiridos con vocación de permanencia.

Ahora bien, esta clase de bienes tienen un período de vida útil en el mercado. A manera de referencia tomemos como ejemplo las máquinas que sufren un determinado proceso de desgaste hasta el punto que —económicamente— ya no conviene continuar con su uso o explotación.

Entonces el problema consiste en determinar el período de la indicada vida útil. El inicio de este espacio de tiempo es relativamente fácil de precisar tomando en cuenta, por ejemplo, la fecha de adquisición del activo fijo.

En cambio resulta difícil determinar la fecha que debe ser considerada para la conclusión de la vida útil del activo. Aquí entran en juego muchos factores tales como la intensidad de la explotación o uso del objeto, sus condiciones técnicas que establecen límites de uso por día o año, etc.

El asunto es todavía más complicado en materia de bienes intangibles pues tienen la particularidad que su uso no llega a desgastarlos en el sentido tradicional del término.

En todo caso parecería ser que, de acuerdo con el mercado sobre bienes informáticos, éstos pierden su valor económico y por tanto tendrán que dejar de tener expresión contable, cuando lleguen a devenir en obsoletos; tal como ocurriría en los casos que un programa para computadoras es inicialmente adquirido por una empre-

sa líder y cierto tiempo después resulta de uso generalizado por parte de la competencia.

Mas bien en el caso de programas de base o los programas de aplicación que funcionan sobre un solo tipo de material, la duración de su utilidad está generalmente ligada al tiempo de vida útil de la computadora con la cual se encuentran enlazados.

Es así como en Francia la Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales (DVNI) propone amortizar los programas de igual modo y con el mismo plazo que corresponde a las máquinas con las que se encuentran enlazados.

En cambio otros sugieren contabilizar la amortización de los programas para computadoras mediante una provisión especial (sin necesidad de recurrir a la amortización) por que la duración de la vida útil de un determinado software no puede ser suficientemente precisada.

En este punto es necesario que la profesión contable desarrolle nuevos criterios para resolver el problema. En todo caso ya sabemos que para el Concejo de Estado debe tomarse muy en cuenta la proyección de la fecha en que el software pasará a ser obsoleto.

Como puede apreciarse esta proyección resulta de la máxima importancia porque ayudará a calcular el porcentaje anual de la correspondiente amortización.

El efecto tributario es que de este modo quedará determinado un cronograma sobre la cantidad de años y cuotas de gasto deducible para la determinación de la renta neta gravada con el Impuesto a la Renta.

Al respecto es interesante señalar que el artículo II de la ley del 9 de julio de 1984 sobre el desarrollo de la iniciativa económica en Francia establece de modo expreso el principio de la inmovilización del software y, para promover su comercialización, ha establecido un régimen de amortización excepcional en doce meses; excluyendo la posibilidad del régimen de la provisión por ser menos ventajoso.

B. Modalidades de acceso al programa para computadoras

Existen hasta dos formas básicas para que una empresa pueda explotar un determinado software.

1) A título de propiedad

Depende de las condiciones acordadas en el contrato para la transferencia de los programas y del tenor del comprobante de pago que respalde la adquisición.

En estos casos definitivamente el tratamiento contable que corresponde a las adquisiciones de estos programas se rige por las reglas sobre las inmovilizaciones, con los consiguientes efectos en materia de amortización y deducción anual del gasto para efectos de la determinación de la renta neta afecta al Impuesto a la Renta.

2) A título de locación

El encuadramiento de esta figura también dependerá de las condiciones convenidas en el texto del contrato y del tenor del respectivo comprobante de pago.

En estos casos nos encontramos frente a una suerte

de alquiler sujeto a plazo y pendiente de pago mediante cuotas periódicas. Desde el punto de vista jurídico constituye una de las posibles modalidades de los contratos sobre licencia de software.

Consecuentemente, estos montos que deben ser pagados por la empresa que explota el software, tienen que ser contabilizados como cargas inmediatamente deducibles por concepto de gasto, incluso para la determinación de la utilidad anual afecta al Impuesto a la Renta.

C. Gastos de investigación y desarrollo

Hasta ahora hemos revisado los aspectos contables partiendo del supuesto que una empresa adquiere un programa de terceros. Seguidamente vamos a referirnos a los casos donde la propia empresa viene preparando un determinado software.

En principio, los gastos de investigación y desarrollo tienen que ser deducibles en el ejercicio que se han devengado.

En Francia, la Comisión de Normas Contables Internacionales (IASC) ha emitido la norma 9 que precisamente trata sobre los gastos de investigación y desarrollo.

Al respecto en noviembre de 1981 el Concejo Nacional de Contabilidad (CNC) estimó que solamente podían incorporarse al activo los gastos de investigación y desarrollo si se trataban de gastos de investigación aplicados y de desarrollo experimental; siempre y cuando hubiesen consistido en proyectos claramente identificables, con un presupuesto aceptablemente desagregado, existiendo serias posibilidades de éxito técnico y comercial.

En cambio, si nos encontramos frente a gastos relativos a la investigación fundamental de los programas, sin que existan objetivos o resultados prácticos y comercializables, técnicamente no debería proceder su registro como una inmovilización.

Por otro lado en los Estados Unidos la Financial Accounting Standards Board (FASB), también confirmó el criterio de la imputación de los gastos referentes a la investigación y desarrollo del software en el ejercicio que se devenguen; mediante el FASB 2 de octubre de 1974.

Además este organismo también ha emitido la FASB *Interpretation* 6 que precisa los alcances de la FASB 2, estableciendo los requisitos para la procedencia de la calificación de los activos.

Pese a todas estas normas, las empresas americanas tienen la tendencia a capitalizar los costos de investigación y desarrollo relativos al software para «inflar» sus beneficios, lo que ha obligado a la Securities Exchange Commission (SEC) a prohibir con carácter de regla general la incorporación en los activos de todos aquellos gastos necesarios para desarrollar un programa⁽⁸⁾.

D. El caso peruano

Entre nosotros la discusión contable comenzó por el tema del ámbito de los intangibles, por lo que indirectamente también debía debatirse sobre la cobertura del activo fijo (inmovilización).

8 SEC Release nº 33 - 6476 del 19 de agosto de 1983.

1. Antecedentes

Recordemos que uno de los precedentes más antiguos de nuestro actual régimen del Impuesto a la Renta se remonta a la Ley 7904 de 1936.

Dentro de este contexto muchos especialistas consideraban como intangibles tanto a los procedimientos secretos (que, a su vez, formaban parte de la Propiedad Industrial) como a los derechos para reproducir obras literarias, científicas o artísticas (Propiedad Intelectual).

Se asumía que la naturaleza de los intangibles pasaba por involucrar, entre otros aspectos, su consistencia adherente al patrimonio de la empresa; por oposición al activo circulante que mas bien tiene vocación de rotación permanente⁽⁹⁾.

La posición contraria sostenía que los intangibles debían ser excluidos del activo fijo, por cuanto tenían mayor semejanza con los cargos diferidos al generar diversos gastos y pagos anticipados; mientras que los intangibles son mas bien factores de rentabilidad futuros.

Hasta aquí aparecía como temperamento predominante, aunque no unánime, el de considerar a los elementos de la propiedad industrial e intelectual como activos intangibles de carácter fijo.

Si en aquellas épocas se hubiese difundido la explo-

9 GIRALDEZ, Oliveri. *Sobre la Procedencia del Castigo a Capitales Intangibles dentro del Régimen Impositivo a las Utilidades*, p. 47.

tación y uso del software; seguramente se habría cuestionado su tratamiento contable en relación con las posibilidades de ser registrado en las cuentas del activo.

El otro tema que fue objeto de interesantes controversias se centró en la procedencia de los castigos. Unos decían que en materia de activos intangibles podía aceptarse el castigo en cuanto lo permitiesen los rendimientos. Otros, por el contrario, rechazaban esta posibilidad sosteniendo lo difícil que es evaluar los respectivos montos y formular una tabla de castigos⁽¹⁰⁾.

El efecto práctico de estas discusiones era determinar si los montos por concepto de castigos podían ser deducibles como gasto en el procedimiento para la determinación de la utilidad afecta al Impuesto a la Renta.

El inciso h) del artículo 48 de la Ley 7904 establecía como regla general la prohibición de deducir como gasto tributario la amortización de llaves, marcas, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares.

Sin embargo, el precio pagado por los activos intangibles podía ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio, en partes alícuotas, durante un término que no excediese de diez años, siempre que se hubiesen pagado los impuestos que llegaban a gravar la adquisición de dichos activos.

10 Op. cit., p. 70.

Por su parte, el Consejo Superior de Contribuciones emitió, entre otras, las Resoluciones 4736 y 7903 en sentido favorable; es decir aceptando la amortización de estos intangibles como gasto. Sin embargo en otros casos resolvió de modo opuesto.

Si en aquella época ya hubiese aparecido el software; seguramente su consideración como activo intangible también hubiese originado discusión en cuanto a si generaba o no la deducción como gasto para efectos tributarios.

En suma, podemos apreciar que muchos aspectos y argumentos sobre el tratamiento en materia de inmobilizaciones fueron temas recurrentes tanto en Francia como en el Perú.

2) Situación actual

Una vez que el uso y tráfico del software comenzó a difundirse entre nosotros la doctrina contable empezó a desarrollar sus planteamientos técnicos y específicos sobre el particular.

Un sector se concentró en el medio para transmitir el software; de donde extraía sus conclusiones para determinar si se trataba o no de un intangible.

Así se decía que si el software se transmitía por cinta o diskette, nos encontrábamos frente a una propiedad tangible. En el fondo se estaba enfatizando en el carácter físico o material del medio de transmisión sin otorgar demasiada importancia al carácter abstracto del programa como tal.

Dentro de este orden de ideas también entraba en juego el principio acerca del accesorio que sigue la suerte del principal. Definitivamente se estaba asumiendo que el programa en sí no tenía identidad propia, ni independencia respecto a su medio de transmisión y que atribuyéndole la condición de accesorio debía ser concebido como un objeto tangible en razón que esta situación se verificaba en lo que vendría a ser el elemento principal, o sea la cinta o diskette.

En cambio si el medio de transmisión del programa consistía en la línea telefónica o la vía satélite, se llegaba a la conclusión que no existía el elemento tangible.

En estos casos, se asumía que al no existir un portador físico de los programas, fácilmente perceptible por el hombre, entonces nos encontrábamos frente a una realidad intangible. De algún modo aquí se estaban confirmando las ideas sobre el carácter dependiente y accesorio del software en relación con su medio de transmisión.

La doctrina predominante adoptó las concepciones sobre la naturaleza independiente del software, con prescindencia de los mecanismos para su transmisión y, en la base de la argumentación, se deja entrever una posición a favor de la naturaleza intangible del programa⁽¹¹⁾.

Dentro de este orden de ideas se sostiene que la com-

11 NORIEGA DEL VALLE, Enrique. *Tratamiento Tributario del Software*, pp. 62 y ss.

posición abstracta del software tampoco depende de sus condiciones de comercialización.

Por tanto la naturaleza de esta clase de programas no puede ser afectada por circunstancias externas con relación a su propia composición, tales como su producción en serie y en otros casos su preparación a pedido.

Sin embargo —para efectos tributarios— se afirma que constituyen activos intangibles solamente los casos de software preparados a pedido; en cambio los programas de computación enlatados de uso generalizado deberían ser considerados como simple venta del proveedor y, por tanto, sería una adquisición de cierto producto por parte del usuario.

En el primer caso se concede mucha importancia al factor de creación del software, debidamente apreciado y valorizado por el adquirente.

En cambio en el segundo caso se afirma que el usuario no conoce el contenido científico del objeto que usa; de donde el factor creación pierde importancia y valor, incluso cuantitativo; entonces se estaría adquiriendo una simple mercadería.

Por otro lado se comparte el criterio ya examinado al apreciar la evolución de la doctrina francesa en el sentido que el desembolso por la adquisición del software debería ser considerado dentro del activo intangible siempre que los beneficios de la inversión efectuada se verifiquen en los ejercicios futuros.

De otra parte —en consonancia con la doctrina más generalizada— se afirma que la adquisición de un

software para tener solamente el derecho de uso; implica que los respectivos pagos deben ser llevados a resultados en función del criterio del devengado.

En materia de amortizaciones nuestra doctrina no ha desarrollado mayores reflexiones. En todo caso es interesante anotar que a partir del ejercicio 1987 la legislación peruana comenzó a permitir la deducción del precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada para efectos de la determinación de la renta imponible de las empresas.

La deducción podía realizarse en un sólo período anual o durante un máximo de 10 ejercicios consecutivos. Resultó un novedoso esquema de tratamiento para las amortizaciones. Estas reglas fueron introducidas por el Decreto Legislativo 399 de diciembre de 1986 que modificó el inciso g del artículo 50 del texto único ordenado del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo 300-85-EF de 1985.

La nueva normatividad encargó al reglamento la determinación de aquellos intangibles que pasaban a ser considerados de duración limitada. En este sentido el artículo 77 del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 68-92-EF de abril de 1992, precisó que entre los intangibles de duración limitada podía considerarse al software.

Aquí encontramos la primera oportunidad que la legislación del impuesto se refirió de modo expreso a esta clase de bienes informáticos, permitiendo que el precio de su adquisición pueda ser deducido como gasto por parte de la empresa.

Estas reglas se mantienen hasta la fecha. Se trata de un incentivo para que nuestras unidades productivas adquieran nuevas tecnologías que les permitan modernizar sus líneas de acción, mejorando los niveles de eficiencia y competitividad.

2.2. Consideraciones jurídicas

Ahora pasemos a estudiar los principales problemas que ofrecen los programas para computadoras con relación al Impuesto a la Renta.

A. Problema central

Ya sabemos que el Derecho Civil moderno ha sido diseñado básicamente sobre los supuestos de la propiedad de bienes materiales y prestación de servicios.

Por su parte el Impuesto a la Renta también ha sido elaborado atendiendo fundamentalmente a las utilidades provenientes de las diversas actividades vinculadas con la preparación, distribución y explotación de bienes tangibles y servicios en general.

Por otro lado cada vez están cobrando mayor importancia los Derechos de Propiedad Industrial e Intelectual que más bien recaen sobre objetos inmateriales; propiciando el desarrollo de principios, categorías y reglas diferentes a las establecidas por el Derecho Civil.

Esta reacción en cadena ocurrió con mucha rapidez en la legislación tributaria al encontrarse con actividades novedosas que comenzaron a generar importantes ingresos o ganancias a favor de los sujetos beneficiados con la patente, Derechos de Autor, etc.

Es así como en el Perú los dispositivos legales sobre el Impuesto a la Renta progresivamente van pasando a gravar estas nuevas posibilidades de ganancias.

Ya en el año 1968 el artículo 3.a.5 del texto del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. 287-68-HC de 1968 señalaba de modo expreso que se encontraban afectos al impuesto los resultados provenientes de la enajenación de los derechos de llave, patentes, marcas y similares.

Por otra parte el artículo 22.D indicaba que las regalías constituían rentas de segunda categoría. Asimismo el artículo 22.E. estableció que el producto de la cesión definitiva o temporal de los derechos de llave, marcas, patente, regalías o similares constituía renta de segunda categoría.

Al respecto el artículo 26 consideraba dentro del concepto de regalías:

... a toda contraprestación en efectivo o en especie, que se origine en la transferencia del dominio, uso o goce de las cosas muebles, o en la cesión definitiva o temporal de derechos, cuando su monto se establezca en relación a unidades de producción de venta, de explotación, o cualquier otro índice de referencia.

Nótese que muchas veces la ley hace referencia a otros derechos «similares» aludiendo de modo implícito a los Derechos de Autor en general y no tanto a los demás derechos que giran en torno a los bienes informáticos; por cuanto en aquellos tiempos no tenían la difusión e importancia económica que ahora se advierte en el Perú.

En todo caso la estrategia del legislador quedaba al descubierto. Frente a la aparición de nuevos actos gravables que recién se estaban definiendo por el derecho intelectual, era preferible la utilización de fórmulas legales abiertas que permitían incorporar todas estas novedades dentro del ámbito de aplicación del impuesto⁽¹²⁾.

Además adviértase que en la definición de regalías se aludía a la participación en los resultados originados por el aprovechamiento de cosas muebles o derechos, sin aludir de modo expreso a los casos de explotación de la propiedad industrial, intelectual o respecto de la información referente a la experiencia industrial, comercial o científica.

Sobre el particular recordemos que en aquellos tiempos los países en vías de desarrollo todavía no recibían importantes cuotas de inversión extranjera bajo la modalidad de importación de tecnología industrial y comercial. Por tanto el régimen de participación en las utilidades respecto del titular de esta clase de inversiones—sobre todo provenientes de los EE.UU. y Europa—era un asunto relativamente poco desarrollado en nuestras economías y, por consiguiente, en las legislaciones tributarias de entonces.

En cambio, a partir de la década del setenta esta tendencia mundial comenzó a experimentar un proceso de reversión debido al mayor flujo de importación de tecnología proveniente del hemisferio norte.

12 Aquí se verifica un punto de tensión entre este tipo de estrategias y el llamado principio de legalidad cuando exige que la ley debe señalar de modo expreso y preciso las ganancias afectas al impuesto.

Estas circunstancias son las que vienen enriqueciendo el desarrollo de la legislación tributaria y por ello hoy día nuestros dispositivos legales regulan con mayor riqueza y precisión las diferentes alternativas que apuntan al aprovechamiento económico de los intangibles.

En efecto, el artículo 27 del D. Leg. 200 de 1981 ya incluye alcances mas precisos en torno al concepto de regalías, indicando que se trata de:

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 información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

A su turno el artículo 27 del nuevo texto único ordenado del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo 185-87-EF de 1987 agregó lo siguiente:

Se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referido a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes lo reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

Por otra parte los contratos informáticos van desarrollando diversas posibilidades jurídicas para la explota-

ción de ciertos intangibles como el software, mientras que el Derecho Intelectual va definiendo que los programas para computadoras deben regirse por las reglas sobre Derechos de Autor y más recientemente se viene postulando la necesidad del desarrollo de un Derecho relativo a la propiedad incorporeal que debería regular con ciertos criterios uniformes los casos de los bancos de datos, *know-how* y del software por tener como denominador común el carácter dual de consistir en objetos intelectuales capaces de ser empleados en múltiples usos y que en ciertos casos son susceptibles de explotación en procesos productivos.

Esta evolución histórica permite distinguir ciertas tendencias. En primer lugar corresponde a otras ramas del Derecho —diferentes del área tributaria— la definición acerca de la naturaleza jurídica del software. En otros términos toca al Derecho de Propiedad Intelectual, Industrial o, en su caso, al Derecho de Propiedad Inmaterial (todavía en gestación) resolver el problema sobre la composición o esencia jurídica de los programas para computadoras.

En segundo término en el campo del Impuesto a la Renta se viene reforzando la tendencia hacia el desarrollo de reglas especiales en materia de intangibles, percibiendo un trato especial y por separado de los casos de aprovechamiento de bienes muebles e inmuebles.

En tercer lugar, con relación a las modalidades de imposición aplicables en los casos de aprovechamiento económico del software se deben resolver las siguientes interrogantes: ¿Las normas tributarias sobre los intangibles en general son suficientes para regular los aspectos

tos concernientes a la explotación de los programas para computadoras?

Por otro lado, si convenimos que ciertos aspectos de la utilización del software requieren un tratamiento impositivo especial, ¿cuáles son estos puntos y como tendrían que ser tratados por la legislación tributaria? Consideramos que éstos son los temas fundamentales que deben ser abordados por la doctrina en los próximos años.

Por el momento ni el Tratado Modelo de la OCDE de 1977, ni el Tratado Modelo de las Naciones Unidas de 1980, ni convenio bilateral alguno establecen un conjunto de reglas específicas para el software que difieran de las normas generales sobre intangibles.

Dentro de este orden de ideas debemos recordar que la legislación peruana del Impuesto a la Renta coincide con el temperamento internacional en el sentido que, por ahora, son suficientes ciertas reglas referentes a los intangibles en general que —desde luego— resultan plenamente aplicables para los casos donde se verifica un aprovechamiento económico de los programas para computadoras.

B. Ambito de aplicación

Luego de los planteamientos generales que acabamos de formular ya estamos en condiciones de profundizar algunos problemas específicos que genera el software dentro de los diversos aspectos internos de la estructura del Impuesto a la Renta.

Comencemos por recordar que en 1987 el Comité Ase-

El Comité del Comercio y la Industria («Business and Industry Advisory Commitee») de la OCDE (BIAC) presentó una ponencia al Comité Fiscal de esa organización y recomendó dos planteamientos básicos en materia de tributación relativa a los programas para computadoras.

En primer lugar se sostuvo que debían considerarse de modo preferente las características legales y económicas de las operaciones para proceder con su calificación recurriendo a las categorías sobre la transferencia de propiedad, prestación de servicios, etc. En este sentido, el análisis sobre las modalidades de pago (al contado, mediante cuotas, etc.) pasaban a un segundo plano.

En segundo lugar, se precisó que luego de quedar definido el tipo de operación se debe pasar a la etapa de la determinación del tratamiento fiscal que corresponda aplicar.

En efecto, si nos remitiéramos al criterio sobre las modalidades de cancelación tendríamos que razonar del siguiente modo: normalmente cuando la transferencia del software requiere de un solo pago nos encontraríamos ante el supuesto de una enajenación mercantil; produciéndose un incremento del activo y la generación de un gasto tributario.

En cambio si en la indicada transferencia se verifican varios pagos se trataría de las cancelaciones por concepto de regalías; por tanto el activo no puede aumentar y mas bien pasarán a ser afectadas las cuentas de resultados (gastos) en el Estado de Pérdidas y Ganancias.

Sin embargo no siempre acontecerán las cosas de este

modo; podría ser que los sucesivos pagos obedezcan a la cancelación fraccionada del precio de venta del software o que solamente se realiza un pago por concepto de regalía, ya que simplemente hubo una oportunidad en la cual la explotación del software generó utilidades.

Por estas consideraciones mas bien vamos a tomar en cuenta los criterios económicos y jurídicos que habrán de permitirnos una mejor identificación de las diferentes modalidades de operación relativas al software.

1) Enajenación de programas

Cuando se trata de una transferencia de propiedad de software a título oneroso, nos encontramos dentro de los alcances de una enajenación afecta al Impuesto a la Renta (artículo 5 del Decreto Legislativo 774).

A su vez aquí existen varias hipótesis, dependiendo del texto de los contratos escritos y del tenor de los respectivos comprobantes de pago.

En primer lugar se puede tratar de transferencias de programas de operación de un equipo de computación acoplado a una determinada máquina (BUNDLED SOFTWARE). En este caso la referida maquinaria y sus equipos complementarios serán considerados como activo tangible por parte del adquirente.

En el fondo se trata de una actividad empresarial dedicada a la preparación de esta clase de maquinarias con computadoras incorporadas, accionadas por el respectivo software, en cuyo caso la colocación de estos bienes y todos sus implementos habrá de generar

renta afecta al Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 774: artículo 1.a).

En segundo lugar podemos encontrarnos frente a la enajenación de programas de computación enlatados de uso generalizado (CANNED SOFTWARE) que se compran y venden en el comercio y son tratados como mercaderías.

En la medida que asistimos a una actividad empresarial abocada a la preparación y/o distribución de estos programas, también se están generando ingresos afectos al Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 774: artículo 1.a) .

En tercer lugar se puede tratar de la enajenación de programas especialmente preparados a pedido o de la adecuación a pedido de programas existentes; en cuyo caso suele considerarse toda esta operación como una de servicios.

Aquí también pensamos que si esta clase de trabajos se llevan a cabo dentro del contexto propio de una actividad empresarial, entonces se generan ingresos afectos al Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 774: artículo 1.a).

2) Licencia de uso

La otra gran alternativa es que el dueño del programa no transfiera la propiedad; sino que autorice su uso o explotación, a título oneroso.

Para efectos fiscales predomina el criterio aceptado a nivel internacional en el sentido de considerar esta

operación bajo las reglas del Derecho de Propiedad Intelectual (Derechos de Autor)⁽¹³⁾.

Al respecto el artículo 27 del Decreto Legislativo 774 considera que la autorización para el uso o explotación de los Derechos de Autor a cambio de una retribución económica genera ingresos conocidos como regalías.

Hasta aquí podemos sostener que lo determinante es que la retribución económica obedezca a la posibilidad de explotar objetos de Propiedad Intelectual, independientemente de las modalidades que se pacten para el pago del precio⁽¹⁴⁾.

En estos casos las referidas regalías igualmente configuran ingresos afectos al Impuesto a la Renta aún cuando no consistan en pagos periódicos (Decreto Legislativo 774: artículos 1.b y 3.a).

Es muy interesante resaltar que en esta clase de situaciones el legislador no recurre al criterio de la actividad empresarial (Teoría de la Fuente) sino que se remite a la llamada Teoría del Balance para afectar con el impuesto las regalías percibidas.

La razón es que en los contratos de licencia se pueden pactar diversas modalidades de pago de las regalías que, incluso, pueden dar lugar a la obligación de efectuar abonos sin que necesariamente exista un criterio periódico o regular.

13 KOGELS, Han. *Tratamiento Fiscal de Programas de Computación*, p. 78.

14 MARTÍNEZ HAGUE, Insúa. *La Imposición a las Rentas de las Regalías en el Perú*, p. 177.

Por ejemplo se puede acordar la determinación y pago de las regalías en función de las utilidades futuras que genere la explotación del software.

También podría ser que se intercalen desordenadamente períodos que generan utilidades y otros no: tornando irregular la secuencia de los pagos por concepto de regalías.

3) Derechos de «posesión industrial»

En materia de explotación de objetos industriales vienen apareciendo nuevos casos que ya comienzan a ser regulados por el Derecho Tributario; lo que motiva el preanuncio de la transformación de otras ramas de Derecho.

Ocurre que actualmente una gran cantidad de países cuentan con un determinado régimen de Propiedad Industrial que viene protegiendo una relación de objetos que ya son bastante conocidos tales como las invenciones, marcas, etc.

Además en ciertos países como Francia, caracterizados por ser típicos exportadores de invenciones, existen un conjunto de reglas que conceden diversos beneficios tributarios vinculados con el desarrollo de las patentes; seguramente para incentivar a los inversionistas en el área de la inventiva industrial.

En medio de este marco bastante dinámico vienen cobrando mucha importancia y valor económico nuevos objetos tales como el *know-how* y los secretos de fabricación; cuyas diversas modalidades de explotación generan importantes ganancias económicas.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico estos nuevos objetos todavía no cuentan con conceptos suficientemente desarrollados; ni siquiera dentro del propio Derecho Industrial; aun cuando ya están comenzando a ser conocidos como objetos del «Derecho de Posesión Industrial»⁽¹⁵⁾.

En principio puede concluirse que estos casos tan novedosos no están comprendidos en los dispositivos franceses antes referidos en la medida que conceden ciertos beneficios tributarios solamente cuando se explotan las conocidas patentes.

Sin embargo, siempre en Francia, por una instrucción del 14 de marzo de 1972 extendieron los beneficios que acabamos de referir a los productos que resultan de la cesión de procedimientos y técnicas.

En rigor, la referencia a «procedimientos y técnicas» no cubre ninguna categoría jurídica precisa y parece que su creación tiene el delibrado propósito de abarcar o comprender a las cesiones de *know-how* y los secretos de fabricación que todavía no gozan de una protección privativa.

Resultaba interesante preguntarse si un programa de computación aplicable en alguna etapa de un determinado proceso operativo podría ser considerado como un procedimiento o una técnica. El Ministerio de Economía y Finanzas de Francia respondió en sentido positivo.

15 TOUBOL, Frédérique, Op. cit., p. 196.

En consecuencia las ganancias derivadas de ciertas modalidades de explotación de paquetes informativos vinculados con el software comenzaron a estar comprendidas dentro de los beneficios tributarios originalmente diseñados para los casos de patentes; de acuerdo con el artículo 39 ter. del Código General de Impuesto de Francia.

Sin embargo ahora esta posición jurídica parecería haber sido rechazada por la propia Administración Tributaria en razón de la ley del 3 de julio de 1985 que ha señalado expresamente que los programas para computadoras deben someterse a las reglas sobre protección de los Derechos de Autor.

En consecuencia, a criterio de la administración, los programas para computadoras ya no gozarían de los indicados beneficios tributarios.

Lo que resulta incuestionable es que muchas veces se aprecian importantes ganancias por concepto de transmisión de conocimientos conocidos como *know-how* y secretos de fabricación que, tal como ha sido examinado páginas atrás, no son objetos fácilmente clasificables dentro de los tradicionales bienes jurídicos protegidos por el Derecho de la Propiedad Industrial.

Estos nuevos casos aparecen progresivamente incorporados bajo los alcances de las regalías afectas al impuesto, recurriéndose a su mención especial por parte de las distintas legislaciones tributarias de países pertenecientes a Europa y América.

En el Perú el artículo 27 del Decreto Legislativo 774

también contempla estos adelantos cuando al final del primer párrafo señala que constituye regalía toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

En suma, concordando los artículos 3a. y la regla especialísima de la parte final del primer párrafo del artículo 27 del Decreto Legislativo 774 podemos concluir que —desde el punto de vista tributario— la simple transmisión de ciertos conocimientos especializados, independientemente de la autorización para su explotación económica, es capaz de generar ingresos que pueden ser calificados como regalías.

Si tenemos en cuenta que la transferencia de esta clase de información supone la preparación de un determinado software, esta actividad se encuentra comprendida dentro de los alcances del artículo 27 *in fine*.

Aquí hemos llegado a la conclusión de afectar con el impuesto ciertas modalidades de explotación del software, pero no por la regla generalmente aceptada a nivel internacional según la cual las ganancias (regalías) derivadas de la explotación de los programas para computadoras se rigen por las normas que gravan los beneficios derivados del aprovechamiento económico de los Derechos de Autor.

Mas bien en materia de los objetos de «Posesión Industrial» es posible que los ingresos obtenidos por proporcionar cierta información estratégica mediante un programa para computadoras se encuentren gravados como «regalías» a pesar que los beneficios eco-

nómicos que obtenga el cedente de la información no se deriven necesariamente de los resultados de la explotación económica de la información proporcionada.

C. Categorías de renta

La preparación, distribución y uso del software requiere el desarrollo de muchas actividades que pueden ser desempeñadas por personas naturales o empresas.

Según la clase de sujeto que intervenga en estas operaciones y las condiciones en que se ejecuten las prestaciones a su cargo podemos ir ubicando sus ingresos o beneficios económicos en alguna de las categorías de renta dentro de la estructura del Impuesto a la Renta del Perú.

Esta clasificación de los ingresos es muy importante porque determina el régimen de gastos aplicables, tasa del impuesto y modalidad de los pagos a cuenta que correspondan.

A continuación vamos a estudiar los principales problemas que pueden ocurrir en este proceso de clasificación.

1) Rentas de segunda categoría

La regla general es que las personas naturales que perciben cualquiera de los ingresos comprendidos en el artículo 24 del Decreto Legislativo 774 se encuentran generando rentas propias de la segunda categoría.

En el supuesto que una persona natural sin negocios ceda el uso u otorgue licencia privilegiada para la ex-

plotación de un software se encontraría generando regalías que constituyen rentas de segunda categoría (artículo 24.c)

Es importante insistir que el agente perceptor de estos ingresos debe ser necesariamente una persona natural, puesto que en el caso de personas jurídicas los ingresos tendrían que ser considerados como rentas de tercera categoría. Asimismo es conveniente aclarar que estamos asumiendo que la mencionada persona natural desarrolla su trabajo sin llegar a montar toda una actividad empresarial, pues en este último caso mas bien se estarían generando rentas de tercera categoría.

Tratándose de regalías los ingresos siempre se encontrarán afectos, aun cuando no exista habitualidad en las operaciones que realiza la persona natural (Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por el D.S. 122-94-EF del 21 de noviembre de 1994: artículo 1.a).

Es decir que si una persona natural cobra regalías por la licencia de uso o percibe dinero por la cesión de derechos, estos ingresos se encontrarán afectos al Impuesto aun cuando se trate de la única operación en el año realizada por el contribuyente.

Pensamos que en términos prácticos estas posibilidades de rentas de segunda categoría son casos que ocurren de modo excepcional; sobre todo en países como el Perú que dependen básicamente de la importación de tecnología producida por empresas establecidas en el exterior.

Desde el punto de vista teórico de todos modos llama la atención la referida exclusión del requisito de la habitualidad. Al respecto debemos considerar que, en principio, la presión tributaria debe recaer sobre el Producto Bruto Interno (PBI) en la medida que allí se encuentran las riquezas generadas con un carácter periódico y permanente; por oposición a la creación de ingresos especulativos, eventuales o estacionarios.

Dentro de este orden de ideas para el diseño del Impuesto a la Renta es usual que los países recurran a la Teoría de la Fuente, donde se consideran gravados los ingresos periódicos que provienen de una fuente permanente.

Por otro lado, muchas veces se considera conveniente gravar cualquier otro tipo de ingreso que se considere importante para efectos de la recaudación, aunque no sea periódico, ni provenga de una fuente permanente (Teoría del Balance); tal como ocurre en los casos previstos en los artículos 2º, 3º ó 4º. del Decreto Legislativo 774.

Aquí viene el problema. En rigor, estos ingresos especiales deberían estar gravados si provienen de actividades económicas aunque sea relativamente sostenidas o frecuentes: lo que obliga a recurrir al criterio de la habitualidad.

Si bien estos planteamientos teóricos —propios de la ciencia económica— son consistentes, resultan de muy difícil concreción en los dispositivos legales. Por ejemplo ¿cuáles deberían ser los criterios para apreciar y determinar que una actividad es habitual?

Por otra parte, si nos situamos en el plano de la aplicación de las normas, pueden desarrollarse diferentes criterios de interpretación de la realidad que podrían originar interminables resoluciones de deudas emitidas por la SUNAT y reclamadas inmediatamente por los contribuyentes.

Una forma práctica que evita todas estas discusiones consiste simplemente en descartar el criterio de la habitualidad y gravar con el impuesto desde la primera operación realizada por el contribuyente.

Además recuérdese que en el punto 2.2.B ya hemos examinado casos donde —en materia de software— puede acordarse un solo pago por la licencia o cesión de derechos.

Creemos que por todas estas circunstancias el legislador ha preferido suprimir el requisito de la habitualidad en los casos que venimos examinando.

2) Rentas de tercera categoría

La preparación del software requiere la ejecución de trabajos altamente especializados. Se necesita toda una organización o el desarrollo de una actividad empresarial ciertamente sofisticada que permita abastecer las necesidades del mercado.

Uno de los aspectos más importantes de esta clase de organizaciones tiene que ver con la adopción de alguna modalidad entre los distintos tipos de personas jurídicas reconocidas por nuestra legislación o, por lo menos, deberá existir un negocio unipersonal —supuesto más teórico que práctico— en cuyo caso se co-

menzarán a generar rentas de la tercera categoría (Decreto Legislativo 774: artículo 28.e).

De esta manera podemos sostener que —en general— los ingresos obtenidos por las personas jurídicas por cualquier concepto y modalidad de explotación de programas para computadoras como producto de sus operaciones con terceros, habrán de generar ingresos que pertenecen a la tercera categoría (Decreto Legislativo 774: artículo 3, último párrafo).

En este sentido nos estamos refiriendo a los casos en los cuales las empresas preparan un software y obtienen ingresos por transferir la propiedad del intangible, de modo individual o como parte de un aparato o maquinaria. Asimismo se encuentran comprendidos los ingresos de las empresas en virtud del otorgamiento de licencias, cesión de uso y prestación de servicios complementarios vinculados software.

También se encuentran gravadas como rentas de tercera categoría los ingresos provenientes de las empresas como resultado de la comercialización y distribución de programas en general.

Del mismo modo constituyen rentas de tercera categoría los resultados de la transmisión de secretos de fabricación y *know-how* a través de programas para computadoras.

3) Rentas de cuarta categoría

Existen una serie de servicios previos a la preparación del software como tal que si fuesen prestados de modo independiente por personas naturales, los in-

gresos percibidos habrán de constituir renta de cuarta categoría.

Aquí será muy importante apreciar el tenor del recibo que emita la persona que presta el servicio. Por ejemplo una empresa puede tener dificultad para ubicar y determinar con exactitud el problema que requiere la implantación de un software.

La necesidad del usuario, técnicamente bien planteada en su contenido y dimensión, constituye una etapa fundamental en el proceso de preparación del software.

Si este es el único punto comprometido en la prestación de servicios, los ingresos obtenidos constituyen renta de cuarta categoría.

Igualmente en el hipotético caso que un profesional—como por ejemplo un ingeniero de sistemas—llegue a preparar un software a pedido, sin desarrollar toda una actividad empresarial, podría considerar sus honorarios como rentas de cuarta categoría, según el artículo 33.A del Decreto Legislativo 774.

4) Rentas de quinta categoría

Es muy frecuente que las empresas dedicadas a la preparación de programas para computadoras procedan a contratar a personas naturales para que se dediquen exclusivamente a esta labor.

La primera gran posibilidad es que se tratan de contratos laborales donde la prestación de estos servicios se realizarán en situación de dependencia.

Aquí nos encontramos frente al típico empleado que percibe un salario mensual por su trabajo desplegado.

Entonces la retribución económica que corresponde a los empleados encargados de preparar programas para computadoras debe ser considerada como renta de quinta categoría (Decreto Legislativo 774: artículo 34.a).

Un caso discutible puede ser el de aquel empleado que detenta el cargo de Jefe del Departamento de Contabilidad y en el desarrollo de su área ocupacional llega a preparar un programa de contabilidad adecuado para las necesidades de la oficina.

En la medida que el empleador resulta ser el primer titular de los derechos sobre el programa creado, quedando en libertad de decidir su mejor forma de explotación económica (aplicación venta, locación, licencia, etc.) entonces tendríamos que asumir que las retribuciones que continúa percibiendo el trabajador constituyen rentas de quinta categoría, aun en el caso que se le abone alguna cantidad extra por la preparación del programa.

En cambio si el régimen jurídico vigente ofrece alguna posibilidad para que el trabajador pueda gozar como titular directo de los derechos de explotación correspondientes al programa preparado por él, como ocurriría en el caso que tenga la facultad legal de conceder licencia o cesión de uso, entonces las retribuciones económicas que llegue a percibir tendrían que ser calificadas como rentas de segunda categoría.

La otra gran posibilidad es que una persona natural se dedique a la preparación de un software, trabajando en forma independiente, firmando un contrato de servicios (regulado por el Código Civil); pero sus labores son desplegadas en el lugar y horario designado por el cliente; además que éste se obliga a proporcionar los elementos de trabajo y asume los gastos que resulten necesarios para llevar adelante la confección del programa.

Aquí también la retribución que cobre esta persona natural tendría que ser considerada como renta correspondiente a la quinta categoría (Decreto Legislativo 774: artículo 34.e).

3. Impuesto General a las Ventas

A continuación vamos a asumir la perspectiva de los impuestos indirectos para examinar los problemas jurídicos que se plantean en la preparación, comercialización y prestación de servicios vinculados con los programas para computadoras.

3.1. Transferencia del software

Comenzaremos por analizar las particularidades de los contratos de comercialización relativos a los programas para computadoras. En este sentido examinaremos las diferentes modalidades jurídicas de operación que se vienen desarrollando con estos programas.

Al respecto vamos a centrarnos en el Derecho Francés por ser uno de los sistemas jurídicos que viene procesando con mayor profundidad y riqueza conceptual todos estos novísimos aspectos.

A. Compra-venta

El artículo 1582 del Código Civil francés define la compra -venta como «una convención por la cual una persona se obliga a entregar una cosa y otra a pagarla».

En el Derecho Civil el término «cosa» tiene un sentido muy amplio y comprende tanto los bienes corporales, como los créditos y los derechos intelectuales. Si el objeto de la venta no es corporal generalmente se recurrirá al término «cesión».

Por su parte las autoridades ministeriales francesas sostuvieron que las ventas de los programas en serie constituían actos de transferencia de bienes corpóreos⁽¹⁶⁾ seguramente por las mismas razones que planteaban los defensores de la aplicación de los impuestos aduaneros en los casos de importación de esta clase de objetos.

Las autoridades también aclararon que solamente en los casos de entrega de un software a pedido podía considerarse que se trataba de la última etapa de todo un proceso de prestación de servicios.

Por tanto en el sistema tributario francés se estaban configurando concepciones muchas veces diferentes en torno a un mismo objeto. En efecto para los impuestos directos el software era reconocido como un bien inmaterial, incluso susceptible de ser asimilado a los objetos de posesión industrial. En cambio para los impuestos indirectos los programas en serie mas bien eran concebidos como objetos corpóreos.

16 Ibid., p. 209.

Por otro lado, cuando el artículo 1583 del citado código hace referencia a la transmisión de propiedad, este último concepto debe ser tomado en sentido amplio y en el caso de los bienes intelectuales se entenderá como derecho de explotación bajo determinadas condiciones⁽¹⁷⁾.

Así por ejemplo, un programa puede ser cedido por su autor a un tercero para que tenga el derecho a la libre reproducción y comercialización con el atributo de la oponibilidad *erga omnes*.

Esta clase de contratos se acerca bastante a los casos de cesión de patentes o derechos de autor que son calificados como actos de compra-venta por la doctrina y jurisprudencia.

En resumen podríamos concluir que para el Derecho francés el software está comprendido dentro de los objetos que pertenecen a los derechos intelectuales en general y, por tanto, puede ser calificado como «cosa».

De este modo los programas para computadoras originan un derecho de propiedad *sui generis* a tal punto que la transferencia del software debe ser entendida en el sentido de la transmisión del derecho para su explotación económica. Es decir que el enajenante termina por desprenderse de alguno o todos los elementos de su monopolio de explotación, incluyendo el atributo de la oponibilidad *erga omnes*.

B. Transmisión del derecho de uso

Se trata de una modalidad de los contratos de conce-

17 Ibid., pp. 162 y ss.

sión por la cual se transfiere el derecho a utilizar de manera no exclusiva un determinado programa, acordando generalmente que: 1) el cedente conserva la propiedad del programa, 2) este derecho de uso suele estar limitado a una sola copia y 3) el adquirente no tiene derecho para reproducir el programa, salvo con la finalidad de archivo.

Aquí el objeto de la transmisión es muy reducido. A menudo el adquirente solamente tiene derecho a utilizar el programa sobre un único material, no puede modificar el programa y no puede ceder el derecho de uso adquirido.

En rigor no se trata de un caso de cesión de intangibles a título exclusivo respecto de uno o varios elementos del monopolio de explotación, oponible a todos; en consecuencia no existe una verdadera transferencia de propiedad. Una sentencia del Tribunal de Comercio de París del 5 de junio de 1984 ha confirmado estos criterios.

Sobre el particular algunos sostienen que por analogía con los contratos de venta de discos o cassettes; en el caso de concesión del uso del software debería distinguirse una doble situación: al soporte físico se le pueden aplicar las reglas de la compra-venta, pero al programa para computadoras como tal no.

Estos planteamientos son muy importantes sobre todo en los casos de comercialización de los programas estándar de gran consumo. Quizás por estas circunstancias tan especiales, autores como J. Huet llegan a hablar de «venta de uso» pero insistimos que —en rigor— al transferirse uno de los elementos del monopolio de ex-

plotación (derecho de uso) pero a título no exclusivo; entonces termina por faltar la oponibilidad *erga omnes* y, por tanto, no puede hablarse de alguna modalidad de venta propiamente dicha.

C. Locación de cosas

Como el régimen de la compra-venta es inaplicable a los contratos por los que se transfiere el derecho a usar un programa veamos si pueden aplicarse las reglas de la locación.

La doctrina dominante señala que la locación de cosas consiste en procurar el goce de una cosa durante cierto tiempo, a cambio de una remuneración.

Se puede locar toda clase de bienes muebles o inmuebles, así como los derechos intelectuales; ya que todos estos objetos jurídicamente están comprendidos por el término «cosa».

Por otro lado, recuérdese que en virtud de una licencia de patentes el titular de este intangible concede a un tercero el derecho para aprovecharse de la invención sin que esta facultad contenga cesión de algún aspecto referente a la propiedad de la patente y sin que esta concesión impida que el titular de la referida patente acuerde el mismo derecho a otras personas.

La doctrina y jurisprudencia francesa han calificado este contrato como uno de locación de cosas. Por tanto puede sostenerse que la concesión del derecho de explotar una obra del espíritu en los términos y condiciones que acabamos de precisar es pues asimilable al régimen de la locación.

En efecto según el parecer de un importante sector de la doctrina la concesión del derecho de explotar un programa para computadoras, debería comprender la transmisión del derecho de reproducción del software, así como la facultad para ceder su uso a terceros. Al igual que cualquier otro caso de locación de cosas común y corriente.

Sin embargo otro sector de pensadores sostiene que la referida analogía no es del todo procedente debido a que los derechos relativos al software —que son objeto de la transferencia— son mucho más restringidos que los que se transmiten en la ejecución de las licencias de patentes o de derechos de autor en general.

Por ejemplo el adquirente del programa generalmente puede utilizar el programa para satisfacer sus necesidades y se encuentra impedido de reproducirlo, como sucede con las licencias de patente o las obras del espíritu.

¿Hasta que punto se transmite el derecho de goce a favor del adquirente del software? El goce de una cosa, cuando se trata de bienes materiales, comprende el *usus* y el *fructus*. En el caso de los bienes incorporeales comprende el derecho de usar la cosa y, además, de explotarla.

Como el adquirente del programa puede usar pero no explotar la información (reproducción) entonces no opera la transferencia de todo el derecho de goce a su favor. En consecuencia no se trata de una típica locación de cosas.

Por otra parte la locación es un contrato de ejecución sucesiva. Es verdad que en algunos casos la licencia de uso de software presenta ese carácter: rentas periódicas y duración indeterminada o determinada.

Sin embargo en otros casos aparecen dificultades para mantener esta clase de similitudes. Así ocurre con los programas que son comercializados en tiendas, pues obedecen a un pago único; por tanto se tratan de actos de realización inmediata; situación bastante ajena para los contratos de locación.

En suma la doctrina está dividida en cuanto a la procedencia o no de asimilar esta clase de pactos a la figura de la locación.

Quizás tanto la concesión como la cesión del uso de un programa para computadoras son en el fondo contratos innominados, de difícil asimilación a los pactos de compra-venta y locación respectivamente.

3.2. Régimen peruano

Luego de haber analizado las dificultades que existen en el Derecho Civil, Industrial e Intelectual para regular adecuadamente lo concerniente al régimen de propiedad del software, las modalidades para transmitir este derecho y los casos especiales de uso y explotación económica; pasemos a examinar de qué modo ha procesado nuestro Derecho Tributario —específicamente en materia del Impuesto General a las Ventas— todas estas novedosas y particulares variantes que ofrece la distribución y comercialización del software en el Perú.

A. Transferencia de propiedad

En nuestro país la regla general es que el IGV grava todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes muebles a título oneroso (Decreto Legislativo 821: artículo 1.a y 3.a.1; además Reglamento del IGV aprobado por D.S. 136-96-EF del 29.03.94: artículo 2.3.a).

Ahora bien, ¿qué alcances tiene esta transferencia de propiedad gravada? En materia de bienes corpóreos los artículos 881 y 923 de nuestro Código Civil señalan que la propiedad es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien.

En buena cuenta transferir la propiedad significa que el antiguo titular es sustituido por otro con respecto a las facultades de goce y ejercicio de todos estos atributos referentes al bien corpóreo objeto de la enajenación.

Por otro lado el artículo 884 del mismo cuerpo legal señala que las propiedades incorpóreas se rigen por su legislación especial. Coincidimos con la doctora Lucrecia Maish en el sentido que este dispositivo legal se está refiriendo a la propiedad industrial e intelectual.

Ya hemos estudiado en el punto 3.1 del presente capítulo que los bienes incorpóreos tienen una serie de modalidades de aprovechamiento económico que obligan a estructurar un derecho de propiedad en términos bastante distintos con relación al modelo clásico.

Allí también hemos apreciado que la propiedad en materia de software no es fácilmente asimilable a las categorías de la propiedad industrial e intelectual.

En definitiva cuando el artículo 884 del Código Civil señala que las propiedades incorpóreas se rigen por su legislación especial debe quedar claro que esta norma no se ha redactado pensando de modo especial en la propiedad de los programas para computadoras, sencillamente porque existe la tendencia a considerar que el software debe quedar comprendido dentro del régimen general sobre los Derechos de Autor.

En todo caso la Decisión 351 del Acuerdo de Cartagena (1993) regula el régimen de protección para la Propiedad Intelectual en general y como en su artículo 4.1. incluye al software entre sus objetos protegidos, entonces la citada decisión constituye el marco legal que debemos tener en cuenta; aun cuando debemos recordar que para importantes sectores de la doctrina y jurisprudencia europea, ésta no es la mejor solución técnica.

Ahora bien en el artículo 23 y los subsiguientes de la Decisión 351, se regula el régimen de explotación de la propiedad del software considerando las mismas posibilidades que ya hemos analizado en el punto 3.1. del presente capítulo.

Es así como en virtud de los artículos 23, 13.a y 13.c de esta decisión se puede hablar de la venta o transmisión de propiedad de un software en el sentido que el autor (titular original del derecho) autoriza a un beneficiario para que pueda reproducir y comercializar este programa bajo determinadas condiciones.

En conclusión podemos sostener que en el sistema jurídico peruano cabe la posibilidad de transmitir la propiedad en materia de programas para computadoras.

Desde esta perspectiva se habría cumplido uno de los aspectos fundamentales de la hipótesis de incidencia con relación al IGV: que el acto jurídico tipificado produzca el efecto de transferir la propiedad.

Muy diferente es la figura donde sólo se transmite el derecho de uso de un programa para computadoras. Aquí el autor (titular original) transfiere el derecho de utilizar de modo no exclusivo un determinado programa; reteniendo su propiedad.

Por otra parte, el adquirente del software no tiene el derecho de reproducir este programa (salvo para un archivo); generalmente utilizará el software sobre un único soporte y no puede modificar las órdenes programadas, ni puede ceder el derecho de uso adquirido (Decisión 351: artículo 13.c).

Definitivamente, en estos casos no podemos hablar de una transmisión del derecho de propiedad y, por tanto, no quedaría verificado este extremo de la hipótesis de incidencia prevista por la legislación del IGV.

B. Bienes muebles

Regresando a los artículos 1.a y 3.b del Decreto Legislativo 821 tenemos que otro punto importante de la hipótesis de incidencia se refiere al objeto sobre el que recae la transmisión de propiedad: se debe tratar de bienes muebles.

Veamos si un programa para computadoras puede o no ser concebido como un bien mueble de acuerdo con las particulares reglas del IGV.

Hasta inicios de 1996 nuestra legislación señalaba que para efectos del impuesto se consideraban bienes muebles a los *corporales* que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, así como las naves y aeronaves; según se desprendía del enunciado del artículo 3.b del Decreto Legislativo 775.

Definitivamente al referirse a los bienes corporales este dispositivo legal estaba excluyendo de la noción de bienes muebles a los objetos incorpóreos pertenecientes a la propiedad industrial, intelectual e inmaterial en general.

Por su parte el artículo 2.10 del reglamento del IGV, aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF de 1994, vigente entonces, señalaba de modo expreso que no debían considerarse como bienes muebles los bienes incorpóreos o intangibles tales como marcas, patentes, derechos de llave y similares.

Desde el punto de vista legal la referencia a los demás bienes similares alcanzaba a los bienes que eran objeto de la Propiedad Intelectual y, por tanto, de conformidad con la Decisión 351 aquí no estaban comprendidos los programas para computadoras.

En este sentido podemos concluir que hasta ese momento de la evolución de la legislación sobre la imposición al valor agregado el software no podía ser considerado como un bien mueble afecto al IGV y por tanto aquellos actos que consistían en la transmisión de su propiedad, en rigor, se encontraban totalmente fuera del ámbito de aplicación del impuesto, sin llegar a consti-

tuir un hecho imponible, ni precipitar el nacimiento de la obligación tributaria principal (pago).

Aunque se hubiesen aceptado aquellos criterios según los cuales las consideraciones sobre las modalidades económicas de distribución pueden determinar la naturaleza mercantil de las operaciones comprometidas, por analogía con la comercialización de mercaderías y bienes muebles en general; no creemos que hubiesen sido razones suficientes para intentar la aplicación del IGV, por cuanto —en el fondo— se hubiese desconocido el principio de legalidad.

Ya hemos expresado nuestro punto de vista en el sentido que nos parece correcto recurrir a las categorías jurídicas y económicas para averiguar la naturaleza de las operaciones que uno se encuentra examinando. Pero en el ámbito fiscal el punto de partida para incluir o excluir una determinada operación del campo de aplicación de los impuestos se encuentra en la ley.

Acabamos de citar los dispositivos legales que de modo claro e indiscutible nos daban a entender que los programas para computadoras no podían ser considerados como bienes muebles afectos.

Recurrir a consideraciones económicas para tratar de llegar a la posición contraria simplemente hubiese significado el propósito de desconocer las leyes tributarias y la intención de extender los supuestos de las normas a casos no previstos por ellas.

Tampoco aceptamos las posiciones según las cuales los soportes informáticos son apreciados como bienes

muebles que constituyen el elemento principal, mientras que los programas devienen en objetos accesorios y, por tanto, gravados con el IGV.

Nosotros sostenemos que el software tiene la condición de elemento principal y el soporte físico resulta un aspecto accesorio. De aquí no vamos a llegar al extremo de afirmar que el soporte deviene en objeto incorpóreo siguiendo la regla acerca que lo accesorio sigue la suerte del principal. Sabemos muy bien que esta clase de reglas lógicas no sirven para establecer la naturaleza de las cosas sino que son utilizadas para la determinación de los regímenes legales aplicables de afectación, inafectación o exoneración tributaria.

Por otra parte sí era posible señalar que en virtud del segundo párrafo del artículo 14 del Decreto Legislativo 775 y primer párrafo del numeral 1 del artículo 5 del Reglamento del IGV, entonces vigentes, el soporte resultaba un bien necesario para realizar la venta del programa (operación inafecta) de donde la transferencia del soporte también constituía una operación no gravada:

A pesar de estas consideraciones jurídicas, en la práctica, las empresas aplicaban el IGV sobre el total del monto facturado al cliente, incluyendo el valor del software y el valor del soporte informático.

Además suponemos que para la SUNAT resultaba muy importante tener como referencia que las autoridades aduaneras venían aplicando tanto el Impuesto Ad-Valorem como el IGV sobre el íntegro del monto de la factura comercial, incluyendo el valor del software y el valor del soporte magnético importado.

En fin, por lo menos en el plano teórico, la posibilidad de aplicar el impuesto resultaba un tema discutible⁽¹⁸⁾. Ahora el artículo 3.b del Nuevo Texto del IGV aprobado por el Decreto Legislativo 821 del 23 de abril de 1996 ha extendido el concepto de bienes muebles incluyendo, entre otros, a los Derechos de Autor.

Esta última categoría comprende, por ejemplo, al software; de tal modo que ahora sí queda perfectamente aclarado en el terreno legal que la comercialización de los programas en serie se encuentra gravada con el IGV.

Por otra parte el artículo 2.1.e del nuevo Reglamento del IGV aprobado por el Decreto Supremo 136-96-EF, de diciembre de 1996, señala que las importaciones de bienes intangibles se registrarán de conformidad con las reglas sobre utilización de servicios en el país.

Notamos que esta norma parte del supuesto de reconocer la naturaleza intangible de ciertos bienes. Seguidamente pasa a definir el régimen legal aplicable en los casos que estos objetos incorpóreos se internen con carácter definitivo en el país. En este sentido dispone que para efectos del IGV se aplicarán las reglas sobre utilización de servicios en el país.

Se trata de una opción del legislador para encontrar las reglas legales más adecuadas que permitan determinar los casos de importación de intangibles afectos con el IGV peruano.

18 El Dr. Julio Nuñez Ponce en su libro *Derecho Informático*, (p. 210 y ss.), también explica los problemas y limitaciones que ofrecía el Decreto Legislativo 775 con relación a la aplicación del IGV en los casos de comercialización del software.

No nos encontramos frente a una norma que se dirige al software en particular, pero de todos modos constituye el establecimiento de un régimen jurídico que abarca a los intangibles sin excepción y, por ende, resulta aplicable –en lo pertinente– a los casos de importación del software.

Otro tema muy diferente tiene que ver con los programas para computadoras que se encuentran instalados dentro de una determinada maquinaria.

Desde un punto de vista estrictamente legal es interesante recordar que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 14 del Decreto Legislativo 775 cuando con motivo de la venta de bienes afectos además se proporcionaba otros bienes *muebles* –aunque sea inafectos– estos pasaban a constituir objetos gravados con el impuesto.

Como el software –incluso incorporado a una maquinaria– mantenía la naturaleza de bien incorpóreo, no podía ser calificado como un bien *mueble*. En consecuencia tampoco podía ser considerado como un accesorio que pasaba a integrar el objeto gravado.

Sin embargo el segundo párrafo del artículo 5.1. del Reglamento del IGV resolvía el problema pues señalaba que si con motivo de la venta de bienes afectos además se entregaban otros *bienes no gravados*; estos últimos terminaban afectos al IGV.

Dentro del concepto de «bienes no gravados» encajaban, hasta hace poco, los programas para computadoras y, por tanto, recién se podía concluir que la transferen-

cia del software incorporado a una maquinaria se encontraba afecta al IGV, a título de venta.

Con las recientes modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo 821 estas dificultades de interpretación han quedado superadas en la medida que el software pasa a ser considerado como un bien mueble cuya transferencia de propiedad se encuentra gravada, tanto en los casos de comercialización propia como en las oportunidades que forma parte de maquinarias y equipos.

C. Servicios afectos al IGV

Ya hemos concluido que a partir de la vigencia del Decreto Legislativo 821 los actos mediante los cuales se transfiere parte o todos los elementos del derecho de propiedad relativos al software se encuentran afectos al IGV.

Pero nos falta analizar otro tipo de operaciones mediante las cuales no necesariamente se transfiere el derecho de propiedad. Mas bien se llega a transmitir el derecho de uso de un determinado programa para computadoras, sin existir la posibilidad de reproducción, ni cesión de este derecho a favor de terceros.

A continuación examinaremos si esta modalidad de comercialización masiva del software puede ser calificada como un «servicio» afecto al IGV.

Los artículos 1.b y 3.c del Decreto Legislativo 775 señalaban que las prestaciones de servicios, bajo determinadas condiciones, se encontraban afectas al IGV.

Específicamente el artículo 3.c.1 del Decreto Legislativo 775 establecía que el término servicio abarcaba toda acción o prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no se hubiese encontrado afecta a este último impuesto.

Sabemos que las prestaciones son aquellas conductas que debe cumplir el deudor, en favor del acreedor. Por un lado el propietario del software cumple con entregar al usuario un determinado soporte informático.

En este sentido podemos apreciar la ejecución de una típica prestación de dar. ¿Ocurre lo mismo con el programa para computadoras considerado en sí mismo? En rigor la respuesta es negativa por cuanto las prestaciones de dar han sido concebidas en función de los objetos corpóreos.

Precisamente para salvar estas dificultades técnicas el artículo 3.c.1 incluye dentro del concepto de servicios a toda acción o prestación que una persona realiza para otra. La cesión de intangibles puede ser concebida como una acción que consiste en proporcionar un determinado programa para computadoras a favor de un usuario.

De este modo se estaría cumpliendo con uno de los aspectos básicos de la hipótesis de incidencia relativa a los servicios afectos al IGV.

Por otro lado el mismo artículo 3.c.1 del Decreto Legislativo 775 exigía adicionalmente que la persona que cumplía con la prestación a su cargo debía percibir in-

gresos computables como rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

Al respecto el artículo 28.e del Decreto Legislativo 774 establece que constituyen rentas de tercera categoría los ingresos obtenidos por las personas jurídicas.

En consecuencia las operaciones que consistían en la transferencia del derecho de uso de programas para computadoras, realizadas por personas jurídicas venían a constituir servicios afectos al IGV.

A la misma conclusión hubiésemos llegado en los casos que el proveedor del software era un negocio unipersonal, pues también los ingresos obtenidos por esta clase de contribuyentes constituían rentas de tercera categoría. Este régimen legal se mantiene vigente con el nuevo texto del IGV aprobado por el Decreto Legislativo 821.

D. Arrendamiento de bienes muebles

En el plano de la legislación tributaria peruana el Decreto Legislativo 775 nos permitía llegar a conclusiones mas o menos definitivas, a diferencia del nuevo régimen establecido por el Decreto Legislativo 821, tal como veremos a continuación.

Comenzaremos indicando que el artículo 3.c.2 del referido decreto establecía que dentro de los servicios afectos se encontraban comprendidas las operaciones de arrendamiento.

Por su parte los artículos 23 y 13.c. de la Decisión 351 del Acuerdo de Cartagena admiten la posibilidad

del arrendamiento de los bienes intelectuales y, por ende, la eventualidad de «alquilar» programas para computadoras.

Hasta aquí, en el terreno puramente teórico, algunos podrían señalar que esta clase de actos jurídicos encajarían con uno de los supuestos básicos de la hipótesis de incidencia: la locación.

Pero pasando a otra etapa del análisis debemos volver al artículo 3.c.2 para recordar que este dispositivo legal limitaba la hipótesis de incidencia a los casos de arrendamiento de bienes *muebles* y es aquí donde definitivamente quedaba descartada toda posibilidad para calificar la transferencia del derecho de uso del software como una operación de arrendamiento afecta al IGV, por cuanto ya sabemos que hasta hace poco los intangibles no eran considerados bienes muebles corporales, criterio perfectamente aclarado por la Resolución del Tribunal Fiscal 2028-4-96 del 9 de agosto de 1996.

Con las recientes modificaciones legales introducidas por el Decreto Legislativo 821 ahora el artículo 3.b considera como bienes muebles a los derechos de autor y por ende quedan incluidos los programas para computadoras.

De este modo algunos podrían considerar que por el camino de los servicios afectos bajo la modalidad del arrendamiento de bienes muebles, quedaría satisfactoriamente sustentada la posibilidad de considerar la aplicación del IGV para los casos de la cesión del derecho de uso en los términos y condiciones que venimos estudiando.

Sin embargo nosotros ya hemos examinado en el punto 3.1.c. que en el Derecho francés se discute la posibilidad que esta clase de acuerdos puedan ser considerados como pactos de arrendamiento.

Nosotros nos adherimos a las posiciones que rechazan la alternativa de calificar como contrato de arrendamiento los casos de transferencia del derecho de uso de los programas para computadoras.

Desde nuestro punto de vista no nos encontramos frente a la perspectiva legal adecuada para sustentar la aplicación del IGV en esta clase de contratos informáticos.

E. Preparación del software

Vamos a estudiar aquellos casos de programas para computadoras especialmente preparados por pedido de un determinado usuario; posteriormente analizaremos la incidencia del IGV.

1) Aspectos contractuales

Normalmente el adquirente del futuro programa define a través de un documento llamado «Cuaderno de Especificaciones» sus necesidades que serán atendidas y desarrolladas mediante la preparación del software.

El precio puede ser una suma global, o en función del número de horas de trabajo; generalmente se paga en varias etapas. El proveedor no siempre se compromete para que el software resulte conforme a los deseos del adquirente, o que el programa funcione correcta-

mente; en tal caso no está sometido a una obligación de resultado.

En el contrato también se puede pactar la transferencia de la propiedad intelectual del programa; pero el locador muchas veces prefiere conservar la totalidad o un parte de sus derechos y no es posible establecer una regla; ni siquiera algún uso o práctica prevaleciente. A falta de regulación expresa se entiende que el locador conserva la propiedad intelectual de los programas.

Conforme a la doctrina francesa todas estas estipulaciones pueden ser ubicadas dentro del contrato de empresas que, en el Perú, sería el equivalente al contrato de locación de servicios regulado por el artículo 1764 y siguientes de nuestro Código Civil.

2) Impuesto General a las Ventas

Recordemos que el artículo 3.c.1 del Decreto Legislativo 775 establecía que dentro del concepto de servicios se encontraba toda acción o prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no hubiese resultado afecto a este último impuesto.

Sabemos que por el contrato de locación de servicios el locador realiza las tareas de análisis y programación; a cambio de una remuneración. El desempeño de estas labores intelectuales vendrían a constituir las prestaciones previstas por la hipótesis de incidencia.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 28.e del Decreto Legislativo 774, las remuneraciones que corresponden ser abonadas a favor de las personas jurídicas constituyen rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

Asimismo en la caso de proveedores que trabajan bajo la modalidad de negocios unipersonales, los ingresos generados también son considerados rentas de tercera categoría.

En la medida que el locador encargado de preparar el programa para computadoras resulta ser una persona jurídica o un negocio unipersonal, también se estaría cumpliendo con el otro extremo de la hipótesis de incidencia.

En suma podemos afirmar que la preparación del software a pedido —con las condiciones antes descritas— debe ser calificada como un servicio afecto al IGV.

Desde luego la entrega al usuario del soporte informático también se encuentra afecta al IGV por constituir un accesorio que sigue la suerte del principal.

De ningún modo puede pensarse que el conjunto de la operación se encuentra afecta al IGV a título de venta. Recordemos que el objeto principal de esta clase de contratos gira en torno a las prestaciones de hacer y éstas son las circunstancias determinantes para decidir sobre el esquema de tratamiento tributario aplicable.

El nuevo texto legal del IGV aprobado por el Decreto

Legislativo 821 no varía las reglas que hemos tenido en cuenta, en consecuencia mantenemos los planteamientos que acabamos de expresar.

Bibliografía

- ALTMARK, Daniel. *La Estructura Organizativa Ideal en los Centros Industriales*. En *Industria y Comercio*. Buenos Aires, PIRALMA, 1987.
- CARO RIVERA BERNHARDER, Juanita. *La Práctica de la Gestión de los Recursos de Computación*. Lima, PUC-Tea, 1989.
- CRUZ DEZ OLIVERI, Roberto. *Presupuesto del Costo a Costos Integrables dentro del Sistema Integrado a los Estados*. Lima, PUC-Tea, 1988.
- KUZEWS, H. G. «Presentación fiscal de propuestas de modificaciones». En *Revista Cuadernos Tribu* (Año 12) 5, 1986.
- MARTÍNEZ RAGUE INZU, . *La Imposición a los Rentas de los Registros en el Perú*. Lima, PUC-Tea, 1975.
- MAYO DE GUYENÉCHE, María Clotilde. *Información* (Año 12) 5, 1986.

BIBLIOGRAFÍA

- ALTMARK, Daniel. «La Etapa Precontractual en los Contratos Informáticos». En: *Informática y Derecho*. Buenos Aires, DEPALMA, 1987.
- CAYO RIVERA-SCHEREIBER, Jimena. *La Protección Jurídica de los Programas de Computación*. Lima, PUC-Tesis, 1986.
- GIRALDEZ OLIVERI. *Sobre la Procedencia del Castigo a Capitales Intangibles dentro del Régimen Impositivo a las Utilidades*. Lima, PUC-Tesis, 1963.
- KOGELS, Han. «Tratamiento fiscal de programas de computación». En: *Revista Cuadernos Tributarios* n° 5, 1988.
- MARTÍNEZ HAGUE INSUA. *La Imposición a las Rentas de las Regalías en el Perú*. Lima, PUC-Tesis, 1975.
- MAYO DE GOYENECHÉ, Marie Claude. *Informática Jurídica*. Santiago de Chile, 1991.

- MEDRANO CORNEJO, Humberto. «Tratamiento tributario de los intangibles». En: *Revista Jurídica del Perú*. Año XLIV, nº 1, 1995.
- NORIEGA DEL VALLE, Enrique. «Tratamiento tributario del software». En: *Revista Cuadernos Tributarios*, nº 5, 1988.
- NÚÑEZ PONCE, JULIO. *Derecho Informático*. Lima, MARSOL, 1996.
- PRIETO ACOSTA, Margarita. *Informática Jurídica: El Derecho ante un Gran Reto*. Bogotá, 1984.
- TOUBOL, Frédérique. *El Software: Análisis Jurídico*. Argentina, Zavalía Editor, 1991.

Software y Tributación, se terminó de imprimir en el mes de noviembre de 1997 en los talleres gráficos de Editorial e Imprenta DESA S.A. (Reg. Ind. 16521), General Varela 1577, Lima, 5, Perú.

Biblioteca de Derecho Contemporáneo

**EL DERECHO EN LA SOCIEDAD
POSTMODERNA.**

René Ortiz Caballero.

**LAS REGLAS DEL AMOR EN PROBETAS
DE LABORATORIO (Reproducción Humana
Asistida y Derecho).**

Marcial Rubio Correa.

**LAS DOCTRINAS TRADICIONALES FRENTE
A LA CONTRATACION COMPUTARIZADA.**

Mario Castillo Freyre.

**EL PRINCIPIO PRECAUTORIO
Y SU APLICACION A LOS ENSAYOS
NUCLEARES SUBTERRÁNEOS FRANCESES
EN EL PACIFICO SUR.**

Elvira Méndez Chang.

**LA CONSIDERACION JURIDICA
DEL EMBRION IN VITRO.**

Gorki Gonzales Mantilla.

**EL DELITO INFORMATICO EN EL CODIGO
PENAL PERUANO.**

Luis Alberto Bramont-Arias Torres.

**HACIA UNA CONCEPCION JURIDICA
UNITARIA DE LA MUERTE.**

Juan Morales Godo.

**LA REVOLUCION DEL DERECHO DE SEGUROS
Y DEL DERECHO LABORAL (Genética y Derecho:
El Proyecto Genoma Humano).**

Pinkas Flint Blanck.

SOFTWARE Y TRIBUTACION.

Francisco J. Ruiz de Castilla y Ponce de León.

FONDO EDITORIAL

Av. Universitaria, cuadra 18 s/n,
San Miguel.

Apartado 1761. Lima - Perú.

Tels. 460-2870 y 460-2291

anexo 220 y 460-0872.

