

TRIBUTACION E INFORMATICA: UN ENFOQUE JURIDICO INFORMATICO DEL REGIMEN TRIBUTARIO VIGENTE

Julio Núñez Ponce

Catedrático de Informática Jurídica en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.

I.-INTRODUCCION.

La Informática tiene cada vez más incidencia en el Sistema Tributario Peruano, esta tendencia puede observarse en las normas jurídicas que constituyen el régimen tributario vigente; tanto en la determinación de obligaciones tributarias, facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, como regulación jurídica de temas informáticos con efecto tributario.

Por Decreto Legislativo 771 se ha promulgado la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, que rige a partir del ejercicio gravable 1.994; señalándose que se encuentra comprendido por el Código Tributario, tributos para el Gobierno Central, para los Gobiernos Locales y para otros fines. La Constitución de 1.993 establece en su artículo 74º que “.. el Estado , al ejercer la potestad tributaria , debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona..”. Asimismo, la Constitución en el numeral 6 del artículo 2º dispone que toda persona tiene derecho “a que los servicios informáticos , computarizados o no , no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar”. Y en los numerales 8º y 10º del artículo 2º de la Constitución se señala que toda persona tiene derecho “a la libertad de creación intelectual .. así como a la propiedad sobre dichas creaciones y a su producto.. ” ; igualmente “al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados..”. En consecuencia, el Estado al ejercer su potestad tributaria legislando sobre materias jurídico informáticas o utilizando sistemas informáticos deberá garantizar que estos sistemas, o la legislación, en su caso, no vulneren los derechos de intimidad personal y familiar y que tampoco la creación intelectual y derechos de autor de obras del ingenio humano como son los softwares o programas de computación ni tam-

TRIBUTACION E INFORMATICA: UN ENFOQUE JURIDICO INFORMATICO DEL REGIMEN TRIBUTARIO VIGENTE

Julio Núñez Ponce

Catedrático de Informática Jurídica en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.

I.-INTRODUCCION.

La Informática tiene cada vez más incidencia en el Sistema Tributario Peruano, esta tendencia puede observarse en las normas jurídicas que constituyen el régimen tributario vigente; tanto en la determinación de obligaciones tributarias, facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, como regulación jurídica de temas informáticos con efecto tributario.

Por Decreto Legislativo 771 se ha promulgado la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, que rige a partir del ejercicio gravable 1.994; señalándose que se encuentra comprendido por el Código Tributario, tributos para el Gobierno Central, para los Gobiernos Locales y para otros fines. La Constitución de 1.993 establece en su artículo 74º que “.. el Estado , al ejercer la potestad tributaria , debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona..”. Asimismo, la Constitución en el numeral 6 del artículo 2º dispone que toda persona tiene derecho “a que los servicios informáticos , computarizados o no , no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar”. Y en los numerales 8º y 10º del artículo 2º de la Constitución se señala que toda persona tiene derecho “a la libertad de creación intelectual .. así como a la propiedad sobre dichas creaciones y a su producto.. ” ; igualmente “al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados..”. En consecuencia, el Estado al ejercer su potestad tributaria legislando sobre materias jurídico informáticas o utilizando sistemas informáticos deberá garantizar que estos sistemas, o la legislación, en su caso, no vulneren los derechos de intimidad personal y familiar y que tampoco la creación intelectual y derechos de autor de obras del ingenio humano como son los softwares o programas de computación ni tam-

Administración Tributaria, luego sobre el tratamiento final del software, para por último dar nuestra apreciación global sobre el la aplicación de las nuevas tecnologías informáticas al sistema tributario vigente.

II.- LA INFORMATICA Y LA FISCALIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

En la labor de la Administración Tributaria hay opiniones que sostienen que "la fiscalización tiene que ser siempre selectiva y diferenciada, por estratos y previo programa anual de fiscalización... Es necesario, paralelamente a la fiscalización selectiva y profunda (vertical), la fiscalización horizontal masiva, respecto de hechos puntuales, pero que sean comunes a numerosas empresas. Para ello es fundamental contar con estadísticas. Todo lo que significa el banco de datos y estadística .. es esencial para una Administración Tributaria eficiente".(3) Para el desempeño de esta labor de fiscalización el Código Tributario señala facultades a la Administración, dentro de las cuales hay facultades directamente relacionadas con la Informática en las que creemos necesario incidir, por cuánto conforme la constitución el Estado al ejercer su potestad Tributaria debe respetar los principios de reserva de la ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Conforme el Artículo 62º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 773 "La facultad de fiscalización incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios". Esta facultad de fiscalización en los numerales siguientes es precisados por ámbitos o aspectos temáticos de fiscalización. Así tenemos que el numeral 2 del citado artículo contempla "los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos"; es decir contempla la fiscalización de contribuyentes que usen sistemas informáticos en sus operaciones contables empresariales, lo que implica a su vez, cuente tanto los equipos idóneos, base de datos, comunicación y cruce de información, así como del personal calificado.

Dentro de las mismas facultades de fiscalización señaladas en el numeral 2 del artículo 62º del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá exigir:

■ (3) ZOLEZZI MOLLER, Armando: "Conversatorio sobre Reforma de la Administración Tributaria". En Cuadernos Tributarios Nº10. Diciembre 1.990. Ed. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima, Perú. pág.54.

a) Copias de microformas (microfilm , documento informático).

“Copia o la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas grabadas o de los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación”.

Esta exigencia que puede pedir la Administración está relacionada con las normas vigentes del Decreto Legislativo 681 sobre valor probatorio y efectos legales del microfilm y del documento informático, que están contenidos en el concepto de microformas.

Para tener efecto probatorio tiene que cumplir los requisitos formales (autenticados en su micrograbación por fedatario o notario) y los técnicos que incluyen el uso de equipos adecuados que garanticen, entre otros, la inalterabilidad, fijeza y duración del documento. Las microformas obtenidas cumpliendo los requisitos formales y técnicos “sustituyen a los expedientes y documentos originales micrograbados en ellos, para todos los efectos legales”, conforme lo establece el artículo 8º del Decreto Legislativo 681.

En consecuencia, el documento informático obtenido como microforma cumpliendo los requisitos formales y técnicos sustituye a los documentos originales y tiene valor probatorio siendo válido para cualquier revisión de orden contable o tributario , así como para exámenes y auditorías , públicas o privadas. Pudiendo ser exhibido, de conformidad con el artículo 13º del Decreto Legislativo 681, ante inspectores, revisores, auditores y autoridades competentes, directamente , mediante su presentación en pantallas o aparatos visores, sin requerirse copia en papel, salvo que tengan que ser presentados los documentos en algún expediente o en caso similar.

Asimismo, cabe mencionar que conforme el numeral 4 del artículo 177 del Código Tributario constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria , informar y comparecer ante la misma “no mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados”.

b) Software fuente, diseño y programación utilizados.

La Administración conforme la facultades conferidas por el Código Tribu-

tario, puede requerir igualmente, "información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones utilizadas y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o que el servicio sea prestado por un tercero".

El requerimiento de información puede ser atendible, pero dentro de esta facultad incluyen la posibilidad que la Administración Tributaria pueda exigir el programa fuente. Entendemos por código, programa o software fuente "al lenguaje inicial en que está escrito el programa de ordenador. Los programas en código de fuente pueden estar escritos en lenguajes de alto nivel, como son los lenguajes por ejemplo Algol, Cobol, Fortran, Pascal, Basic; en lenguajes de nivel intermedio, como son los lenguajes de ensamblaje., en cambio el código, programa o software objeto se refiere a la versión de un programa que es directamente utilizable por el computador".(4) Usualmente se entregan en las licencias de uso de software los programas objeto, los programas fuente generalmente los conserva el autor o tienen un uso restringido, autorizado expresamente por el autor. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que los softwares o programas de computación están protegidos por los derechos de autor.

Los derechos de autor protegen las obras del ingenio humano de carácter creativo, cualquiera sea su modo o forma de expresión, conforme lo establece la Ley 13714; entre estas obras del ingenio humano está comprendido el software o soporte lógico del computador. Los derechos de autor le confieren los atributos o derechos intelectuales, morales y patrimoniales a su autor. Los derechos intelectuales y morales son inherentes al autor y comprenden derechos tales como los de reivindicación, integridad, retiro, a oponerse a cualquier utilización sobre su obra creada; en cambio, los derechos patrimoniales son los que permiten el disfrute económico de la obra. La transferencia de software se hace generalmente bajo la modalidad de licencias de uso, por el cual no se transfiere la propiedad, sólo el uso. En consecuencia, para que se cumpla la exigencia de entregar el programa fuente, consideramos deberá mediar la autorización expresa del autor, de no haberla se estaría vulnerando los derechos morales e intelectuales inherentes al autor.

El requerimiento de diseño y programación utilizados puede constituir el pedido de creaciones intelectuales que por su originalidad también estén dentro del ámbito de protección del derecho de autor, por lo cual en estos casos debie-

■ (4) Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI): Documento de Grupo de Expertos sobre Protección Jurídica del Software UNESCO/OMPI/GE/CCS/2 de 1.3.85, Ginebra, Suiza. numeral 4.

ra también considerarse normativamente mecanismos para resguardar los derechos intelectuales y morales inherentes al autor.

La Constitución en su artículo 2º inciso 8º dispone que toda persona tiene derecho a “la libertad de creación intelectual, artística, técnica y científica, así como a la propiedad de dichas creaciones y a su producto”, la propiedad intelectual, específicamente los derechos de autor tienen los atributos señalados (patrimoniales, intelectuales y morales) los cuales forman parte de los derechos fundamentales de la persona que el Estado debe respetar al ejercer su potestad tributaria en concordancia con la norma constitucional.

c) Uso de equipo técnico y de computación para la Auditoría Tributaria.

El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La Administración podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial, por parte de los deudores tributarios y terceros, y la forma y los plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.

Esta facultad de fiscalización puede implicar el uso de equipos de computación del contribuyente para realizar tareas de auditoría tributaria, este uso se realiza generalmente en forma de comodato y se da de acuerdo a las características de cada empresa para los fines expresamente señalados. Sobre la facultad de establecer las características que deberán reunir los registros de información básica, creemos que esta determinación debiera contener elementos flexibles que permitan la variación sustentada de acuerdo a las actividades empresariales y los sistemas adoptados .

Estas consideraciones creemos que son de importancia en cuánto a la concordancia de la norma con el uso de sistemas informáticos en la empresa por cuánto constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma conforme lo establece los incisos 7 y 11 del artículo 177º del Decreto Legislativo 773 del Código Tributario “no facilitar a la Administración Tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantallas, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente” así como no proporcionar la información

solicitada. Es necesario que estas normas se aplicados con criterios de justicia y de razonabilidad que permitan el adecuado cumplimiento de la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria.

III. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL SOFTWARE

El pago de tributos es una obligación sustancial del contribuyente; con respecto al software o soporte lógico del computador (programas de computación) vamos a referirnos a tres afectaciones tributarias: Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Tributos aduaneros.

a) En el Impuesto a la Renta

Los programas de computación, software o soporte lógico del computador son considerados para efectos del Impuesto a la Renta, en concordancia con el Reglamento vigente, activos intangibles de duración limitada. Conforme el inciso g) del artículo 42º del Decreto Legislativo 774 "el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un sólo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en un sólo ejercicio o en diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados". Conforme al Reglamento este tratamiento respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procede cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes y no a las contraprestaciones pactadas en las concesiones de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción de regalías.

Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza tales como derechos de autor, procesos, fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (software). El tratamiento tributario del software para efecto del Impuesto a la Renta señalado por la norma lo incluye dentro del tratamiento general a los activos intangibles de duración limitada, creemos que su reglamentación debiera tener en cuenta la problemática jurídica derivada del software considerándose entre otros problemas los siguientes:

I) Que el software es adquirido en distintas formas de licencia de uso que incluyen monousuarios, multiusuarios, en red, conexión teleinformática, o para

finés académicos en los cuales el precio varía y surgen limitaciones para la aplicación de la regla establecida para algunos casos concretos.

II) El caso del software a medida adquirido a través de un contrato de prestación de servicios o un contrato de trabajo bajo relación de dependencia del empleador que constituyan renta de quinta categoría para el autor y gasto deducible de tercera categoría para la empresa, en los cuales el precio pagado tiene características especiales derivados del desarrollo del software a medida.

El que dentro de nuestra legislación del Impuesto a la Renta haya normas específicas respecto al tratamiento tributario del software consideramos que es un avance positivo en la vinculación de la Informática y el Derecho que hay que resaltar; pero a la vez creemos que las normas reglamentaria pueden ser perfectibles de forma tal que contemplen en forma adecuada situaciones que se presentan tanto en los ejemplos señalados como en otros propios de la actividad informática.

b) En el Impuesto General a las Ventas .

El software es un bien inmaterial o incorporal. El Impuesto General a las Ventas (IGV) grava, entre otros hechos imponibles generadores de la obligación tributaria, la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de los servicios en el país, la importación de bienes.

En la Venta de bienes muebles en el país, conforme el artículo 3º del Decreto Legislativo 775 se define como bienes muebles para efectos de la afectación tributaria del Impuesto General a las Ventas los bienes "corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, así como las naves o aeronaves". En consecuencia no se consideran bienes muebles los bienes incorporales o intangibles para efectos de la venta de bienes muebles, siendo el software un bien incorporal, se plantea como interrogante si el software como bien inmaterial está afecto o no al IGV en la venta de bienes. Por otra parte, se plantea también la problemática de cuando la elaboración de software es una prestación de servicios afecta al Impuesto General a las Ventas y por último cómo opera la afectación del software al IGV en la importación de bienes. Para la adecuada comprensión, interpretación y resolución de estos problemas que plantea la Informática al Derecho en el campo Tributario creemos que debemos tener en cuenta principalmente lo siguiente:

i) La naturaleza jurídica del software es la de bien inmaterial o incorporal y como tal tiene las características distintivas de los bienes inmateriales, como

son: su representación en principio es repetible, necesitan de un bien material para corporizarse, su disfrute puede ser simultáneo por varios usuarios.

ii) El software se subdivide a su vez en software base y en software de aplicación. Dentro de los softwares base están el sistema operativo como por ejemplo el D.O.S., Windows, OS2, Unix, etc. Los software de aplicación a su vez se subdividen en software en serie y en software a medida. Los software en serie son los llamados "paquetes de computación" que son programas ya elaborados en forma estándar que son comercializados en forma masiva por medio de licencias de uso de software como por ejemplo el WP, Lotus, Foxpro, etc. Los software a medida son aquellos que se hacen a pedido de acuerdo a las características y pedidos específicos del cliente, como por ejemplo la automatización de la producción de una fábrica textil.

iii) Que el contrato que se utiliza generalmente en los software en serie es de licencia de uso de software, por el cual se cede el uso y no la propiedad. Para los software a medida se utiliza en algunos casos la licencia de uso de software dentro de un contrato de prestación de servicios.

iv) Que la venta para efectos del Impuesto General a las Ventas según el artículo 3º del Decreto Legislativo 775 es "todo acto por el que se transfiere bienes a título oneroso, independientemente de la designación que le den las partes, independientemente a la designación que se le dé a los contratos o negociaciones pactadas por las partes", también se considera venta "el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, salvo las excepciones específicamente señaladas por la ley.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, podemos plantear algunos comentarios puntuales sobre la problemática del Tratamiento Tributario del Software para efectos del Impuesto General a las Ventas:

b.1.En la venta de bienes.

El Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles, dentro del concepto de bienes muebles para efectos del impuesto no están comprendidos los bienes incorporeales o inmateriales, lo que implica la conveniencia de una norma complementaria o reglamentaria aclaratoria sobre su afectación tributaria. En la comercialización del software se dan en la práctica varias modalidades como por ejemplo software base, de aplicación en serie y a medida, que usualmente su transferencia se realiza por contrato de licencia de uso.

El software por su naturaleza es bien inmaterial o intangible pero para su comercialización necesita de un soporte material donde está contenido. Ejemplos de soportes materiales tenemos el diskette, el CD-ROM u otro soporte análogo, los cuales contienen al software, pero no son la misma creación, es como el caso del libro el soporte de papel contiene la obra del autor pero no son la obra misma; si destruyo el libro no estoy destruyendo la obra del autor que está contenida en más de mil ejemplares simultáneamente de acuerdo sea el tiraje de la edición; de igual forma si tengo una copia legal de software de un procesador de textos en un diskette y destruyo el diskette no por ello estoy destruyendo en su totalidad la obra contenida en ella, porque habrá más de mil copias legales de la misma obra en forma simultánea de acuerdo al tiraje de la edición del programa. En consecuencia, el software es un bien inmaterial o intangible y el soporte como por ejemplo el diskette es un bien material.

El concepto de venta para efectos del Impuesto General a las Ventas es amplio e incluye la transferencia de bienes en forma onerosa cualquiera sea la denominación que le den las partes; aún cuando en el contrato de licencia de uso de software se transfiere el uso más no la propiedad, para efectos tributarios podría asimilarse al concepto de transferencia de bien en forma onerosa; el problema está en la propia definición de bien mueble dado por el Impuesto General a las ventas que excluye a los bienes incorporales o intangibles al incluir expresamente sólo a los bienes corporales. Aquí creemos que es necesario una aclaración normativa que en el caso de software de aplicación en serie (paquetes de computación) que se transfieren en productos o copias en serie legales en forma masiva contenidas en un soporte material como el diskette en que defina para efectos del Impuesto General a las Ventas su inclusión o no al concepto de bien mueble, así como en el caso que el software se corporiza en un bien material como por ejemplo el chip donde no hay disociabilidad convirtiéndose en lo que la doctrina denomina como firmware, también se defina, incluyéndose en este caso, expresamente como bien mueble.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, creemos que esta norma aclaratoria deberá concordarse previamente con las normas sobre tributación aplicable al régimen de los derechos de autor, para que se guarde la debida coherencia en el sistema tributario vigente. En la práctica en la comercialización de software de aplicación en serie y de firmware la mayoría de casas productoras o distribuidoras de software en el país están gravando con el Impuesto General a las Ventas, pero creemos que contribuiría a la certeza de la obligación tributaria la dación de la norma aclaratoria, ya sea complementaria o reglamentaria, que proponemos.

b.2. En la prestación de servicios.

La prestación o utilización de servicios en el país está gravado con el Impuesto General a las Ventas. Conforme el artículo 3º del Decreto Legislativo 775 se entiende por servicios “toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto”. La elaboración de un software de aplicación a medida puede hacerse a través de un contrato de prestación de servicios, cuando esta acción o prestación constituya renta de tercera categoría, por ser prestado por persona jurídica como por ejemplo sociedad anónima, sociedad civil, empresa individual de responsabilidad limitada, o por ejercicio en asociación de cualquier arte, ciencia u oficio como podría ser un estudio de profesionales informáticos u otra actividad considerada como de tercera categoría, estará afectada al Impuesto General a las Ventas.

En cambio, si el software a medida es elaborado por una persona natural como ejercicio individual de una profesión, arte, ciencia u oficio que constituye renta de cuarta categoría para efectos del Impuesto a la Renta estará sujeto a una retención del 10% (salvo que se trate de contrato a suma alzada en que la retención es 5%), más no estará gravado este servicio de cuarta categoría con el Impuesto General a las Ventas. Igualmente, si el software es elaborado por una persona que genera renta de quinta categoría por el trabajo personal en relación de dependencia o trabajo prestado en forma independiente con contrato de prestación de servicios cuando la elaboración del software sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda, estará sujeta a las retenciones de renta de quinta categoría, más no afecto al Impuesto General a las Ventas en concordancia con el artículo 34º del Decreto Legislativo 774.

Uno de los servicios informáticos que se están generalizando en nuestro medio es el uso de base de datos computarizadas interconectadas telemáticamente que contienen información sistematizada sobre distintos conocimientos de las diversas áreas del saber humano como son por ejemplo información financiera, comercial, bancaria, legal, médica, laboral, contable, estadística que es suministrada periódicamente. Los contratos de licencia de uso de la base de datos se hacen generalmente bajo la modalidad del contrato de prestación de servicios o fórmulas análogas. Cuando estos servicios constituyan rentas de tercera categoría para quienes lo prestan y sean prestados o utilizados en el país, este servicio estará gravado con el Impuesto General a las Ventas.

La utilización de los servicios en el país que constituyan rentas de tercera categoría también están gravados con el Impuesto General a las Ventas, es decir un servicio de procesamiento de datos, elaboración de software a medida, aplicación de programas de informática, cesión de uso de base de datos computarizadas utilizados en el país estará gravado con el Impuesto General a las Ventas. Es sujeto pasivo de la obligación tributaria en calidad de responsable solidario el usuario de servicios afectos cuando el prestador no tenga domicilio en el país conforme el inciso a) del artículo 10 del Decreto Legislativo 775 , en consecuencia en el caso de servicios gravados utilizados en el Perú en que el prestador no tenga domicilio en el país, el usuario será agente de retención del impuesto.

Por otra parte debe tenerse en cuenta que la exportación de servicios ejecutados en el exterior no está afecto al Impuesto General a las Ventas. Dentro del Apéndice V del Decreto Legislativo 775 se señalan las operaciones consideradas como exportación de servicios entre los cuales en el numeral 5 se incluyen los “servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares” y en el numeral 3 la “cesión temporal de derechos, patentes, marcas de fábrica y otros derechos similares e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas”. Se abren una serie de posibilidades para la exportación de servicios informáticos que están inafectos del Impuesto General a las Ventas , por lo cual el sector informático podrá establecer una estrategia que le permita encauzar sus esfuerzos para acrecentar la exportación de servicios en su sector, que puede incluir uso de base de datos interconectadas telemáticamente, elaboración de software a medida, exportación de servicios de consultoría y asistencia técnica por medios computarizados, servicios de colocación y de suministro de personal por emdios teleinformáticos.

b.3. Importación de bienes.

La importación de bienes está gravada con el Impuesto General a las Ventas, el nacimiento de la obligación tributaria conforme el inciso f) del artículo 4º del Decreto Legislativo 775 se origina en la fecha en que se solicita su despacho a consumo. En el Perú el Arancel de Aduanas vigente en la actualidad,(5) no tiene una partida específica donde ubicar el software. La Superintendencia de Administración de Aduanas por resolución asignó a los programas de computadoras la partida arancelaria correspondiente a otros discos gravados, distintos de los de enseñanza y música selecta, en aplicación de la regla general para la interpretación de la nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera la cual

■ (5) Aprobado por Decreto Supremo 063-92-EF.

establece que “cuando se trate de productos .. que por su naturaleza pudieran quedar incluidos en dos o más posiciones y cuya clasificación no se pudiera llevar a cabo siguiendo el principio de que la posición más específica tendrá prioridad sobre la más genérica, deberán clasificarse con la materia o el artículo que les confiera el carácter esencial, si fuera posible determinarlo”.(6) Actualmente, en el caso de la importación del software se grava únicamente el valor del soporte material y no el de la obra intelectual, es decir se grava sobre la base del valor del soporte material que puede ser por ejemplo el diskette, CD-ROM u otro soporte análogo y no sobre la base del valor del intangible. Creemos que las normas existentes sobre la materia pueden ser perfectibles al darse casos en que el valor del intangible es mayor sustancialmente al valor del soporte material sobre el que se aplica el impuesto, sin embargo creemos debe concordarse para este perfeccionamiento con las normas existentes sobre tributación de la propiedad intelectual, específicamente sobre derechos de autor.

La base imponible está constituida conforme el inciso e) del artículo 13º del Decreto Legislativo 775 por “el valor CIF aduanero determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas”. En el caso del software se está aplicando como base imponible el valor CIF aduanero del soporte material, tanto para la afectación de la importación del software por el Impuesto General a las Ventas como por los tributos aduaneros.

c) Tributos Aduaneros.

En nuestro país los tributos aduaneros con respecto al software tienen un tratamiento similar al del Impuesto General a las Ventas cuando grava la importación de bienes, por cuánto se aplican sobre la base del soporte material no sobre el valor de la creación intelectual, es decir, se aplican sobre la base del bien corporal no sobre el valor del bien incorporal o intangible que es la creación intelectual del software. Este tratamiento es similar al adoptado por la mayoría de países, así tenemos que el Consejo de Comunidades Económicas Europeas ha establecido que “para efectos de la aplicación de los impuestos aduaneros al software se grave únicamente el valor del soporte material y no de la obra intelectual”.(7) Creemos que este tema debe ser objeto de un detallado análisis cuando se emitan futuras normas sobre la materia, por cuánto éstas deben concordarse con las normas existentes sobre comercio exterior aplicables a las obras

- (6) Regla general 3 b) para la interpretación de la nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA).
- (7) Regulación Nº 1055/85 del 24.4.85 del Consejo de Comunidades Europeas.

intelectuales conforme al régimen actual vigente en el contexto internacional donde recientemente se han aprobado en el contexto del GATT la Ronda de Uruguay que incluye normas sobre propiedad intelectual que son de aplicación al software.

IV. EL SISTEMA TRIBUTARIO VIGENTE Y LA APLICACION DE LAS NUEVAS TECNOLOGIAS INFORMATICAS.

La Informática en el campo Tributario en el Perú tiene gran importancia, baste mencionar el Registro Único de Contribuyentes (RUC) que permite la identificación sistematizada de los sujetos pasivos de la obligación tributaria; el cruce de información con otras base de datos públicas para determinar indicios sobre presunciones de ingresos no declarados o hechos que incidan en la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes; el uso de información computarizada para las labores de la Administración Tributaria, nos demuestra como en la actualidad en el país se está aplicando la Informática.

Creemos que las opiniones que se vertían sobre esta necesidad de aplicación de la Informática paulatinamente van teniendo efectos visibles. Entre esas opiniones que se vertieron en años anteriores cabe mencionar la que señalaba que "la realidad de las operaciones económicas del mundo moderno hacen que sea indispensable equipar a la Administración con modernos equipos de cómputo, con acceso a diversos banco de datos , facilitando el cruce de información..".(8) En la actualidad la informática la Administración Tributaria cuenta con equipos de cómputo y sistemas que están permitiendo el ingreso paulatino de la informática a la tributación en los campos de funcionamiento del ente fiscalizador.

Asimismo, somos de la opinión que el Régimen Tributario vigente ha incorporado normas en su ordenamiento jurídico que permiten afirmar que en el país existe un tratamiento tributario al software, que puede ser perfectible concordando coherente y sistemáticamente las normas existentes tanto a nivel constitucional como de tratados internacionales y leyes específicas para lo cual debe tomarse en cuenta las normas y avances de la doctrina sobre derecho de autor y sobre Derecho Informático que es la aplicación de las instituciones jurídicas para resolver los problemas que plantea la informática.

Las nuevas tecnologías informáticas pueden ser aplicadas al Sistema y

■ (8) GRELLAUD,Guillermo: "Conversatorio sobre Reforma de la Administración Tributaria".En Cuadernos Tributarios Nº10.Diciembre 1,990. Ed.IFA (Grupo Peruano).pág.62.

Régimen Tributario, tanto como instrumento para hacer más eficaz el accionar de la Administración Tributaria y el ejercicio del poder tributario del Estado, campo en el que creemos que la Informática Jurídica puede dar un eficaz apoyo; así como objeto de estudio que permitan al derecho ampliar sus fronteras dando respuestas jurídicas adecuadas acordes con la realidad, que permitirá un desarrollo sostenido del Derecho Informático y el perfeccionamiento en estas materias comunes del Derecho Tributario en el Perú.

