

Los programas de ordenador: Análisis de su imposición directa

MARÍA JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ

Doctora en Derecho. Profesor Asociado de Derecho Financiero Universidad de Granada

1. INTRODUCCION

En nuestro panorama diario se encuentra presente, y para muchos de una manera imprescindible, el ordenador. Pero, al margen del aspecto tangible de esta máquina, se encuentran el conjunto de ordenes intelectuales internas destinadas a regir su funcionamiento, el programa de ordenador o software, sin en cual el hardware o maquinaria resulta inservible.

Dentro del concepto de software, se pueden distinguir dos tipos de programas principales: el unido al material, es decir, a la máquina e imprescindibles para que esta dé algún resultado, y los programas de aplicación del usuario ⁶⁷.

Los programas de aplicación del usuario son consecuencia de una relación mercantil larga que va desde la creación del programa por el autor y su comercialización hasta llegar al consumidor final, el usuario, lo que hace que el

■⁶⁷ El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, en el Estudio III sobre "Valor en Aduana de los ordenadores y soportes de programas", recogido en el Anexo 4 de la circular 824 de la DG de Aduanas e Impuestos Especiales, define como programa "las instrucciones que mandan el funcionamiento del ordenador", distinguiendo dos tipos de programas principales: a) El (...) unido al material, y b) los programas de aplicación del usuario.

tratamiento de los sistemas y programas de ordenador en nuestro sistema tributario es complejo en cuanto que en un mismo objeto, el programa, están implicados distintos sujetos pasivos con distintos derechos sobre él, cada uno sujetos a su modalidad tributaria. La existencia de distintos sujetos pasivos tiene su origen en la compleja relación mercantil que genera este tipo de elementos.

Por ello, es necesario determinar en un primer lugar su calificación según el ordenamiento jurídico civil, para después situarlo en el plano tributario y contable.

2. CLASIFICACION DESDE EL PUNTO DE VISTA CIVIL

Al analizar la clasificación jurídica de los programas de ordenador nos encontramos en un primer momento con la duda de si se tratan de elementos de la propiedad intelectual o de la propiedad industrial, ya que el soporte lógico es más un producto de empresa, producto industrial, que una creación que pone en juego la persona del autor⁶⁸. No obstante, esta polémica ya ha sido resuelta y los programas de ordenador no se consideran como propiedad industrial porque no constituyen una solución que consiga un determinado resultado por el empleo de las fuerzas naturales, sino que poseen un contenido esencialmente intelectual, es una obra de una concepción humana⁶⁹. El reconocer la probabilidad de que si otros realizan los esfuerzos adecuados pueden llegar a crear un soporte sustancialmente idéntico no les excluye la protección a la que tienen derecho, que viene dada por el reconocimiento de su primacía.

El objeto de la propiedad intelectual son las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas en cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro.

■⁶⁸ ALBALADEJO, MANUEL Y OTROS "Comentarios la Código Civil y Compilaciones forales". Editorial Edersa. Página 731.

■⁶⁹ BAYLOS CORROZA; Hermenegildo: Derecho de Tratado Industrial. Editorial Civitas.1993. Página 630.

Los artículos 428 y 429 del Código Civil regulan la propiedad intelectual mediante una remisión directa a la normativa específica sobre la materia ⁷⁰.

Los programas de ordenador se definen en el artículo 96-1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 del Texto Refundido de la Propiedad Intelectual,⁷¹ como "*(...)toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que sea su forma de expresión y fijación*". Con relación a la documentación técnica y a los manuales de uso del programa, el artículo 96-2 los asimila al propio programa en la medida que les otorga la misma protección.

Los programas de ordenador se califican por la legislación sobre propiedad intelectual como derechos de autor ⁷², que posee una doble vertiente: Derecho moral y derecho de explotación. La propiedad intelectual, o también denominada derechos de autor, es el derecho absoluto de señorío que tiene el autor sobre su obra intelectual, ya sea literaria, artística o científica. Junto con el derecho moral, el derecho de explotación constituye un derecho de contenido económico, temporalmente limitado e incluido dentro del inmovilizado inmaterial.

■⁷⁰ Artículo 429 del Código Civil: "La ley sobre propiedad intelectual determina las personas a quienes pertenece ese derecho, la forma de su ejercicio y el tiempo de su duración. En los casos no previstos ni resueltos por dicha Ley se aplicarán las reglas generales establecidas en este Código sobre la propiedad."

■⁷¹ El Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones vigentes sobre la materia. Esta norma viene a sustituir un gran cantidad de disposiciones que se habían ido dictando tras la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual. En materia de propiedad intelectual referida a las aplicaciones informáticas, deroga la Ley 16/1993, de 23 de diciembre sobre la Protección Jurídica de Programas de Ordenador, que se dictó en adaptación a la Directiva del Consejo de 14 de mayo de 1991 relativa a la Protección Jurídica de los Programas de Ordenador (DOCE, núm. L.122/42, 17 mayo de 91), y en otras Propuestas de directiva relacionadas con la Propiedad Intelectual

■⁷² Artículo 95, RDL 1/1996: "El derecho de autor de los programas de ordenador se regirá por los preceptos del presente Título y, en los que no esté específicamente previsto en el mismo, por las disposiciones que resulten aplicables de la presente Ley."

Desde el punto de vista jurídico, los sistemas y programas informáticos son considerados como propiedad intelectual del creador y están protegidos por el Real Decreto Legislativo 1/1996 del Texto Refundido de la Propiedad Intelectual. Y como consecuencia de su clasificación jurídica de propiedad intelectual, por regla general, cuando son adquiridos por terceras personas no se adquiere la propiedad de los mismos sino su licencia de uso, es decir, un derecho, ya que la creación es la única manera de adquisición originaria del derecho de autor ⁷³.

De la calificación de los sistemas y programas de ordenador como propiedad intelectual se extraen dos características importantes:

1º) Es un derecho limitado. En principio, la propiedad intelectual no está sometida a plazo alguno por lo que se refiere a su vertiente "moral o personal mínima". Únicamente estará sometida a plazo la protección de su vertiente patrimonial o de explotación ⁷⁴, que en el caso de los programas de ordenador dependerá si se trata de persona física o jurídica.

En el supuesto de que el autor sea una persona física, la protección del derecho de explotación será toda la vida del autor y los sesenta años siguientes ⁷⁵.

■⁷³ Para conocer la clasificación de los sistemas informáticos como propiedad intelectual: OROZCO PARDO, GUILLERMO: "Informática y propiedad intelectual". Actualidad Informática Aranzadi nº 19. Abril 1996. Página 1. ALBALADEJO, MANUEL Y OTROS "Comentarios la Código Civil y Compilaciones forales". Editorial Edersa. Página 747. BONDIA ROMAN, FERNANDO: "Los programas de ordenador en la Ley de Propiedad Intelectual y en la Directiva CEE de 14 de mayo de 1991". Revista Derecho de los Negocios. Año 3. Nº 27.

■⁷⁴ Artículo 17 del RDL 1/1996: "Derecho exclusivo de explotación y sus modalidades." Corresponde al autor el ejercicio exclusivo de los derechos de explotación de su obra en cualquier forma y, en especial, los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, que no podrán ser realizadas sin su autorización, salvo en los casos previstos en la presente Ley".

■⁷⁵ El artículo 98, párrafo 1 del RD 1/1996 nos remite al Capítulo I del Título III para determinar la protección del derecho de explotación de las personas físicas. En el artículo 26 se regula este supuesto en los siguientes términos. Artículo 26. Duración y cómputo." Los derechos de explotación de la obra durarán toda la vida del autor y setenta años después de su muerte o declaración de fallecimiento".

En el caso de que el autor sea una persona jurídica durará 60 años contados desde el día uno de enero del año siguiente al de la divulgación lícita del programa o al de su creación si no se hubiera divulgado ⁷⁶.

Los plazos de protección establecidos en esta Ley se computarán desde el día 1 de enero del año siguiente al de la muerte o declaración de fallecimiento del autor o al de la divulgación lícita de la obra, según proceda.

Así, tras la extinción de los derechos de explotación se determinará su paso al dominio público, de forma que podrán ser utilizadas por cualquiera tanto la explotación como actuar sobre la propia obra, quien podrá introducir en ella variaciones esenciales. La falta de protección de la obra por el derecho interno no impide que pueda quedar protegida la obra española en otros países en virtud de sus leyes territoriales o de los convenios internacionales suscritos por España ⁷⁷.

2º) Es un derecho transmisible. El autor o sus causabientes pueden disponer de ella a su voluntad en lo que se refiere a los derechos de explotación. En consecuencia, pueden transmitir el derecho por un período de tiempo definido o indefinido. En este último caso, sabemos que se extingue el derecho de la exclusividad en el plazo señalado anteriormente.

3. INTRODUCCION AL ESTUDIO TRIBUTARIO DE LOS PROGRAMAS INFORMATICOS.

El reconocimiento de los programas de ordenador como parte del inmovilizado inmaterial y de la Propiedad Industrial se realiza también por el Ministerio Economía y Hacienda en contestación a consultas planteadas por el contribuyente:

■⁷⁶ Artículo 98, párrafo 2, del RD 1/1996.

■⁷⁷ ALBALADEJO, MANUEL Y OTROS "Comentarios al Código Civil y Compilaciones forales". Editorial Edersa. Página 788.

" No forma parte del equipo informático (inmovilizado material), el programa necesario para su utilización. Los programas de ordenador están regulados expresamente en el título VII de la Ley 22/87 de la Propiedad intelectual como uno de los derechos de autor"⁷⁸.

La dificultad entraña en el estudio tributario de las aplicaciones informáticas parte de las distintas personas, físicas o jurídicas, que pueden estar ligadas a un mismo producto, sobre el que disfrutan de distintos derechos. Así, una misma aplicación de software implica para el usuario, el autor y el titular de los derechos de explotación, como consecuencia de ejercer los derechos que cada uno de ellos ostentan, circunstancias que generan hechos imponibles distintos y simultáneos ⁷⁹.

El objeto de este trabajo se centra en determinar la naturaleza de cada hecho imponible que se da alrededor de una aplicación informática, desde su creación hasta su comercialización, su calificación tributaria y las especialidades que reúne frente a hechos imponibles de naturaleza similar, sin entrar a analizar aquellas características comunes con carácter general a todos ellos. Para hacer frente a este estudio vamos a analizar cada uno de los sujetos implicados y los hechos imponibles que se derivan como consecuencia de su relación con la aplicación informática.

3.1. EL AUTOR.

El autor es la persona física que ha desarrollado el programa de ordenador ⁸⁰. El derecho de autor comprende dos derechos protegidos como propiedad intelectual:

■⁷⁸ Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de marzo de 1990.

■⁷⁹ La importancia de determinar el hecho imponible está recogida en el artículo 25 de la LGT: "1º. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible; 2º.- Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar su validez; 3º.- Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen".

■⁸⁰ Artículo 97,1 RDL 1/1996: "Será considerado autor del programa de ordenador la persona o grupo de personas naturales que lo hayan creado, o la persona jurídica que sea contemplada como titular de los derechos de autor en los casos expresamente previstos por esta Ley."

- Derecho moral del autor: es un derecho irrenunciable e intransferible, y al mismo tiempo no es susceptible de valoración económica, luego carece de relevancia tributaria.

- Derechos de explotación: Es la venta o comercialización de la aplicación informática y, por tanto, lo que reporta beneficios económicos al autor. Es el derecho que tiene relevancia económica, y será el objeto de la imposición tributaria.

No puede confundirse la cesión de los derechos de propiedad intelectual sobre un programa de ordenador con la venta de los productos derivados de la explotación de los derechos cedidos; tales productos se conocen con la denominación de software standard, que puede ser adquirido en propiedad por cualquier persona que lo necesite, es decir, el usuario, cuyas consecuencias tributarias vamos a estudiar mas adelante.

El derecho de explotación es transferible, total o parcialmente, y abre la posibilidad de que una persona distinta del autor lo gestione, de lo que resultan dos situaciones:

- El autor ejerce directamente el derecho de explotación.
- El autor cede los derechos de explotación, tanto por transmisión onerosa o lucrativa.

Junto con el autor persona física, una persona jurídica podría ser el autor de un programa de ordenador, pero en última instancia éste sería desarrollado por personas físicas, sus autores materiales, que habrían renunciado a sus derechos de explotación como consecuencia de su relación laboral con la empresa para la que trabajan ⁸¹. No es este lugar de entrar a discutir en que queda derecho moral del autor que trabaja como asalariado para una persona jurídica, sobre todo porque carece de relevancia tributaria, pero sí tener presente la posibilidad de la persona jurídica que genera en su actividad empresarial un programa de ordenador para utilizarlo como mercadería.

■⁸¹ El artículo 97, párrafo cuatro del RD 1/1996 establece: "Cuando un trabajador asalariado cree un programa de ordenador, en el ejercicio de las funciones que le han sido confiadas o siguiendo las instrucciones del empresario, la titularidad de los derechos de explotación correspondientes al programa de ordenador así creado, tanto el programa fuente como el programa objeto, corresponderán, exclusivamente, al empresario, salvo pacto en contrario".

Tras esta introducción a la persona del autor nos interesa analizar sus consecuencias desde el punto de vista tributario. En cuanto que el ejercicio del derecho moral de autor no tiene incidencia en nuestro derecho tributario, nos debemos centrar en cómo repercute el derecho de explotación en la figura del autor. El derecho de explotación encierra la única forma de remuneración del trabajo del autor en el desarrollo del programa de ordenador y esta remuneración la podrá obtener bien cediendo este derecho de explotación o bien ejerciéndolo directamente. No vamos a centrar en la repercusión tributaria en la persona del autor de la cesión del derecho de explotación a terceras personas, ya que su ejercicio directo tiene carácter de actividad empresarial y lo analizaremos más adelante ⁸².

3.1.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS:

En última instancia el autor es una persona física, por lo que los rendimientos que obtenga en el desarrollo de la actividad de explotación de los derechos de ordenador están sometidos al IRPF, si bien se encuadrarán en rendimientos de distinta naturaleza dependiendo de la relación mercantil que exista entre el autor y su obra.

3.1.1.1. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES:

Cuando el autor renuncia a ejercer directamente el derecho de explotación del programa de ordenador, en este caso, se ha debido transmitir el derecho de explotación a una persona física o jurídica, y los rendimientos que por ello le satisfagan tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

■⁸² La naturaleza de la cesión del derecho de autor no está definida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se define como prestación de servicios la remuneración que se recibe a cambio por parte del autor. El artículo 11 en su párrafo 2, 4º de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre establece: Se considerarán prestaciones de servicios las cesiones y concesiones de derechos de autor,..., y demás derechos de la propiedad intelectual.

■ Esta definición es importante porque de considerarse entrega de bienes podría haber planteado problemas de considerar la cesión de explotación de la aplicación informática, como elemento del inmovilizado inmaterial que es, incremento o disminución de patrimonio afecto a la actividad empresarial. En cambio, al tener la consideración de prestación de servicios encaja con la naturaleza de rendimientos de actividades profesionales como vamos a estudiar a continuación.

El modo en el que se ha realizado el traspaso de la titularidad del derecho de explotación desde el autor a la empresa tendrá importantes repercusiones:

a) Si se ha abonado un canon periódico, no se produce cesión de la titularidad por parte del autor, sino una cesión temporal del derecho de explotación. En este caso, el ingreso del titular será importe total del canon recibido cada período impositivo. El canon tiene el mismo tratamiento tributario del alquiler y tiene en todo caso la consideración de renta regular del ejercicio.

b) Si se ha abonando una remuneración a tanto alzado por la cesión del programa, se ha de analizar si se podrá clasificar como renta regular o irregular, circunstancia que tendrá importantes repercusiones tributarias en el sujeto pasivo.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁸³ la duración del período impositivo se establece, con carácter general, en el artículo 93 de la Ley del Impuesto identificándolo con el año natural. Esta concordancia entre período impositivo y año natural ocasiona que en aquellos supuestos en que la generación de una determinada renta supere dicho período de tiempo, ésta reciba un tratamiento especial: el de renta irregular ⁸⁴.

■⁸³ La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es la Ley 18/1991, de 6 de junio por la que se aprueba la Ley reguladora del impuesto, y el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba su Reglamento.

■⁸⁴ Artículo 57 de la Ley 18/1991 del IRPF establece: "A los efectos de esta Ley la renta de cada sujeto pasivo se dividirá, en su caso, en dos partes:

- a) Renta regular
- b) Renta irregular"

El tratamiento en el IRPF de cada una de las masas de renta será distinto: La renta regular se compensará e integrará conforme a las normas del Capítulo IV del Título V del texto legal y, en particular, se integrará y compensará exclusivamente con los restantes incrementos y disminuciones regulares del período impositivo, de acuerdo con lo dispuesto por el apartado uno del artículo 62 de la citada Ley de IRPF.

Los rendimientos irregulares del trabajo personal o del capital así como los rendimientos irregulares positivos de actividades empresariales o profesionales, se dividirán por el número de años comprendidos en el período en que se hayan generado, contados de fecha a fecha. En el caso de que no pueda determinarse dicho período se tomará el de cinco años.

El artículo 59 de la Ley del IRPF considera irregulares *"los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, su ciclo de producción sea superior a un año"*. Conforme con lo aquí expuesto, el requisito básico que tiene que concurrir para calificar como irregulares unos rendimientos es que su período de producción exceda del año. Esto supone una correlación absoluta entre rendimientos y período de generación, es decir, que el acto productor de los ingresos se desarrolle a lo largo de un período temporal superior al año.

El caso de nuestro estudio es aquel por el que se realiza una remuneración única que engloba el total de tiempo trabajado: De acuerdo con lo establecido en el artículo 59, Uno.b) de la Ley del IRPF, si la prestación representa el pago único por todos los años trabajados del consultante, dicha cantidad tendrá, a la vista del citado artículo, el carácter de renta irregular a efectos de la liquidación anual por el IRPF. El desarrollo de un programa de ordenador por parte de su autor puede exceder con creces de un año natural. Existen clasificaciones de renta irregular para aquellas producciones que necesitan más de un año para producir rendimientos y cuya constatación con la realidad es fácil, como es el caso de las producciones madereras. Sin embargo, cuando entramos a valorar el trabajo profesional, en cuanto que son temas subjetivos difícilmente cuantificables, no existe una solución única.

Uno de los requisitos, junto con el temporal, que se exigen para que tenga la consideración de renta irregular es que no se trate de actuaciones aisladas ⁸⁵ que aunque puedan producirse en distintos años, no suponen una dedicación superior al año. Lo que excluiría aquellas cantidades recibidas en concepto de mantenimiento de actualización del programa informático, y siempre tendría la consideración de renta regular.

Pero para continuar en este tema de la renta irregular no hay que analizar únicamente los ingresos, sino también hay que tener en cuenta los gastos necesarios

El cociente así hallado se integrará con los rendimientos regulares del sujeto pasivo para determinar su renta irregular.

■⁸⁵ Consultas no vinculante de la Dirección General de Tributos sobre rentas irregulares: 6 de marzo de 1996 ; 7 de febrero de 1996.

para obtenerlos ⁸⁶. Este dato es importante en el caso de las obras en curso, que es el caso que estamos analizando. Si trasladamos nuestro análisis al sector inmobiliario, los promotores inmobiliarios no pueden deducir los intereses de los capitales ajenos utilizados para financiar obra en curso -que se debe contabilizar como existencia- ni los gastos que a dichas obras se refieran, hasta que se computen los correspondientes ingresos. El devengo, conforme al Plan de Contabilidad Sectorial de empresas inmobiliarias no se produce hasta el momento de la entrega efectiva de los inmuebles ⁸⁷. La conclusión que obtenemos de este pronunciamiento de la Dirección General de Tributos es que si se imputan los gastos antes de que se produzca el devengo de la renta irregular, se estaría negando implícitamente el carácter de irregular de este rendimiento. Por tanto, es importante determinar el momento del devengo de la obligación tributaria.

En la determinación en estimación directa del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales de personas físicas serán de aplicación, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 42 de la Ley del IRPF remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades ⁸⁸, con carácter general. El Impuesto sobre Sociedades recoge, junto con el principio del devengo, el principio de correlación de ingresos y gastos, por el que el resultado de un ejercicio está constituido por los ingresos del período menos los gastos del mismo para la obtención de aquellos. Esta remisión a la normativa del IS es importante puesto que el IRPF adopta el concepto de exigibilidad como criterio de imputación de ingresos y gastos ⁸⁹: Los gastos, desde que su importe sea exigible por

■⁸⁶ Para la determinación del rendimiento neto de una actividad empresarial se deducirán de los ingresos los gastos necesarios para su obtención, y por lo que respecta de a la modalidad de coeficientes, exclusivamente los gastos enumerados en las letras a) a f) y el porcentaje que corresponda. Dirección General de Tributos Contestación de 23 de marzo de 1994.

■⁸⁷ Dirección General de Tributos, Resoluciones de 23 de enero de 1989 y de 14 de febrero de 1989.

■⁸⁸ La normativa fundamental reguladora del Impuesto sobre Sociedades (IS) está formada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, Ley del Impuesto, y el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

■⁸⁹ El artículo 14.1 del Reglamento del IRPF establece como regla general para la imputación temporal de ingresos y gastos: Se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes

quien haya de percibirlos; los ingresos, desde el momento en que sean exigibles por el acreedor. En el IS, por un criterio económico influenciado por la contabilidad, se imputan los ingresos y gastos generados en el ejercicio, aunque se haya producido su exigibilidad con anterioridad.

Esta divergencia entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades referida a las personas físicas se salva en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 537/1997, en cuya Disposición Adicional 1º recoge la posibilidad de imputar temporalmente los ingresos y los gastos conforme al criterio de cobros y pagos mediante una simple manifestación en tal sentido, en la declaración del IRPF, entre otros, los profesionales en estimación directa. La consecuencia que se extrae es importante en relación a la calificación de renta irregular, ya que el haber deducido los gastos antes de imputarse los ingresos no conllevará una renuncia al tratamiento de renta irregular porque no se ha incumplido el principio del devengo tributario, sino que se ha utilizado un sistema alternativo autorizado por la norma fiscal, resolviendo así la problemática que se había planteado antes de esta disposición.

En conclusión, no se puede determinar a priori y como regla general la naturaleza de renta irregular de los rendimientos profesionales del autor de un programa de ordenador, sino únicamente plantear esta posibilidad y estudiar cada caso concreto, teniendo siempre presente que lo importante es que la carga de la prueba recaerá sobre el sujeto pasivo y será el autor el que deberá probar que el trabajo se ha realizado en más de un ejercicio fiscal.

Un tema distinto a la consideración de renta irregular de la remuneración a tanto alzado por el derecho de explotación, es el caso de que el canon periódico satisfecho al autor se pague de una sola vez. En este caso nos encontramos con una renta del ejercicio pero se pueden plantear dos casos:

1. Que el período de devengo de dicho canon sea de un ciclo superior al año, por lo que la exigibilidad del primer ciclo de alquiler se produce a final del mismo, y la imputación del importe del alquiler se producirá en dicho año, y tendrá el tratamiento de renta irregular a efectos del IRPF.⁹⁰

cobros y pagos.

■⁹⁰ Dirección General de Tributos, consulta de 3 de marzo de 1994 referida al arrendamiento de finca rústica en el que el alquiler se paga al final de los cinco años: Tendrá la consideración de renta

2. Que se satisfagan los cánones devengados mediante un pago único: El pago único es imputable, en la parte en que le corresponda, a los distintos años trabajados. Según lo dispuesto en el número seis del artículo 14 del Reglamento del IRPF, cuando se produzcan las situaciones reguladas en el mismo, deberán practicarse las liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios en que, de acuerdo con las estipulaciones contractuales o disposiciones aplicables, fueran exigibles las contraprestaciones objeto de estudio ajustándose a la normativa entonces vigente, liquidaciones que no conllevan intereses de demora ni recargos y cuya presentación podrá efectuarse hasta el último día de plazo reglamentario de presentación de la declaración propia del año en que se perciben los atrasos.

Lo expuesto anteriormente son consideraciones generales sobre los rendimientos de actividades profesionales sometidos al IRPF. Sin embargo, para el cálculo de estos rendimientos la regulación del IRPF establece dos sistemas voluntarios: la estimación directa y la estimación objetiva.

A. ESTIMACION DIRECTA.

El cálculo de rendimientos de actividades profesionales sometidos al régimen de estimación directa se hará mediante la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por lo que nos remitimos a la parte de este trabajo en la que se analiza la tributación de los rendimientos del derecho de explotación.

B. ESTIMACION OBJETIVA.

El régimen de estimación objetiva es un régimen voluntario de estimación de rendimientos de pequeños empresarios y profesionales que se articula en dos modalidades: estimación objetiva por signos, índices o módulos y estimación objetiva por coeficientes.

La estimación objetiva por signos, índices o módulos no es aplicable a actividades profesionales y únicamente a determinadas actividades empresariales que tienen asignadas los parámetros de cálculo en la Orden Ministerial que se aprueba cada año, siendo la última la Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1997.

irregular.

La aplicación de esta modalidad en la persona del autor del programa informático está excluida por los propios requisitos que se exigen, y respecto del autor como empresario está excluido al carecer de referencia expresa en la Orden Ministerial citada. Contemplar la posibilidad de que se incluya en ediciones sucesivas es difícil dada la naturaleza y variedad del trabajo, tanto de programación como de distribución de las aplicaciones informáticas que son difíciles de reducir a parámetros generales para todo tipo de actividad.

La modalidad de estimación objetiva por coeficientes es aplicable a actividades empresariales que no les sea aplicable el sistema de signos, índices o módulos, por lo que será de aplicación en todo caso para los que desarrollan el derecho de explotación de los programas informáticos, siempre que el personal asalariado no exceda de 12 trabajadores y el volumen general de ventas no supere los 5.000.000 ptas. En el caso de los profesionales se exige que no superen los ingresos los 5.000.000 ptas. y no tengan personal asalariado.

El rendimiento neto en el sistema de estimación objetiva por coeficientes se calcula minorando el volumen de ingresos o ventas con determinados gastos establecidos por la ley, y además, el resultado se minorará por un porcentaje sobre el volumen de ingresos, porcentaje cifrado en el 10% en el caso de profesionales y el 15% en el de empresarios. La aplicación de este porcentaje estimativo hace interesante este sistema para aquellos programadores que trabajan de forma independiente y tienen pocos gastos.

3.1.1.2. RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERSONAL:

Cuando el autor material del programa ha trabajado para una persona jurídica, esta es la que en última instancia se reserva el derecho de autor en su vertiente de explotación. En este supuesto, el autor recibirá una remuneración a cambio de su trabajo y a efectos del IRPF tendrá la consideración de rendimientos de trabajo personal ⁹¹.

■⁹¹ Artículo 24 de la Ley del IRPF establece: Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente, del trabajo del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales.

Los gastos deducibles aplicables a este tipo de rendimientos serán los previstos en el impuesto para este tipo de rentas, sin que se establezca ninguna excepción específica para la propiedad intelectual de las aplicaciones informáticas.

3.1.1.3. RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO:

Hemos visto que siempre se transmite por el autor el derecho de explotación, nunca el derecho de autor que es intransmisible, y esta transmisión puede hacerse a título lucrativo o a título oneroso. A su vez, la persona física que recibe este derecho de explotación puede ejercerlo de forma directa o indirecta, asignándose en consecuencia a distintas masas patrimoniales:

- Rendimientos de capital mobiliario, si cede su ejercicio a otra empresa a cambio de un canon, y siempre que quien realiza la cesión no sea su autor, puesto que en ese caso tendría la consideración de actividad empresarial.
- Rendimientos de actividades empresariales, si ejercita directamente el derecho de explotación del programa de ordenador.

Son rendimientos íntegros de capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones que provengan de elementos patrimoniales mobiliarios de los que es titular el sujeto pasivo y que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales. Tradicionalmente se engloban dentro de los rendimientos del capital mobiliario todos aquellos rendimientos que proceden de la cesión de uso por parte del titular de determinados bienes muebles, en este caso el derecho de explotación.

El artículo 37.3.a de la Ley del IRPF establece:

*" 3. Otros rendimientos de capital mobiliario. Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros:
a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor"*

Por tanto, se somete a gravamen la cuantía íntegra devengada de la cesión de los derechos de explotación, lo que nos plantea dos cuestiones que debemos resolver:

- a) Gastos deducibles: En los rendimientos de capital mobiliario los gastos aplicables a este tipo de ingresos están limitados. En concreto, en el caso de la propiedad intelectual no es posible deducir gasto alguno, salvo en los casos de prestaciones de asistencia técnica .

La expresión asistencia técnica no tiene un contenido netamente definido en nuestro sistema tributario. El Código de liberación de operaciones invisibles y corrientes de la OCDE (Anexo A, Apartado A.3) concibe la asistencia técnica como una actividad relacionada *"con la producción y distribución de bienes y servicios en todos sus grados, suministrada por un período de tiempo fijado en función del objeto particular de esta asistencia y en la que se incluyen, por ejemplo, consultas y visitas de expertos, preparación de planos y diseños, supervisión de fabricación, estudio de mercado y formación profesional"*, definición que se acepta como aplicable en nuestro sistema tributario ⁹². Por tanto, únicamente tendrán la consideración de gasto deducible del capital mobiliario los gastos derivados de asistencia técnica al sujeto pasivo no autor que posee el derecho de explotación de la aplicación informática.

b) Retenciones aplicables: Como regla general los rendimientos de capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual están sujetos a retención, y a la hora del cálculo de la renta debemos partir de los ingresos íntegros. Sin embargo, estos rendimientos se exceptúan cuando constituyen ingresos de la actividad habitual. Por consiguiente, la cesión de derechos de autor realizada por una editorial a otra está sujeta a retención si cedente y cesionaria realizan la misma actividad, y el propósito de la cesión no es sino una actividad distinta, cercana a la comisión mercantil. Al contrario, si la cesión de derechos persigue una subcontratación o utilización de maquinaria ajena para llegar al tráfico regular de edición de libros, debe entenderse que los ingresos así obtenidos son ingreso de la actividad empresarial no susceptibles de retención ⁹³.

3.1.1.4. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL.

El autor podrá ejercer directamente el derecho de explotación de su obra, si bien tendrá los rendimientos obtenidos tendrán la consideración de actividad empresarial desde el punto de vista tributario. Cuando la actividad empresarial de la

■⁹² Resolución del TEAC de 22 de octubre de 1991.

■⁹³ Artículo 43 del Reglamento del IRPF e Informe de la Dirección General de Tributos de 16 de marzo de 1988.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades cuando un mismo contrato realice una prestación de servicios y una cesión de derechos procedente de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea su autor, será obligatorio practicar la retención sobre el importe total de la contraprestación establecida en el contrato. (artículo 56.2 RIS).

persona física está sometida al régimen de estimación directa, su regulación se remite a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades que vamos a estudiar a continuación en el caso de la persona jurídica.

En el caso de estimación objetiva por coeficientes o estimación objetiva por signos, índices o módulos me remito a lo expuesto para los rendimientos de actividad profesional.

3.1.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio están exentos los derechos derivados de la propiedad intelectual del autor, mientras permanezcan en su patrimonio y no se utilicen para el comercio. Por tanto, es aplicable la exención del art. 4.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio a la obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio de autor, lo que equivale a otorgar a la obra propia del artista el carácter económico financiero de existencias.

Sí se gravarán los derechos derivados de la Propiedad Intelectual cuando pertenezcan a los herederos del autor o a un tercero. En el caso de adquisición onerosa, el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece con carácter general que los derechos adquiridos a terceros deben incluirse por su valor de adquisición.

A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, si el propio autor decide explotar la propiedad intelectual en un contexto empresarial, le serán de aplicación las normas y criterios de valoración de esta categoría de actividad. El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece que los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial estarán exentos, siempre que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y que la actividad constituya su principal fuente de renta.

El valor de tales bienes y derechos se determinará conforme a lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto.

3.2. EL DERECHO DE EXPLOTACION:

3.2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

La cesión del derecho de uso un programa de ordenador está contemplada en el Texto Refundido del la Ley de Propiedad Intelectual ⁹⁴ .

Los derechos de explotación los puede ejercitar una persona física o una persona jurídica, pero no se puede confundir la cesión de los derechos de propiedad intelectual sobre un programa de ordenador con la venta de los "productos " derivados de la explotación de los derechos cedidos tales productos se conocen con la denominación de software standard y que puede ser adquirido en propiedad por cualquier persona que lo necesite, y que vamos a estudiar sus consecuencias fiscales en el apartado destinado al usuario.

■⁹⁴ Artículo 99 del RDL 1/1996. Contenido de los derechos de explotación."Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 100 de esta Ley los derechos exclusivos de la explotación de un programa de ordenador por parte de quien sea su titular con arreglo al artículo 97, incluirán el derecho de realizar o de autorizar:

La reproducción total o parcial, incluso para uso personal, de un programa de ordenador, por cualquier medio y bajo cualquier forma, ya fuere permanente o transitoria. Cuando la carga, presentación, ejecución, transmisión o almacenamiento de un programa necesiten tal reproducción deberá disponerse de autorización para ello, que otorgará el titular del derecho.

La traducción, adaptación, arreglo o cualquier otra transformación de un programa de ordenador y la reproducción de los resultados de tales actos, sin perjuicio de los derechos de la persona que transforme el programa de ordenador.

Cualquier forma de distribución pública incluido el alquiler del programa de ordenador original o de sus copias.

A tales efectos, cuando se produzca cesión del derecho de uso de un programa de ordenador, se entenderá, salvo prueba en contrario, que dicha cesión tiene carácter no exclusivo e intransferible, presumiéndose, asimismo, que lo es para satisfacer únicamente las necesidades del usuario. La primera venta en la Unión Europea de una copia de un programa por el titular de los derechos o con su consentimiento, agotará el derecho de distribución de dicha copia, salvo el derecho de controlar el subsiguiente alquiler del programa o de una copia del mismo".

Nos vamos a centrar en el estudio de la persona jurídica en el ejercicio del derecho de explotación, ya que las conclusiones que se extraen son extrapolables a la persona física es estimación directa que ejerce estos mismos derechos.

La persona jurídica puede poseer el derecho de explotación sobre un programa de ordenador tanto si ha desarrollado el programa en el seno de la propia empresa con la intención de enajenarlo, como si lo ha adquirido de forma onerosa a su autor.

Tanto si ejerce el derecho de explotación directamente o cede su explotación a terceros, los rendimientos obtenidos estarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito del Derecho Fiscal no se contempla aisladamente la transmisión de programas de ordenador, sino que siempre se hace referencia al concepto genérico de transferencia de tecnología, y la contraprestación tiene, en principio la consideración de rendimiento de capital mobiliario en el caso de que el autor sea persona jurídica ⁹⁵. El Impuesto sobre Sociedades actualmente vigente y regulado por la Ley 43/95, de 27 de diciembre establece un concepto sintético de renta, con independencia de la fuente, de ahí que en este caso no exista tratamiento diferenciado como rendimiento de capital mobiliario o de la explotación económica como ocurre en el caso de las personas físicas. No obstante, cualquiera otras operaciones que impliquen la transmisión de la propiedad y no la mera cesión de uso, la contraprestación no podrá ser considerada como rendimiento de capital mobiliario.

Los derechos de explotación de una aplicación informática pueden provenir de:

■⁹⁵ Artículo 256,1 de derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre disponía que tendrá la consideración de rendimientos de capital mobiliario "f) .. Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, de derechos, negocios, minas, películas cinematográficas, de la cesión de la propiedad industrial o intelectual y de las prestaciones de asistencia técnica." Este reglamento fue derogado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, si bien es importante tenerlo en cuenta en relación con las resoluciones del TEAC sobre la materia que remiten a esta norma.

1. Generación del programa por la propia empresa ⁹⁶.

Desde el punto de vista contable, a la empresa que ha desarrollado la aplicación informática se plantea el problema de activar como inmovilizado inmaterial el programa de ordenador o no ⁹⁷. En el caso de que se contabilizase como inmovilizado inmaterial, se podrá amortizar con efectos en el Impuesto sobre Sociedades siempre que se demuestre por el sujeto pasivo que la pérdida de valor responde a una depreciación irreversible y continuada ⁹⁸.

Una de las cuestiones importantes a determinar es si la creación de programas de ordenador por parte de su autor podría tener la consideración de gastos de investigación y desarrollo (I+D). En la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 ⁹⁹, sobre contabilización del inmovilizado inmaterial se definen lo que son actividades de investigación y desarrollo como la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico, en el caso de la primera, y la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial, en el caso de la actividad de desarrollo.

De tener la consideración de gastos I+D serían importantes las consecuencias, tanto en amortizaciones como en deducciones del Impuesto sobre Sociedades, puesto que existe un tratamiento fiscal favorable a este tipo de resultados. Sin embargo, si aplicamos estas definiciones de I+D a la creación de programas de ordenador, obtenemos dos conclusiones:

1. El desarrollo de un software específico puede conformar una actividad I+D, además de cumplir los requisitos que se exigen para ello, en dos supuestos:

■⁹⁶ Lo contenido en este apartado también es aplicable al autor persona física.

■⁹⁷ La empresa que genere una aplicación informática podrá activar el nuevo producto mediante la cuenta 73 de trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado, mediante la activación de los gastos de personal y demás gastos necesarios invertidos en este trabajo.

■⁹⁸ Artículo 11, 5 in fine de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

■⁹⁹ Nos remitimos al comentario sobre esta resolución del ICAC realizada al comienzo del trabajo.

a) La creación de un lenguaje informático nuevo, que resulte como instrumento para desarrollar otros programas informáticos.

b) La generación de un software específico inseparablemente unido a una maquinaria o instalación industrial o científica, es decir, conformar la parte de un todo.

2. La creación de programas informáticos en general, no tiene por qué constituir actividad de investigación y desarrollo.

En conclusión, la clasificación del software como I+D en la mayoría de las veces obedece a razones de índole fiscal y no contable, lo que obligará al sujeto pasivo a probar esta naturaleza en el caso de que sea requerido por la Administración Tributaria para justificar el disfrute de los beneficios fiscales que tienen este tipo de elementos. En cuanto que consideramos que la mayoría de las aplicaciones informáticas no tienen la naturaleza de gastos I+D vamos a seguir nuestro estudio dentro de esta perspectiva, sin perjuicio de aquellas que sí lo sean.

2. Derecho de explotación por adquisición onerosa:

En este caso que nos ocupa, la persona jurídica debe adquirir el derecho de explotación de su autor a título oneroso, si bien la contraprestación se puede hacer efectiva de dos formas:

a) Abonando una remuneración a tanto alzado.

b) Abonando al autor una participación proporcional en los ingresos de su explotación o canon periódico ¹⁰⁰. Esta participación se irá abonando conforme se vaya desarrollando la actividad empresarial.

■¹⁰⁰ El artículo 112 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 define canon como "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión del uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística, informativa o científica, incluidas las películas cinematográficas, de un modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto; y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

En cualquiera de los dos casos, se adquieren los derechos de explotación sobre dicho programa. El problema que se plantea es que la forma de contraprestación de la transacción determina el traspaso de la titularidad del derecho de explotación desde el autor a la empresa o no:

a) Si se ha abonado una remuneración a tanto alzado la empresa adquiere en este caso un derecho patrimonial que puede reflejar en el activo del balance por su precio o valor de adquisición y amortizarlo contablemente de acuerdo con los principios contables.

b) Si se ha abonado un canon, no se produce cesión de la titularidad por parte del autor, sino una cesión del derecho de explotación. En este caso, hay una correlación entre el gasto de la empresa y el ingreso del titular del derecho de explotación del programa, que conserva la titularidad del mismo. Desde el punto de vista contable y fiscal será gasto en cada ejercicio la retribución devengada en el mismo.

En resumen, la adquisición del derecho de explotación del programa de ordenador implica un régimen fiscal que depende del contrato celebrado. Por tanto, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, se debe distinguir si se cede la titularidad del derecho de explotación y por tanto formará parte del activo empresarial y será amortizable, o bien se transmite a través de un canon, siendo un elemento de la actividad empresarial pero no formará parte de su activo.

3.2.2. ADQUISICION DE LA TITULARIDAD DEL DERECHO DE EXPLOTACION: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

3.2.2.1. AMORTIZACION.

Los derechos de explotación de los programas de ordenador tienen un tratamiento especial en la propia Ley de Propiedad Intelectual ¹⁰¹ en relación con la duración de su protección ¹⁰². El artículo 98, párrafo 1 del RD 1/1996 nos remite al

■¹⁰¹ Artículo 97 de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual.

■¹⁰² En el supuesto de que el autor sea una persona física, la protección del derecho de explotación será toda la vida del autor y los sesenta años siguientes:

Capítulo I del Título III para determinar la protección del derecho de explotación de las personas físicas. En el artículo pues se regula en este supuesto en los siguientes términos:

Artículo 26. Duración y cómputo.

Los derechos de explotación de la obra durarán toda la vida del autor y setenta años después de su muerte o declaración de fallecimiento¹⁰³.

Artículo 98, párrafo 2, RD 1/1996¹⁰⁴, por tanto nos encontramos con un elemento del inmovilizado inmaterial limitado en el tiempo, tanto si el contrato de cesión del derecho de explotación es limitado expresamente como si no, puesto que transcurrido ese plazo pasará a formar parte del dominio público.

El inmovilizado inmaterial es el gran favorecido por la reforma del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones ya que se han relajado los requisitos para la deducción de su depreciación, reforma en la que se manifiesta una clara influencia contable. Las consecuencias que se derivan son:

- Se facilita la amortización de los elementos del inmovilizado inmaterial, que como inversión económica de la empresa se encontraba discriminada respecto el inmovilizado material.
- Se igualan, de una forma definitiva, al fondo de comercio, las marcas y derechos de traspaso el resto de los bienes, incluida la propiedad intelectual.

Tradicionalmente ¹⁰⁵, se establecían unos requisitos estrictos para admitir la amortización de los elementos del inmovilizado inmaterial:

En el caso de que el autor sea una persona jurídica durará 60 años contados desde el día uno de enero del año siguiente al de la divulgación lícita del programa o al de su creación si no se hubiera divulgado

- a) 60 años desde la divulgación de la obra, efectuada dentro de los 60 años siguientes a la muerte del autor.
- b) Las obras anónimas o seudónimas tendrán una duración de 60 años desde la divulgación.

■¹⁰⁵ Los apartados 1 y 3 del artículo 65 del RIS de 1982 establecían estos requisitos estrictos para admitir la amortización de los elementos del inmovilizado inmaterial

- a) Ser susceptibles de valoración económica.
- b) Estar registrados contablemente.
- c) Ser adquiridos mediante contraprestación onerosa.
- d) Que se deprecien con el paso del tiempo o tengan una duración determinada.

Estos requisitos han sufrido alguna transformación con la nueva norma tributaria:

Los dos primeros desaparecen absorbidos por el artículo 10,3 de la LIS: Se remite directamente a las normas contables de aplicación directa en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En nuestro tema de estudio, la adquisición de la titularidad de los derechos de explotación, están totalmente cubiertos, ya que es requisito su activación como inmovilizado inmaterial.

El requisito de onerosidad está recogido expresamente en el artículo 11, 4 a) y 11, 4. b) de la LIS: Se pondrán de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso. A este requisito hay que añadir la exigencia de que la entidad adquirente y la transmitente no se encuentren en situaciones de vinculación previstas en el artículo 42 del Código de Comercio. Para poder ser amortizado necesita que medie contraprestación, es decir, que sea objeto de adquisición onerosa. Así, el propio autor del elemento de propiedad intelectual no podrá amortizarlo, salvo que demuestre su depreciación permanente, pero sí si ha sido cedido tal derecho mediante transmisión onerosa a una empresa que se dedique a la distribución y explotación del mismo, en cuanto que tal empresa tiene limitada su exclusividad en la utilización de la obra al tiempo que marca el acuerdo o en su defecto, el límite que marca la ley.

Por último, hemos estado resaltando la necesidad de una adquisición onerosa, pero debemos hacer hincapié en que no toda transmisión onerosa es admitida sino que es necesaria el establecimiento de un tanto alzado, de forma que cualquier otra forma de cesión o alquiler no tendrá la consideración de amortizable ¹⁰⁶. El último requisito también se cumple en nuestro objeto de estudio, ya que el ejercicio exclusivo del derecho de explotación será como máximo de 60 años. Este requisito pretende dar cumplimiento a la causa de depreciación por paso del tiempo. Sin embargo, pueden concurrir otras razones, principalmente la obsolescencia, que dan lugar a depreciación irreversible y anticipada.

■¹⁰⁶ Dirección General de Tributos. Resolución de 9 de marzo de 1993.

Hay que insistir que aquí no se está amortizando la aplicación informática propiamente dicha, sino su derecho de explotación comercial, un derecho de Propiedad Intelectual.

En el caso del inmovilizado inmaterial Propiedad Intelectual, en cuanto que no son susceptibles de aplicación de los métodos de amortización fiscales al carecer de CMA y PMA establecido en las tablas ¹⁰⁷, la vida útil será *"el período durante el cual se espera que, razonadamente, produzca ingresos"*. Este período de vida útil tiene un límite mínimo de diez años que viene dado por la propia norma de amortización con carácter imperativo y no establece un límite máximo que podrá ser determinado libremente por el sujeto pasivo. En el caso que nos ocupa, los derechos de explotación, sí que existe un límite máximo, los 60 años que marca la ley de propiedad intelectual.

En conclusión, el derecho de explotación es un derecho derivado de la propiedad intelectual de las aplicaciones informáticas, y como tal es amortizable conforme el sistema propio de los elementos del inmovilizado inmaterial, si bien es un elemento distinto, y no le son aplicables los coeficientes previstos para ellos, de los sistemas y programas informáticos recogidos en las tablas de amortización cuya naturaleza vamos a definir a continuación.

3.2.2.2. PROVISION POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.

Una de las novedades de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 es la provisión por depreciación de existencias de fondos editoriales, fonográficos, audiovisuales y similares. Se trata de una especialidad dentro de la depreciación de existencias y son exclusivamente las empresas productoras, no las empresas distribuidoras, las que tienen derecho a aplicar este gasto fiscalmente deducible.

Respecto a la aplicación de esta provisión hay que hacer dos consideraciones:

1. Aunque no se incluyen expresamente a los fondos informáticos, dado su carácter análogo con los fondos editoriales se pueden incluir en esta modalidad de provisión.

■ ¹⁰⁷ Ver mas adelante el comentario sobre las nuevas tablas de amortización.

2. Esta provisión se refiere a los fondos de la empresa soportes del producto, no al derecho de explotación del mismo, que forma parte de su inmovilizado.

Esta provisión consiste en una presunción legal de depreciación transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las producciones o antes si se prueba la depreciación por parte del sujeto pasivo.

3.3. EL USUARIO

El usuario es el destinatario de los programas de ordenador, el consumidor final, y a quién va dirigida toda la actividad comercial de las aplicaciones informáticas, desde la producción a la comercialización, y para él no tiene repercusión quién ejerce el derecho de explotación del programa, sino de qué modalidad de programa informático se trata. Aquí el objeto de cambio es el programa en sí, no su derecho de explotación como hemos analizado en el apartado anterior, aunque como veremos se da una licencia de uso de este programa.

Desde el punto de vista mercantil, el software tiene la consideración de un producto que se vende de forma standard incorporado a un soporte físico; concretamente la CEE lo califica, cuando se adquiere y se introduce en otro país, como una incorporación de mercancías, en cuyo caso el precio que se pague no tendrá la consideración de canon o royalty. El software standard se puede definir como la adquisición del derecho de uso de los programas de ordenador para su utilización por una generalidad de usuarios que pretenden resolver programas comunes que satisfacen una cantidad única y por una sola vez, pero que el cesionario se reserva todos sus derechos dominicales. Se da al adquirente del programa de ordenador el uso no exclusivo del mismo, sino una licencia de uso.

En nuestro sistema tributario, la distribución de productos informáticos está definida en el IVA. El artículo 8 en su párrafo 2, 7º de la Ley del IVA, Ley 37/1992, establece que se considerarán productos informáticos normalizados los que de esta naturaleza se hayan producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final. Se considerarán entrega de bienes, el suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte u los programas o informaciones incorporados al mismo.

Las entregas de bienes se definen como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, pero también se consideran entregas de bienes

otras operaciones en las que no se produce la transmisión del poder de disposición, pero que tienen efectos económicos equiparables, entre otras el suministro de productos informáticos normalizados.

Junto con los programas standard, existen programas concretos realizados especialmente para un determinado usuario, supuesto que se suele articular, la mayoría de las veces, mediante una cesión de uso, y consiguientemente, los pagos que se efectúen tendrán la consideración de cánones.

El artículo 11 en su párrafo 2, 16º de la Ley del IVA establece: Se considerarán prestaciones de servicios el suministro de programas informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte. Se considerarán productos informáticos específicos los de esta naturaleza que hayan sido producidos previo encargo del cliente.

Se considera accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte.

En conclusión, la licencia de uso de un programa forma parte del inmovilizado inmaterial de la empresa cuando es un gasto plurianual, aunque puede ocurrir que su utilización no supere un año puesto que están preparados para realizar una labor que prescribe, piense en los programas para el cálculo del IRPF, en cuyo caso tendrán la consideración de gasto del ejercicio. Otra posibilidad es disfrutar del uso del programa a través del pago de un canon periódico. En este caso, en cuanto que se trata de un alquiler o prestación de servicios, tendrá la consideración de gastos.

El tratamiento de los derechos de uso de los programas de ordenador está claramente explicado por el Ministerio de Economía y Hacienda en contestación a consultas planteadas por el contribuyente:

" Cuando los adquirentes de los derechos de uso de los programas abonan una remuneración a tanto alzado al autor, adquieren un elemento patrimonial intangible (inmovilizado inmaterial), que pueden reflejar en el activo de su balance por su precio o valor de adquisición y amortizarlo cuando sufra una depreciación continuada o se adquiera por un tiempo limitado, sin posibilidad de prórrogas sucesivas, siempre que se produzca una depreciación efectiva y se halle contabilizada." ¹⁰⁸

■¹⁰⁸ Normativa: Artículo 65 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y Resolución de 9 de marzo de 1990 de la Dirección General de Tributos.

Por una parte, se refiere a la distinta forma de adquisición según tanto alzado o por canon de la que ya hemos tratado.

En segundo lugar, hace referencia directa a su amortización en el supuesto de que se haya activado como inmovilizado inmaterial en el balance de la empresa. Este último aspecto, la amortización, ha sido objeto de importantes novedades en 1997.

El RD 537/97, de 14 de abril en el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, recoge a su vez unas nuevas tablas de amortización. Uno de los aspectos más destacados de esta reforma de las tablas de amortización es el nuevo elemento introducido, los sistemas y programas informáticos. Este elemento se ha situado dentro de los Elementos Comunes, el apartado 7 y se le ha dotado de un CMA de 33% y un PMA de 6 años.

La importancia de esta novedad se extrae de las siguientes conclusiones:

1. Se recogen por primera vez en las Tablas de amortización un elemento del inmovilizado inmaterial. Los elementos allí contemplados no son propiedad intelectual de la empresa, son una herramienta de trabajo, como una mesa o una máquina de escribir, pero pertenecen al inmovilizado inmaterial, consecuencia de su carácter intangible.
2. Se exceptúan estos elementos, como consecuencia de punto anterior, de su aplicación del sistema especial destinado para los elementos del inmovilizado inmaterial (artículos 11, 4 y 5 LIS).
3. Le será de aplicación cualquiera de los sistemas de amortización, con excepción del sistema de bienes usados, que exigen expresamente que se trate de elementos del inmovilizado material.

En conclusión, la inclusión de los sistemas y programas informáticos en las tablas del RD 537/97, establece un tratamiento distinto a estos elementos respecto de los demás que conforman el inmovilizado inmaterial, del que podemos establecer dos situaciones diferenciadas:

- Si se cede el derecho de uso de programa, adquiriéndolo mediante contraprestación por tiempo limitado e inferior al período mínimo establecido en las tablas de amortización, es decir, más de uno u menos de tres años, podrá amortizarlo

fiscalmente en ese plazo, si bien la carga de la prueba recaerá en el sujeto pasivo, pero en este caso será fácil de probar.

- Si el derecho de uso es por tiempo ilimitado, se aplicarán los coeficientes recogidos en tablas de amortización de acuerdo con el sistema de amortización elegido.

Para finalizar, unas notas sobre la prestación de asistencia técnica al usuario. La adquisición por parte del usuario de programas de ordenador puede hacerse tanto a empresas residentes en territorio español como a empresas no residentes. En el supuesto de empresas residentes no se plantea ningún problema, tanto en el caso de adquisición del programa como de la asistencia técnica que se deriva de él. Sin embargo, en el mundo de la informática es frecuente la transferencia de tecnología y por tanto las transmisiones entre países distintos. La naturaleza de la entrega del bien como importación, en cuanto que procede de una empresa no residente no presenta la menor duda. Sin embargo, la adquisición de estos programas puede llevar aparejado un derecho de asistencia técnica de ayuda al programador y al usuario que plantea, respecto de la empresa que presta el servicio, la duda de si son rendimientos obtenidos en territorio español o no. La Dirección General de Tributos resuelve este problema en la consulta vinculante de 22 de mayo de 1984 en la que se pronuncia en los siguientes términos: *"La importación del (...) conteniendo los lenguajes de programación, los sistemas operativos y las utilidades de ayuda al programador supone la realización de una operación de importación que incorpora en razón de su propio contenido un aspecto importante de asistencia técnica, cuya retribución debe ser considerada como un rendimiento obtenido en España y, como tal, sujeto al IS, siendo sujeto pasivo del mismo la entidad vendedora no residente* ¹⁰⁹".

4. CONCLUSIONES

Bajo la denominación de sistemas y aplicaciones informáticas o programa de ordenador se reúnen distintos sujetos pasivos cuya imposición directa es distinta dependiendo de su relación con el producto, de forma que debemos distinguir entre el autor, el derecho de explotación y el usuario del programa de ordenador.

■¹⁰⁹ Sobre este aspecto y en los mismos términos se pronuncian las Resoluciones del TEAC de 25 de septiembre de 1991 y de 22 de octubre de 1991.

El autor y el derecho de explotación, como derechos derivados de la Ley de Propiedad Intelectual están bajo la protección de ésta, y tienen la consideración de elementos del inmovilizado inmaterial, cuyas consecuencias tributarias se derivan de esta consideración pero con las particularidades que encierran las aplicaciones informáticas.

El caso del usuario es distinto ya que la aplicación informática se sustantiviza, y aunque continúa bajo la protección de la Propiedad Intelectual, a efectos tributarios tiene un tratamiento distinto.

Una vez que se define la naturaleza tributaria de cada uno de los rendimientos que genera la aplicación informática, tanto para el autor, el derecho de explotación y el usuario, su imposición dependerá de la forma en que se obtengan los rendimientos, ya sea a través de un canon o de una retribución a tanto alzado.

En conclusión, la dificultad que encierra el tema de los programas de ordenador comienza en su clasificación como rendimiento, y una vez determinado este aspecto, en aplicar las obligaciones contables, de amortización, provisión y demás gastos deducibles especificados para este tipo de bienes.

ADENDA

La imposición sobre la renta procedente de actividades empresariales y profesionales de las personas físicas ha sufrido una importante modificación para este año 1998. Aunque las novedades introducidas no afectan directamente a las consideraciones y conclusiones presentadas en este trabajo sobre la imposición directa de los programas de ordenador, considero necesario hacer una referencia escueta a la nueva situación tributaria de los sujetos pasivos personas físicas empresarios y profesionales.

Como hemos expuesto en este trabajo, la imposición de actividades empresariales y profesionales personas físicas hasta el 31 de diciembre de 1997 se concretaba en los siguientes sistemas de determinación de la Base Imponible: Estimación directa y Estimación Objetiva, esta última con dos modalidades:

Estimación objetiva por coeficientes y estimación objetiva por índices, signos o módulos.

Por tanto, para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 1998 desaparece la estimación objetiva por coeficientes.

La estimación objetiva por índices, signos o módulos se mantiene con idéntica configuración y aunque está prevista legalmente su aplicación a los rendimientos de profesionales, no aparece en los nuevos módulos aprobados por la OM de 13 de febrero de 1998 ninguno que se refiera a la materia que nos ocupa.

Respecto de la estimación directa, la modalidad normal coincide con la conceptualización de la regulación anterior, y su remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La mayor novedad de esta nueva regulación se centra en la estimación directa simplificada. Su cálculo se realiza aplicando los artículos 41 y 42 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, es decir, ingresos menos gastos necesarios para el desarrollo de la actividad. El conjunto de provisiones deducibles y los gastos de difícil cuantificación se calcularán aplicando el 5% sobre el rendimiento neto. Las modificaciones sobre amortizaciones no afectan al inmovilizado inmaterial.

Con estas notas presento el nuevo esquema de cálculo de los rendimientos empresariales y profesionales y mantengo las consideraciones presentadas en este trabajo.

