

ASISTENCIA TÉCNICA E IMPUESTO A LA RENTA: A PROPÓSITO DE LA RECIENTE MODIFICACIÓN A LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Jorge Bravo Cucci

Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Supervisor de la División de Consultoría Tributaria de Pazos, López de Romaña, Rodríguez Sociedad Civil Firma miembro de BDO.

INTRODUCCIÓN

A raíz de las modificaciones introducidas a la Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Legislativo N° 945, y de conformidad con el texto actual del artículo 9° inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), se considera renta de fuente peruana, a la obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país. Ello significa que las rentas provenientes de tales actividades que correspondan a sujetos no domiciliados, calificarán como rentas gravadas y se someterán al régimen de retención en la fuente, correspondiendo al pagador de las mismas efectuar la retención del 30% respecto de las sumas que retribuyan tales actividades. Cabe indicar que no se define lo que es asistencia técnica ni cuando ella se entiende utilizada económicamente en el país.

Como era previsible, el texto de la referida norma ha generado diversas interpretaciones en el medio especializado, lo que a su vez, ha creado gran inseguridad entre aquellos contribuyentes que mantienen contratos con sujetos no domiciliados, dada la diversidad de opiniones que vienen circulando. Muchos reclaman la necesidad de incorporar a nivel normativo, un concepto de asistencia técnica, labor que de ser efectuada a través de normas reglamentarias sería ilegal. Otros sostienen que es imprescindible definir cuándo un servicio es utilizado económicamente en el país. Por su parte, hay quienes concluyen que la norma en cuestión es inaplicable, dada la falta de definición anteriormente advertida. Otra corriente interpretativa, sostiene que el término asistencia técnica se asemeja al de servicios técnicos. Finalmente, hay una posición que asimila la asistencia técnica a la transferencia de know how (conocimientos secretos no patentados).

A continuación, trataremos de abordar los aspectos teóricos que, a nuestro juicio, sirven para

desvirtuar las interpretaciones antes referidas, y que nos permiten arribar a una interpretación más consistente.

LAS DEFINICIONES Y LAS NORMAS JURÍDICAS

¿Es función de una norma jurídica contener definiciones? Si entendemos que una norma es un juicio hipotético condicional, cuya función es prescribir conductas a través de su mandato (consecuencia normativa), advertimos que no corresponde al derecho positivo, entendido como un conjunto de normas insertadas en el ordenamiento jurídico a través de sus vehículos pertinentes, servir de medio para definir aquello que es materia de regulación. Estamos frente a la diferencia entre Derecho positivo y Ciencia del Derecho: el primero, cuya función consiste en dirigir las conductas orientándolas en trayectoria a los valores que la sociedad pretende implantar; la segunda descriptiva de su objeto de estudio, vale decir, del Derecho positivo².

El propio Geraldo Ataliba, con apoyo en Sainz De Bujanda, es del entendimiento que el artículo 3° del Código Tributario del Brasil que define el concepto de tributo, es un mero precepto didáctico, pues “no es función de ley ninguna formular conceptos teóricos”³. En esa misma línea, De Brito Machado también afirma “que, en principio, no es función de la ley conceptuar”⁴.

Que una norma jurídica contenga definiciones para permitir su mejor interpretación y aplicación, no significa que sea imprescindible que las tenga. Por lo tanto, no podrá sostenerse científicamente que si una norma no define alguno de sus aspectos regulados, deviene en inaplicable. Piénsese sino en la innumerable cantidad de normas jurídicas que serían inaplicables en el país ante la falta de definiciones. Los propios principios constitucionales, recogidos en el artículo 74° de la

2 Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra 2003, Pág. 127-128.

3 Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Malheiros Editores, 2000. Pág. 32.

4 De Brito Machado, Hugo. *Curso de direito tributário*, Pág. 37.



Constitución Política del Perú, al no estar definidos, tampoco serían aplicables. Si una norma jurídica no contiene una definición, corresponderá al intérprete, valiéndose de los métodos de interpretación de los cuales dispone, y amparándose en la Ciencia del Derecho, arribar al contenido de significación de la norma.

Claro está que no desconocemos que el Derecho crea sus propias realidades, y que es factible que cierta rama del mismo pueda tener definiciones particulares, pero de allí a sostener que todo término o expresión deben encontrarse previamente definidos para ser aplicables hay mucha distancia.

LA NORMA JURÍDICA Y LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

La norma tributaria, como toda norma jurídica, no escapa de la indeterminación de los términos y signos lingüísticos que la expresan, o de lo que viene a denominarse en doctrina como los conceptos jurídicos indeterminados. Ciertamente es que lo indeterminado no significa que sea indeterminable, siendo dicha técnica necesaria cuando el legislador no determinó con absoluta nitidez el ámbito de aplicación, por considerar necesario contar con datos empíricos, fácticos, técnicos o científicos de los que solamente el intérprete y el aplicador de la norma en cada hipótesis de incidencia dispondrán. A la indeterminación inicial, se sobrepone la determinación final producto de la labor del intérprete.

El empleo de la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados, que proviene del Derecho alemán⁵, presupone *a)* un concepto base determinado o núcleo fijo (*Begriffkern*), *b)* un contorno o halo difuso (*Begriffhof*) y *c)* una zona de certeza negativa, en la que hay certeza respecto de aquello que no está contenido en el concepto. Los problemas en el empleo de tal técnica jurídica se suscitan precisamente en aquel halo difuso, en el que es difícil distinguir la correspondencia entre el objeto y el concepto. Pero esa situación de indeterminación terminológica será necesariamente solucionada a través de la interpretación de la norma y su posterior aplicación.

5 Ver, entre otros autores a Ehmke, Forsthoff, Wolff, Landmann-Giers-Proksch y Koellreuter.
6 "El concepto indeterminado no encierra una opción o libertad de elección entre varias soluciones o actividades posibles. Por el contrario, al establecerlo, quiere el legislador que una única solución sea adoptada, la que resulta del comando legal traducido por el concepto indeterminado: el problema en el caso, para la concreta determinación del concepto, es apenas, como efectúan los autores la interpretación". Amílcar de Araújo Falcao. *Fato gerador da obrigação tributária*. Pág. 61.
7 "(...) en cada caso de interpretación, sobre todo de textos normativos que contengan <conceptos indeterminados>, no

Debe ser dicho, el empleo de tal técnica, presenta el problema de si existe una única interpretación válida del sentido de la norma⁶, o si la indeterminación terminológica permite más de una interpretación posible⁷. Lidiamos aquí con un problema propio de la ambigüedad del lenguaje que debe ser solucionado a través de los métodos de interpretación admitidos por el derecho. En ese sentido, pretender que en todos los casos podremos alcanzar la "única interpretación correcta", es no comprender en qué consiste la interpretación.

¿Es el concepto de asistencia técnica un concepto jurídico indeterminado? Definitivamente nos pronunciamos por una respuesta afirmativa. A nuestro modo de ver, hay una zona de certeza positiva, en la que no cabe duda de qué califica como asistencia técnica. Ese es el caso de un servicio de mantenimiento prestado al adquirente de determinado equipo. Ciertamente hay una zona de certeza negativa, en la cual hay igual contundencia respecto a lo que no encuadra en tal concepto, como es el caso de los servicios profesionales prestados por abogados o publicistas. Como no podría ser de otra manera, hay una zona de incertidumbre o halo difuso, que es menester desentrañar caso por caso.

¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR ASISTENCIA TÉCNICA?

Una corriente de opinión que no compartimos, entiende por asistencia técnica a cualquier prestación de servicios, sea ella de índole técnico, profesional o administrativo. En tal línea interpretativa, y en un entendimiento literal del artículo 12° del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, Cruz Padial sostiene que si el cedente se obliga a suministrar información, consejo técnico necesario, garantizando el resultado, y comprende una obligación de hacer, entonces el contrato calificará como una asistencia técnica⁸.

En posición contrapuesta a la anterior, Carmona Fernández, sostiene que cuando en un Convenio se menciona a la "asistencia técnica", se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.), y que, en suma, se

existe una interpretación verdadera (única correcta); la única interpretación correcta – que habría entonces de ser exacta – es objetivamente incognoscible". Grau, Eros Roberto. *Conceitos indeterminados*. 1° Congreso Internacional de Direito Tributario – IBET. Pág. 124.
8 Cruz Padial, Ignacio. *Cánones: su concreción y sus implicancias tributarias*. Estudios Financieros. IEF. N° 232. Pág. 78.
9 Carmona Fernández, Néstor. *Fiscalidad de las transferencias de tecnología y Jurisprudencia*. Crónicas Tributarias N° 98. Pág. 11.

trata de rentas «activas», que derivan de prestaciones de servicios, de obligaciones de “hacer”, no de “ceder” o de “dar”⁹.

Por nuestra parte, por asistencia técnica entendemos a las prestaciones de servicios consistentes en la aplicación de conocimientos tecnológicos. Por tanto, en una primera caracterización se advierte que su objeto es la prestación de servicios, pero no de cualquier servicio en sentido amplio, sino aquellos en los que hay involucrada cierta aplicación de tecnología.

¿Qué debe entenderse por tecnología? Pues por tal entendemos a los resultados de investigaciones relacionadas a ingeniería básica, ingeniería de procesos, procesos de producción, mantenimiento, así como cualquier otro conocimiento técnico que directa o indirectamente importe un aumento de la cualidad y de la productividad de los productos o servicios comprendidos por las actividades del receptor de la tecnología recibida, o como lo prefiere Slame “es el conjunto ordenado, organizado y sistematizado de conocimientos, empleados en la producción y comercialización de bienes y servicios, y que está integrado no sólo por conocimientos, sino también por conocimientos empíricos”¹⁰.

En segundo lugar, al igual que un sector de la doctrina¹¹, consideramos que no todo servicio que conlleve una aplicación tecnológica calificará como asistencia técnica. En efecto, la asistencia técnica es una prestación de servicios que es accesoria a una prestación principal en la que puede haber involucrada la transferencia de equipos, instalación de sistemas o de cualquier otra modalidad de bien o servicio que merezca acompañamiento técnico especializado. Así, como lo asevera Xavier¹², la simple expresión “asistencia” revela que la prestación de servicios que es objeto del contrato no tiene carácter de autónomo e independiente, mas sí de complementario y accesorio de otra operación principal prevista en el mismo contrato, generalmente de venta de equipos y bienes de capital en general. En ese mismo sentido, Carmona

Fernández señala que la empresa que presta a otra asistencia técnica, no se obliga a efectuar por medio de su personal los correspondientes servicios, sino únicamente a facilitar los conocimientos necesarios y las informaciones de base¹³.

La asistencia técnica se distingue del contrato de prestación de servicios en general, pues en éste último la prestación del servicio es objeto principal del contrato, mientras que en la primera, la prestación del servicio es meramente instrumental. En un contrato de prestación de servicios en general, las partes quieren la propia ejecución de un determinado servicio y no una simple asistencia¹⁴.

En ese mismo sentido, Rossetto¹⁵ afirma que aunque la asistencia técnica implica una forma de asesoramiento, no todo asesoramiento es asistencia técnica; siendo la principal diferencia aquella que

**“...por asistencia técnica
entendemos a las prestaciones
de servicios consistentes en
la aplicación de conocimientos
tecnológicos...”**

pregona que la asistencia técnica es una forma de transferencia tecnológica, lo cual implica que ella “no consiste en la ejecución de una tarea u obra específica sino en el asesoramiento o enseñanza a quienes deben realizar dicha

tarea u obra”; mientras que el asesoramiento propiamente dicho, al integrarse al proceso productivo para ejecutar tareas relativas a dicho proceso, no efectúa transferencia tecnológica alguna; es decir, mientras la asistencia técnica transfiere tecnología, la asesoría se limita a la prestación de un servicio.

ASISTENCIA TÉCNICA Y KNOW HOW

Es conveniente señalar que el concepto de asistencia técnica no es asimilable al de know how. Como bien lo asevera Shaw:

“Lo que diferencia a ambas figuras no es, en lo fundamental, la naturaleza sustancial de las mismas (pues ambas son modalidades de transferencia tecnológica) sino la modalidad de la adquisición y transferencia de los conocimientos tecnológicos involucrados, ya que mientras la primera (regalías) implica la transferencia de

10 Slame, María Cristina. *Transferencia de Tecnología*. Depalma. Pág. 6.

11 Torres Taveira, Heleno. *Parecer / Ipiranga Petroquímica S.A.* Pág. 78. Xavier, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Forense 1998, pág. 629.

12 Xavier, Alberto. Ob. Cit. Pág. 629-630.

13 Carmona Fernández, Néstor. *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*. Pág. 274.

14 Vogel, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Pág. 706. Afirma dicho autor: “between advisory services (...) and the services rendered by the grantor of know-how when he does no more than continue to keep the recipient of the know how informed of the most recent developments of knowledge in the specialist field concerned”.

15 Rosetto, Jorge. *Temas Tributarios*. Fundación de Cultura Universitaria. Pág. 86.



conocimientos previamente adquiridos que constituyen un valor capitalizado, que genera rentas que derivan de un capital intangible, la segunda (asistencia técnica) implica la prestación de un servicio actual de asesoramiento, concomitante o contemporáneo a la respectiva contraprestación, que produce rentas que son generalmente de naturaleza persona o derivadas del trabajo”¹⁶

Como puede advertirse, las regalías que retribuyen un know how, se derivan de fuentes productoras de renta de tipo pasivo, vale decir, generadas por la explotación de un bien o conjunto de ellos que tienen la naturaleza de intangibles (conocimiento secreto no patentado). Mientras en el know how se transfiere la tecnología (*supplying know how*) en la asistencia técnica hay una aplicación de dicha tecnología (*applying know how to guide the company*)¹⁷.

Las características que sirven para identificar a un contrato know how son las siguientes¹⁸:

- Se deben transmitir conocimientos y experiencias particulares no reveladas al público, ni capaces de obtenerse por el solo examen del producto o el mero dominio de la técnica usual. No se trata pues de cualquier conocimiento: el know how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica.

- El cedente no tiene que intervenir en la utilización de los conocimientos cedidos. Su intervención en el contrato implicaría una prestación de servicios.

- El cedente no garantiza los resultados ni se responsabiliza de ellos. Contrariamente, en el caso de una prestación de servicios, el prestador responde por los daños causados al usuario del servicio, si en la ejecución del mismo obró con dolo o culpa inexcusable (artículo 1762° del Código Civil).

- Las regalías no se derivan de *fuentes activas*, como es el caso de los servicios, pues en ellos la retribución (honorario) proviene de una actividad desplegada a favor del destinatario del servicio. Cualquier evidencia de actividad del cedente desvirtúa su condición de transferencia de know how. Por tanto, para la LIR sólo son regalías las sumas que retribuyen la pura transferencia de conocimientos especializados¹⁹, que no implique una prestación de servicios.

16 Shaw, Jose Luis. *Manual de Derecho Financiero*. Fundación de Cultura Universitaria. Pág. 140.
 17 Baker, Philip. *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Pág. 27.
 18 De Arespacochaga, Joaquín. *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 1996, pág. 258.
 19 Al respecto, la Administración Tributaria, a través del Informe N° 070-2001-SUNAT/K00000, comentando el artículo 27° de

UTILIZACIÓN ECONÓMICA DE LA ASISTENCIA TÉCNICA

Otro de los extremos controvertidos de la norma comentada, es el entendimiento que debe tenerse por la expresión utilización económica de la asistencia técnica, que como puede ser advertido, se trata de un criterio de conexión territorial. Pues bien, bajo tal criterio, no importará el lugar de ubicación de la fuente productora de la renta, sino el lugar donde el servicio es empleado, aprovechado, o si se quiere utilizado, siendo que, si dicha utilización se produce en el país, se habrá configurado el supuesto de hecho previsto por el legislador.

Ahora bien, la precisión de que dicha utilización sea “económica” en apariencia pareciera estar dirigida a que el beneficio de dicho servicio se aproveche en el territorio nacional, sin importar si el referido servicio fue prestado íntegramente en territorio extranjero y si el primer acto de disposición del servicio por el usuario, ocurrió también en territorio extranjero. Así por ejemplo, si una empresa no domiciliada en el país presta asistencia técnica a una empresa domiciliada que adquirió cierta tecnología de aquella, la cual se materializa a través de un “training” al personal de la domiciliada que la operará, si dicha asistencia es prestada en el exterior al personal de la usuaria que ha viajado al exterior para recibirla, nos parece que la utilización económica se habrá producido en el país, sin perjuicio de que la prestación y disposición del servicio se hayan producido fuera de él.

CONCLUSIÓN

Pues bien, luego de este breve repaso conceptual, pueden ser extraídas las siguientes conclusiones: (i) No es imprescindible que la definición de asistencia técnica se encuentre recogida en una norma para que el precepto contenido en el artículo 9° literal j) sea aplicable. (ii) Apelando a la doctrina como fuente de interpretación, se tiene que la asistencia técnica es aquella prestación de servicios accesoria a una prestación principal, que conlleva necesariamente una aplicación de tecnología. (iii) La asistencia técnica no es asimilable a la transferencia de conocimientos secretos no patentados (know how). (iv) Él concepto de aprovechamiento económico

la LIR y el artículo 16° de su norma reglamentaria, entiende que:
 “Los servicios técnicos son supuestos distintos al de la transmisión de conocimientos que generan el pago de regalías, pues suponen la aplicación (no su transferencia) de conocimientos especializados que requieren el ejercicio de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario.

de la asistencia técnica, puede ser entendido válidamente en el sentido de aprovechamiento del beneficio derivado del servicio.

REFLEXIONES FINALES

Tratando de entender la razón de la modificación introducida y de la supresión de toda referencia a servicios técnicos, pareciera que con ella, el legislador pretendió dar a la asistencia técnica un alcance semejante o quizás mayor al de los servicios técnicos, pretendiendo alcanzar con el Impuesto a la Renta, a rendimientos que provenían de servicios prestados en territorio extranjero, variando el criterio de conexión preexistente (principio de territorialidad o de ubicación de la

fuente) por el de aprovechamiento económico del servicio. Pues si ese fue el propósito, debemos decirlo, no ha sido conseguido, y por muy el contrario, el cambio sólo afectará a una cantidad muy limitada de servicios.

Finalmente, si el propósito fue incrementar recaudación a través de la ampliación de la base tributaria, no nos parece la forma más acertada de hacerlo, insertar como criterio de conexión la regla de aprovechamiento económico del servicio, pues es sabido que los sujetos no domiciliados difícilmente aceptan la retención del Impuesto a la Renta, el cual al ser asumido por el sujeto domiciliado en el país usuario del servicio, se transforma para él en un gasto no deducible. 

(...) En cuanto a la transferencia de conocimientos, se puede afirmar que la misma se limita a la pura transmisión de conocimientos especializados de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial, técnico o científico que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas y no implica que el cedente intervenga en la aplicación por el cesionario de los conocimientos transmitidos, pues dicha

transmisión es para que éste pueda utilizarlo por cuenta propia.

En cambio, cuando una de las partes se obliga a utilizar sus conocimientos industriales, técnicos o científicos a fin de ejecutar actividades a favor de la otra parte, estamos frente a una prestación de servicios, pues ésta no recibe la transferencia de los conocimientos o aptitudes subyacentes en la prestación de los mismos."