

Asistencia Técnica: ¿Qué Comprende?

Ramón Gálvez Márquez^(*)

La incorporación en nuestro ordenamiento impositivo del concepto “asistencia técnica” como una actividad gravada trajo consigo dos problemas cuya solución plantea niveles diferentes de dificultad. El primero, quizá más simple, pero de consecuencias jurídicas de mayor impacto, está referido a la situación de inconstitucionalidad del gravamen en tanto el contenido del aspecto material de la hipótesis de incidencia ha sido desarrollado vía decretos supremos, normas que conforme a nuestro ordenamiento jurídico carecen de la jerarquía necesaria para dicho propósito. Ello determina que la herramienta jurídica utilizada para incorporar el gravamen en nuestro sistema ha violado el principio de legalidad.

El segundo, que ofrece un nivel alto de complejidad pues es básicamente de orden interpretativo, está constreñido a establecer los alcances del concepto de “asistencia técnica”, sobre la base de la redacción de los Decretos Supremos N° 086-2004-EF y 134-2004-EF.

Este artículo trata sobre el segundo problema. Vamos a intentar establecer los alcances del concepto y propondremos una fórmula que le permita al intérprete, por lo menos en la generalidad de situaciones, poder definir con razonable certeza si es que se está, para el caso concreto, dentro de los alcances del gravamen. Veamos primero el texto de la ley:

El literal j) del artículo 9, incorporado por el Decreto Legislativo N° 945, establece lo siguiente:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de

^(*) Socio de KMPG Grellaud y Luque Abogados. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú, donde ha seguido también cursos para la Maestría en Derecho Internacional Económico. Profesor del curso Planeamiento Estratégico Tributario en la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima y de la Maestría de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: (...)

La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.”

Veamos qué dice la exposición de motivos:

“Se incluye como supuesto de sujeción la asistencia técnica, teniendo como punto de conexión a la utilización económica en el país.

Cabe indicar que este tratamiento sigue la tendencia reconocida internacionalmente para los servicios de asistencia técnica, tal y como se detalló en el numeral 3) de este acápite, esto es, otorgarles una regla de fuente específica y que se base en el criterio de la utilización o consumo del servicio.

El cuadro N° 4 presenta una diversidad de definiciones de “asistencia técnica” siendo ésta la terminología utilizada internacionalmente y la que se recoge en el texto de la norma en lugar de la terminología anteriormente usada de “servicios técnicos”.

El inciso d) del artículo 48° de la LIR dispone que los servicios técnicos que requieren la realización de actividades, parte en el país y parte en el extranjero, prestados por personas jurídicas no domiciliadas: cuarenta por ciento (40%) de los ingresos brutos que éstas obtengan.

Por su parte, el inciso c) del artículo 27° del reglamento de la LIR define como servicios técnicos a aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutadas de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión.

Luego, indica que no están comprendidas en el inciso d) del Artículo 48° de la Ley, las actividades que las personas jurídicas no domiciliadas desarrollen en el país a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial comercial y a las que se refieren los Artículos 27° de la Ley y 16° de este Reglamento.

Bajo la propuesta normativa, entonces, resulta que el inciso d) del artículo antes citado se deroga, para dar paso a una regla de fuente específica en el artículo 9° de la Ley”.

Si se observa el texto de la ley, que es bastante lato, y se lo relaciona con su exposición de motivos, queda claro que el legislador quiso dar un vuelco sustancial al tratamiento de los servicios prestados por no domiciliados, considerándolos sujetos a imposición en el Perú cuando sean utilizados económicamente en el país. Pero el problema se centra en definir de qué servicios se trata; es decir, si es que el vuelco dado tenía por propósito alcanzar a cualquier prestación de hacer, o si por el contrario, comprendía sólo a ciertas actividades del conocimiento humano representadas en un hacer. Queda claro también que la exposición de motivos de la ley quiso que no todos los servicios estuviesen comprendidos en la nueva norma, pero desafortunadamente fue lo bastante ambigua como para no dar espacio a una interpretación certera de sus alcances. En otras palabras, con el texto de la ley y su exposición de motivos el concepto de asistencia técnica quedaba en una situación de marcada imprecisión.

Aquí conviene hacer una reflexión de contenido económico aunque desde luego ligada a lo impositivo. La importancia de una determinación cierta del concepto de asistencia técnica tiene relación directa con un tema de competitividad de las empresas establecidas en el país, pues dado que el criterio de imposición escogido es el de la “utilización económica”, para aquellos casos en los que el proveedor de la asistencia técnica desarrolle la actividad íntegramente en su país, lo más probable será que esas rentas califiquen en su país de origen como de fuente nacional y, por ende, las retenciones practicadas en el exterior no sean acreditables contra su impuesto interno, por tener su origen en rentas de fuente interna. Esta situación podría generar que el proveedor no acepte la retención, lo que llevaría a que el usuario establecido en el país la asuma, lo que significa en palabras sencillas un incremento en el precio del servicio. Sin duda, aquí hay un tema de competitividad que analizar, pues el sistema tributario peruano estaría generando un aumento en el precio de las transacciones que realizan los usuarios establecidos en el país.

Por otra parte, la calificación de la actividad como una distinta a la asistencia técnica tiene también otras consecuencias importantes. Así, si es que no lo fuese y su ejecución se da en el territorio nacional, la tasa de retención será de 30% y no de 15% como corresponde a la asistencia técnica; en cambio, si es que su ejecución se diese íntegramente en el exterior no estaría sujeta a retención por no calificar como rentas de fuente peruana.

Establecida la importancia de contar con un concepto de asistencia técnica adecuadamente determinado, es oportuno analizar cómo el Poder

Ejecutivo reglamentó la ley, aunque lo cierto es que más que reglamentarla, le dio contenido. Mediante Decreto Supremo N° 086-EF-2004, publicado el 4 de julio del 2004, se incorporó en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 4-A, inciso c), con el siguiente texto:

“Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.

La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior.

No se considera como asistencia técnica a:

- i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.*
- ii) Los servicios de marketing y publicidad.*
- iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares.*
- iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los Artículos 27° de la Ley y 16°.*

En estos dos últimos casos la contraprestación recibirá el tratamiento de regalías.

La renta neta por concepto de asistencia técnica, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del Artículo 76° de la Ley, no incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país.

En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios:

- 1. Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máqui-*

nas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección; reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos; incluyendo control de calidad; estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.

2. *Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.*
3. *Asesoría y consultoría: El asesoramiento e instrucciones suministradas por técnicos y profesionales, el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas; la asesoría financiera que puede comprender: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas, asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras.*

La asistencia técnica se utiliza económicamente en el país cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. *Sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no.*

Se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. *Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.*

En caso concurren conjuntamente con la prestación del servicio digital o con la asistencia técnica o con cualquier otra operación, otras prestaciones de diferente naturaleza, los importes relativos a cada una de ellas deberán discriminarse a fin de otorgar el tratamiento que corresponda a cada operación individualizada. Sin embargo, si por la naturaleza de la operación no pudiera efectuarse esta discriminación, se otorgará el tratamiento que corresponde a la parte esencial y predominante de la transacción”.

A los tres meses y un día, el 5 de octubre del 2004, el Poder Ejecutivo publicó un nuevo Decreto Supremo, el N° 134-2004-EF, por el cual mediante su Novena Disposición Final se estableció lo siguiente:

“Incorpórese el acápite v) al tercer párrafo del inciso c) del Artículo 4º-A del Reglamento y sustitúyase el numeral 3) del sexto párrafo del citado inciso, de acuerdo a los siguientes textos:

“(…)

v) La supervisión de importaciones.

(…)

3) Asesoría y consultoría financiera: Asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras. (...).”

De una lectura del texto de las normas reglamentarias podrá notarse que el intento del Poder Ejecutivo fue, primero, fijar un concepto y luego de ello, hacer una lista de actividades que de todas maneras deberían ser consideradas como asistencia técnica. Aquí se presenta una primera debilidad de la norma reglamentaria, que está dada por el hecho de que la lista de actividades en varios casos no tiene relación alguna con el concepto. Es decir, primero se plantea una definición general y luego se indican actividades que nada tienen que ver con tal definición. Pareciera que el Poder Ejecutivo no tuvo muy claras las cosas al momento de regular el gravamen, o que teniéndolas, desarrolló un planteamiento normativo inadecuado.

Si nos concentramos en el concepto planteado en las normas reglamentarias, y aceptamos que la lista de actividades poco tiene que ver con el concepto, pero que sí revela la voluntad del Poder Ejecutivo de gravar tales actividades como asistencia técnica, se presenta la dificultad de tener que darle contenido cierto a dos partes del concepto utilizado: (i) qué significa “proporcionar conocimientos”, y (ii) a qué se refiere el vocablo “necesario”. No nos vamos a referir en este artículo a las demás partes del concepto, que consideramos se explican por sí solas.

1. El requisito de que el objeto del servicio sea el de proporcionar conocimientos

Como podrá apreciarse de la lectura de las normas el objeto de la asis-

tencia técnica es “proporcionar conocimientos especializados, no patentables...”. Es difícil poder definir el sentido de las normas cuando utilizaron la fórmula “proporcionar conocimientos especializados”. La exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-EF-2004, cuando explicó el requisito de que el prestador “proporciona conocimientos especializados”, señaló que ello implica “en buena cuenta que el prestador “transmita” o “transfiera” tal conocimiento al usuario.” Agregó que: “... Esa transmisión evidentemente se realizará a través de:

- Recomendaciones,
- Sugerencias,
- Instrucciones.

Y terminó diciendo “Como se observa, el concepto de asistencia técnica involucra no sólo un hacer sino que éste debe otorgar un valor agregado para el usuario en la medida que éste se aprovecha directamente de las habilidades del prestador”.

Como consecuencia de ello, y sólo hasta esta parte de las normas, calificarán como asistencia técnica aquellos servicios cuyo objeto sea el de transmitir conocimientos. Pero ¿qué significa transmitir conocimientos?, ¿el informe de un estudio de abogados en el que se explica el régimen jurídico de un país extranjero respecto de cierta inversión que pretende hacer una empresa nacional lo es?, ¿qué sucede con los servicios de información financiera sobre tasas de interés, precios de commodities y similares provistos por ciertas entidades dedicadas a brindar este tipo de información? y ¿qué hay del estudio de suelos hecho a través de fotografía satelital o similares?

Pareciera que podríamos distinguir los casos en los que el objeto del servicio es proporcionar conocimientos de aquellos en los que el objeto es el de proporcionar información. Si es que escudriñamos en ambos, podríamos encontrar que hay una diferencia de calidad, pues en el primero el objeto es transmitir formas, métodos, reglas, procedimientos o similares para hacer las cosas o definir algo, que el usuario puede hacer suyos para replicarlos de manera indefinida; mientras que en el segundo sólo hay datos, de mayor o menor interés, pero que no tienen la virtud de revelar la manera como se puede hacer u obtener algo.

Esta distinción nos permite establecer un filtro a las actividades para su calificación como asistencia técnica, pues aquellas que sólo transmiten datos quedarían al margen. SUNAT, en su Informe N° 021-2005-SUNAT/2B0000, dando respuesta a una consulta en la que se preguntaba sobre si era asistencia técnica el servicio de valorización

de mercancías prestado en el exterior, expresó que no lo era pues tal servicio “tiene como propósito fundamental la entrega de un documento en el que se señala el precio, cantidad y/o calidad de una determinada mercancía, sin que exista la obligación del prestador del servicio de transmitir al usuario los métodos o mecanismos utilizados a través de los cuales realiza la valorización o se determina la cantidad y/o calidad de los bienes”. La conclusión a la que llegó SUNAT se sustentó en la identificación de que el objeto del servicio no era proporcionar al usuario los métodos o procedimientos que se utilizan para poder efectuar la determinación del valor o la verificación de la cantidad o calidad. En otras palabras, el servicio contratado no tenía por objeto transmitir al usuario los conocimientos suficientes para que él pudiese efectuar la determinación de valor o verificar la cantidad y/o calidad, sino que el servicio consistía simplemente en la propia determinación del valor y la verificación de la cantidad y/o calidad.

Por su parte, al Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-EF 2004, cuando incorporó como actividad no incluida en la calificación de asistencia técnica a la supervisión de importaciones, expresó lo siguiente: (i) “En la supervisión de importaciones el prestador no proporciona, no transmite conocimientos, elementos que como se anotó anteriormente, son indispensables para la calificación de la asistencia técnica”, y (ii) La asistencia técnica consiste por excelencia en una obligación con prestación de hacer; sin embargo, en la supervisión de importaciones la empresa supervisora cumple una obligación de dar un documento: el reporte o certificado de calidad. Ni informa a la usuaria en qué o cómo desarrolló sus procesos de supervisión ni evidentemente transmite sus conocimientos especializados, sino tan sólo traslada el resultado de su actividad”.

No compartimos el desarrollo hecho en la Exposición de Motivos respecto de que la labor del supervisor de importaciones sea la de dar y no la de un hacer; pensamos que es la de un hacer que se concreta en un entregable. En cambio, sí compartimos el criterio de que la diferencia, para nosotros sustancial, entre este tipo de servicio y la asistencia técnica conceptualizada en la norma, es la de que la segunda exige la transmisión de conocimientos, expresados en la descripción de la forma cómo se hace o se obtiene algo. Pero además, pensamos que no basta con que el servicio describa la forma cómo se hace u obtiene algo, sino que consideramos que es esencial a la calificación, que el conocimiento transmitido pueda ser replicado por el usuario de forma indefinida para poder hacer u obtener ese algo. Por ello, bajo esta consideración, si el servicio de supervisión del valor de la mercancía describiera las metodologías utilizadas para su determinación, inclusive

en ese supuesto, no calificaría como asistencia técnica, pues el objeto del servicio no es darle al usuario las metodologías para conocer cómo se determina un precio, sino sólo la estimación del precio. No debe olvidarse que en la definición de asistencia técnica se establece que el uso de las habilidades del prestador tienen por “**objeto**” proporcionar conocimientos y, dado que ese es su objeto, habrá de apreciarse en cada caso en concreto en qué consiste el objeto del servicio contratado para poder calificarlo adecuadamente.

Si este filtro que planteamos es correcto, las actividades que hemos indicado precedentemente no calificarían como asistencia técnica pues el objeto de las mismas no es transmitir conocimientos sino sólo información. Desde luego que la exclusión de las dos últimas actividades es bastante más simple que la primera, pues no queda duda que sólo transmiten información o imagen y no los procedimientos para hacer algo. Pero la exclusión de la actividad del estudio de abogados es un poco más compleja, pues no es extraño que en esta actividad no sólo se informe de hechos, como sucede cuando se explica el régimen jurídico aplicable, sino que se de opinión sobre situaciones o problemas, las mismas que sí podrían calificar como asistencia técnica, dependiendo de quién sea su usuario, conforme lo veremos enseguida cuando analicemos el otro requisito indicado en la norma reglamentaria referido a que el servicio sea “necesario”.

2. El requisito de que los conocimientos transmitidos sean necesarios

Existe un nivel de incertidumbre alto entre los contribuyentes respecto a los alcances del concepto “necesario” considerado en la norma, pues si se utiliza una interpretación amplia todo servicio prestado que sea causal e involucre una transferencia de conocimientos especializados (menos los excluidos expresamente por la norma) calificaría como asistencia técnica, mientras que si se utiliza una interpretación ceñida a la lógica y propósito de la norma (requisito final enunciado en la definición y exposición de motivos), el concepto de necesario debería estar ligado a aquellos servicios que son esenciales a las actividades que el contribuyente desarrolla para la generación de sus ingresos (gravados o no).

Leamos nuevamente la definición recogida en la norma:

“Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el pro-

ceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario”.

Sin duda, el concepto de “necesario” juega un rol especialmente importante pues definirá, aunado a los demás requisitos, si es que el servicio califica como asistencia técnica o no. En efecto, podría ser que un servicio no esté incluido entre alguno de los servicios específicamente señalados entre los numerales 1 al 3 del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como sucedería por ejemplo con los servicios legales o de asesoría financiera distintos a los descritos en el mencionado numeral 3, pero que sí califiquen como asistencia técnica en vista del rol que tienen para el usuario en la generación de sus ingresos. Es este rol el que será determinante para establecer si es que el servicio es necesario o no.

Al responder las consultas que le han sido planteadas sobre el tema¹ y analizar los requisitos para la configuración de la asistencia técnica, la Administración Tributaria no se pronunció originalmente sobre los alcances del requisito consistente en que los conocimientos especializados no patentables transmitidos sean “necesarios” en el proceso productivo o actividad realizada por el usuario.

En el Informe N° 021-2005-SUNAT/2B0000, la Administración se limitó a citar literalmente el mencionado requisito (“Aquí se observa un tercer elemento caracterizador del concepto de asistencia técnica, en el sentido que el mismo debe ser uno necesario para que el usuario desarrolle sus actividades”), pero sin analizar lo que debe entenderse por “necesario”.

En cambio, en su Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000 de fecha 21 de agosto de 2008, SUNAT ha desarrollado el concepto de “necesario” sosteniendo lo siguiente:

“Así tenemos que, a efecto que un servicio califique como asistencia técnica, el servicio prestado debe tener tal grado de conexión con el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso. Es decir, sin la prestación de dicho servicio el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad, factor que resulta esencial para considerar el servicio como de asistencia técnica.

En ese sentido, de acuerdo con la definición contenida en la nor-

¹ Informes N° 014-2005-SUNAT/2B0000 y N° 021-2005-SUNAT/2B0000.

ma reglamentaria, un servicio de asistencia técnica para ser tal, además de cumplir con las otras características señaladas por dicha norma, deberá transmitir conocimientos especializados no patentables esenciales para la realización del proceso del cual se originan los ingresos del contribuyente. En caso contrario, de no guardar dicho grado de vinculación con el proceso respectivo, un servicio no podrá ser considerado como de asistencia técnica, aun cuando se trate de un gasto causal en los términos del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Dentro de ese contexto, SUNAT concluye en lo siguiente:

“Conforme a la definición contenida en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, un servicio se considerará como asistencia técnica cuando, además de cumplir con las otras características señaladas por la norma, transmite conocimientos especializados no patentables esenciales para el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario de la cual se originan los ingresos del contribuyente”.

Coincidimos con el enfoque planteado por SUNAT en relación a este concepto. Según nuestro punto de vista, las Exposiciones de Motivos de los Decretos Supremos N° 086-2004-EF y 134-2004-EF nos brindan herramientas muy valiosas para poder establecer los alcances del vocablo “necesario”. Así, en la página 22 de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 086-2004-EF se plantea lo siguiente:

“El reglamento parte del hecho que con la asistencia técnica el usuario se encontrará en la posibilidad económica y práctica de brindar servicios, producir bienes o venderlos. Por ejemplo si un estudio de abogados (sociedad civil) necesita proveer servicios de consultoría a una empresa domiciliada que mantiene negocios en España y para que pueda otorgar una opinión veraz y cierta, requiere a su vez de la opinión técnica de un estudio de abogados corresponsal en la ciudad de Madrid, dicho servicio tendría que ser calificado como asistencia técnica puesto que sin tal opinión previa, la sociedad civil peruana no podría prestar el servicio para el cual fue contratada.

Contrariamente, existen ciertos servicios que el mismo reglamento asume como accesorios a los procesos de producción, comercialización y prestación de servicios del usuario, tales como los servicios de marketing y publicidad”. [El subrayado es nuestro].

El ejemplo planteado es bastante revelador de lo que debe entenderse por necesario, pues establece una relación de dependencia de la actividad que desarrolla el usuario con el servicio recibido. Es la actividad misma del usuario la que se nutre del servicio prestado, de tal manera que tal actividad no podría ser desarrollada si es que no se recibe el conocimiento objeto del servicio. Esta relación de dependencia es tan distintiva del servicio de “asistencia técnica” que si, en el ejemplo propuesto, el servicio legal hubiese sido prestado directamente al cliente y no al estudio de abogados nacional, no habría calificado como asistencia técnica, pues el servicio legal no es la actividad que desarrolla el cliente. Nótese que para la calificación de un servicio como de asistencia técnica no basta con que sea causal o importante, es el tipo de relación existente (de dependencia) entre el servicio prestado con la actividad generadora de ingresos que desarrolla el usuario la que será determinante para la calificación. En esta parte queremos regresar al ejemplo que pusimos sobre los servicios legales cuando analizábamos el requisito de que el servicio tiene por “objeto transmitir conocimientos”, y en el que dijimos que el objeto no era el de transmitir conocimientos sino sólo información, aunque hubiese alguna opinión compleja de por medio. Distinto sería el caso si es que el usuario de los servicios legales es otro estudio de abogados, quien hace suyos los conocimientos transmitidos para utilizarlos en la prestación de sus propios servicios.

Desde esa perspectiva, el objeto del servicio sí hubiese sido el de transmitir conocimientos los mismos que eran necesarios para que el usuario pueda prestar sus propios servicios y con ello generar ingresos. Pareciera que es el tipo de actividad que desarrolla el usuario la que resulta determinante para establecer si es que el servicio es necesario o no. Nótese que será esta misma actividad la que también permitirá establecer si el objeto del servicio es transmitir conocimientos o sólo información; recordemos que habíamos dicho que inclusive el servicio podría ser descriptivo de la forma cómo se llegaba al resultado, por ejemplo, si es que al valuar un bien se establecen las metodologías utilizadas para tal propósito, pero que ello no significaba que el objeto del mismo haya sido el transmitir conocimientos, pues aquel que contrata a alguien para hacer una valuación no tiene interés en hacer suyas tales metodologías para luego replicarlas y con ello desarrollar sus propias actividades generadoras de ingresos. Lo normal será que para el usuario de un servicio de valuación, el objeto del servicio será el de obtener el valor, al margen de que se hayan explicado y desarrollado las metodologías utilizadas, por lo que en un caso así no se cumplirá con el requisito de que el objeto del servicio sea el de “transmitir conocimientos”.

Por su parte, en la página 91 de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, siguiendo el criterio expuesto en el párrafo

anterior, se establece que la asistencia técnica es necesaria cuando “es esencial para el desarrollo de alguna actividad. Si el servicio es prescindible no hay asistencia técnica”. Continúa diciendo que “Esa actividad en la que se subsume el servicio de asistencia técnica es la propia del giro del negocio...”, y termina mencionando que la asistencia técnica “sirve para el desarrollo de las actividades del usuario que le generan ingresos gravados o no. Ello en buena cuenta se reduce a entender que la asistencia técnica sirve para generar algún tipo de resultado: gravado o no gravado”; de allí que se aprecie con claridad que el concepto de “necesario” va más allá de la simple causalidad, pues se basa en el tipo de vinculación que existe entre el servicio prestado y la actividad misma que desarrolla el usuario destinada a generar ingresos.²

Siguiendo la línea trazada por la exposición de motivos de las normas antes citadas, a continuación planteamos los siguientes ejemplos, que según nuestra opinión, permiten fijar criterios para definir cuándo se está ante un servicio “necesario” o no:

1. Una entidad bancaria contrata a asesores financieros del exterior para que les proporcionen asesoría referida a la estructuración de instrumentos financieros derivados. Con dicha asesoría la entidad bancaria nacional coloca entre sus clientes diversos tipos de instrumentos derivados, actividad que es propia de una entidad bancaria conforme a lo dispuesto en la legislación nacional. En este ejemplo, no hay duda que la asesoría prestada calificará como asistencia técnica pues aunque no esté contenida en el numeral 3 del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, sí lo está en su primer párrafo, dado el tipo de vínculo existente entre el servicio prestado y la actividad para la cual ha sido utilizado, que es la propia del usuario. En este caso, el vínculo establecido es de “necesidad”, pues sin la asesoría recibida la entidad bancaria no hubiese podido colocar los instrumentos financieros derivados entre sus clientes. Siguiendo la lógica de la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, en este caso el servicio prestado se “subsume” en la actividad propia del usuario.
2. Una empresa peruana dedicada a la manufactura de productos de consumo masivo contrata a una entidad extranjera para el diseño y la implementación de un sistema de contabilidad. No hay duda que el servicio es causal, mas no califica como asistencia técnica pues no tiene por objeto transmitir conocimientos que el usuario utilizará en sus procesos productivos o de distribución de sus productos. En otras palabras, no hay una relación de “necesidad”

² Los subrayados de las citas son nuestros.

entre los servicios prestados y la actividad manufacturera que desarrolla el usuario. En este caso, el servicio, aunque muy importante, no se “subsume” en la actividad manufacturera del usuario.

3. El mismo servicio expuesto en el numeral 2 es prestado a una empresa peruana dedicada a la provisión de sistemas y asesoría contables. La empresa peruana utiliza este servicio para prestar a su vez servicios a sus clientes en el Perú. Sin duda, aunque este servicio no está descrito en los numerales 1 al 3 del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, sí califica como asistencia técnica en vista de que a través del servicio se están transmitiendo conocimientos y técnicas que son utilizados por el usuario para el propio desarrollo de sus servicios generadores de rentas. Siguiendo la lógica de la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, en este caso el servicio prestado se “subsume” en la actividad propia del usuario.
4. Una empresa petrolera contrata a asesores financieros del exterior para que les proporcionen asesoría para la obtención de financiación para un importante proyecto de explotación de hidrocarburos. Es claro que la asesoría recibida será importante y cumplirá con el principio de causalidad; pero también es cierto que la asesoría financiera no tiene una relación de “necesidad” con la explotación misma de los hidrocarburos, pues no guarda vínculo alguno con el conocimiento y la técnica que se requiere para extraer el hidrocarburo, la definición del tipo de equipos que se necesitan, los riesgos de ingeniería involucrados, la profundidad de los pozos, la eficiencia de la extracción, y demás situaciones propias de la actividad petrolera. A diferencia del caso anterior, siguiendo la lógica de la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, en este caso el servicio prestado no se “subsume” en la actividad propia del usuario, por lo que no califica como asistencia técnica.
5. El mismo servicio expuesto en el numeral anterior es prestado a una entidad consultora dedicada a la asesoría en proyectos de inversión. La empresa peruana utiliza este servicio para prestar a su vez servicios a sus clientes en el Perú. Sin duda, aunque este servicio no está descrito en los numerales 1 al 3 del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, sí califica como asistencia técnica en vista de que a través del servicio se están transmitiendo conocimientos y técnicas que son utilizados por el usuario para el propio desarrollo de sus servicios generadores de rentas. Conforme a ello, siguiendo la lógica de la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, en este caso el servicio prestado se “subsume” en la actividad propia del usuario.

Habíamos señalado al comienzo de este artículo que nuestro interés se centraba en establecer una especie de “llave” que permitiese al intérprete acercarse al caso concreto con un nivel de certeza razonable respecto de la calificación de la actividad. Pensamos que dicha “llave” está dada por la propia actividad que desarrolla el usuario del servicio, que es la que permitirá fijar dos cosas: (i) si es que el objeto del servicio es “transmitir conocimientos”, y (ii) si los conocimientos son “necesarios”.

CONCLUSIONES

Planteamos las siguientes:

1. Debe distinguirse cuándo el objeto del servicio es el de transmitir conocimientos respecto de aquel cuyo objeto es el de transmitir información. La distinción entre uno y otro se centra en el hecho de que en el primero lo relevante es transmitir la forma en la que se puede hacer u obtener algo, mientras que en el segundo la forma cómo se hace u obtiene ese algo es irrelevante.
2. Para los efectos del concepto de asistencia técnica, “necesario” no es lo mismo que “causal”; y aunque lo comprende va más allá. No todos los servicios causales que involucren el uso de habilidades, artes o técnicas y la transferencia de conocimientos especializados calificarán como asistencia técnica.
3. El que el servicio sea “necesario” se determinará en función a la relación existente entre el servicio prestado y la actividad del usuario generadora de ingresos. Un mismo servicio puede calificar como asistencia técnica para un usuario y para otro no, dependiendo del tipo de actividad que cada uno desarrolle. De esta manera, para la calificación será fundamental que los conocimientos y técnicas transmitidos sean utilizados por el usuario en la propia actividad generadora de rentas, de tal manera que el servicio prestado resulte “esencial” y se “subsuma” en la actividad del usuario. Consecuentemente, la clave para definir si se está frente a una actividad que califica como asistencia técnica es la propia actividad que desarrolla el usuario del servicio, la cual es la única que permitirá establecer si es que el servicio resulta necesario en los términos del concepto de asistencia técnica.

Lima, agosto de 2009.