TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

Quito, 3 de octubre de 2018

Proceso	:	85-IP-2017
Asunto	:	Interpretación prejudicial
Consultante	:	Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, de la República del Ecuador
Expediente interno del consultante	:	17510-2016-00360
Referencia	:	Impuesto a la renta y servicios de *Call Center*
Magistrado ponente	:	Hugo Ramiro Gómez Apac

VISTOS

El Oficio 212-2017-TDCTQ del 14 de marzo de 2017, recibido vía *courier* el 23 de marzo de 2017, mediante el cual el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, de la República del Ecuador solicitó interpretación prejudicial de los Artículos 6, 14 y 18 de la Decisión 578, Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comisión de la Comunidad Andina, a fin de resolver el proceso interno 17510-2016-00360; y,

El Auto de 24 de abril de 2017, mediante el cual este Tribunal admitió a trámite la presente interpretación prejudicial.

A. ANTECEDENTES

Partes en el Proceso Interno

Demandante	:	Global Sales Solutions Line SL, sucursal Perú

TRIBUNAL DE JUSTICIA
SECRETARIA
COMUNIDAD ANDINA

Demandado : Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas –SRI– de la República del Ecuador

B. ASUNTOS CONTROVERTIDOS

De la revisión de los documentos remitidos por el Tribunal consultante respecto del proceso interno, este Tribunal considera que los temas controvertidos son los siguientes:

1. Si los servicios de *call center* prestados por Global Sales Solutions Line SL, sucursal Perú, a Otecel en Ecuador califican como servicios técnicos o de asistencia técnica para la determinación del lugar en el que se debe realizar el pago del impuesto a la renta.

2. Si en Ecuador se puede aplicar a las empresas de otros países miembros un cálculo diferente para la determinación del impuesto a la renta que el establecido para las personas domiciliadas en su territorio.

C. NORMAS A SER INTERPRETADAS

1. De conformidad con lo solicitado por el Tribunal consultante, se interpretarán los Artículos 6, 14 y 18 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina[1] por ser pertinentes.

---

[1] **Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina.-**

"***Artículo 6.- Beneficios de las empresas***

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
c) Una obra de construcción;
d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
e) Una agencia o local de ventas;
f) Una agencia o local de compras;
g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o

TRIBUNAL DE JUSTICIA SECRETARIA COMUNIDAD ANDINA

2. De oficio se interpretará el Artículo 3 de la de la Decisión 578[2], debido a que en el proceso interno también se discute la determinación del lugar donde se deberá realizar el pago del impuesto a la renta.

D. TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. El principio de la fuente productora. Artículo 3 de la Decisión 578.
2. Gravamen sobre los beneficios de las actividades empresariales. El principio general consagrado en el Artículo 6 de la Decisión 578.
3. Gravamen sobre los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría.
4. El principio de trato nacional en la tributación en los países miembros.
5. Respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal consultante.

E. ANÁLISIS DE LOS TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. El principio de la fuente productora. Artículo 3 de la Decisión 578

1.1. Cabe señalar que el principio de la fuente productora es un principio estructural de la Decisión 578, por lo que se harán algunas precisiones en relación con el mismo.[3]

1.2. En relación con el Impuesto a la Renta, el Artículo 3 bajo el título de

---

utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa."

"***Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría***

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto."

"***Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros***

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión."

[2] **Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina.-**

"***Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria***

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.
(...)"

[3] Ver Interpretación Prejudicial 63-IP-2011 de 18 de noviembre de 2011.

TRIBUNAL DE JUSTICIA SECRETARIA COMUNIDAD ANDINA

"Jurisdicción Tributaria", consagra como principio estructural de aplicación el de la fuente productora, el cual fue un legado de la anterior Decisión 40 y excluye la opción de gravar la renta con base en el Principio de Residencia o Domicilio.

> "***Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria***
>
> *Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.*
> *(...)*"

1.3. Por su parte, el Literal f) del Artículo 2 de la Decisión 578 establece la definición de la expresión "fuente productora", como la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.[4]

1.4. Como se observa, el Principio de la fuente productora ampara al país miembro donde se genere la riqueza; es decir, pretende que solo el país donde se den los medios para producir la renta sea el que tenga jurisdicción para gravarlas.

2. Gravamen sobre los beneficios de las actividades empresariales. El principio general consagrado en el Artículo 6 de la Decisión 578

2.1. Global Sales Solutiones Line SL, sucursal Perú, sostuvo que los servicios brindados a Otecel en la República del Ecuador no son servicios técnicos o de asistencia técnica, sino que califican como actividades empresariales, conforme al Artículo 6 de la Decisión 578.

2.2. El Artículo 6 desarrolla el **principio de la fuente productora** en relación con las "actividades empresariales". Establece, que los beneficios de las actividades empresariales solo serán gravables por el país miembro en donde estas se hubieren efectuado. La renta tiene su fuente productora en la actividad desarrollada por la empresa y, por lo tanto, el país en donde se realizaron dichas actividades es el que tiene jurisdicción para gravarlas.

2.3. El artículo mencionado contiene una lista no taxativa de situaciones en las cuales se entiende que una empresa desarrolla actividades en el territorio de un país miembro, cuando se trata de:

---

[4] **Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.-**

"***Artículo 2.-*** *Definiciones Generales*
Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:
(...)
f) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta."

TRIBUNAL DE JUSTICIA SECRETARIA COMUNIDAD ANDINA

"*a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;*
b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
c) Una obra de construcción;
d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
e) Una agencia o local de ventas;
f) Una agencia o local de compras;
g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
i) Un agente o representante."

2.4. El último párrafo del mencionado artículo establece una regla de concurrencia en relación con la actividad de una empresa realizada en dos o más países miembros: se puede gravar la renta de conformidad con la actividad generada en cada país, aplicando al efecto las normas internas para la determinación de la base gravable, como si se tratara de una empresa diferente, independiente y separada, evitando la doble tributación de acuerdo con lo previsto en la Decisión 578.

3. Gravamen sobre los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría

3.1. Global Sales Solutiones Line SL, sucursal Perú, sostuvo que los servicios brindados a Otecel en la República del Ecuador no califican como servicios técnicos o de asistencia técnica, en los términos establecidos en el Artículo 14 de la Decisión 578.

3.2. El Artículo 14 de la Decisión 578 constituye una excepción al principio de la fuente productora. La norma se basa en el principio del beneficio efectivo y prevé que "*…las rentas obtenidas por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.*"

3.3. Al respecto, se ha manifestado que no es determinante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio. El beneficio en este caso es el efecto de la prestación del servicio. En un mundo globalizado e interconectado con redes de información sofisticadas, es muy común que una empresa de un país A preste un servicio en un país B; el beneficio o resultado de tal servicio puede darse en el propio país B o en un C, y el pago por el servicio (el

TRIBUNAL DE JUSTICIA
SECRETARIA
COMUNIDAD ANDINA

gasto) puede darse en el propio país B. Por lo tanto, pueden darse muchas variables, pero lo importante es que el país miembro con jurisdicción para gravar la renta es aquel en donde se produce el beneficio por la prestación del servicio[5].

3.4. Lo primero que se observa es que no es relevante el país donde se presta el servicio, sino donde se obtiene el beneficio por el mismo. Un ejemplo puede ayudar a aclarar el asunto. Una empresa de salud ubicada en un país A puede contratar los servicios de consultas médicas en línea con una empresa ubicada en el país B. El servicio se presta en el país B, pero el beneficio se obtiene en el país A.[6]

En el ejemplo antes descrito, el usuario del servicio es el consumidor ubicado en el país A. Este consumidor es quien, por vía telefónica, recibe la consulta médica. En el país B se encuentra el médico que, por vía telefónica, brinda el servicio de consulta médica. En este ejemplo, el territorio donde se produce el beneficio del servicio es el del país A.

3.5. Una vez aclarado esto, es importante precisar los demás conceptos que contiene la disposición estudiada, ya que este vacío puede generar grandes problemas en la aplicación uniforme de la normativa comunitaria andina.

3.6. Este Tribunal al interpretar normas de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena[7], definió lo que debe entenderse por **empresas de servicios profesionales**, esto es, *"(...) una organización conformada por uno o más profesionales, los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa"*.[8]

3.7. Asimismo, los conceptos de profesional, empresas de servicios técnicos y empresas de servicios de consultoría fueron aclarados por este Tribunal dentro del Proceso 125-IP-2010, donde se sostuvo:

> "*Se debe entender que, en el ámbito de la norma, "**profesional**" se refiere a personas que han cursado como mínimo estudios de tercer nivel o de pregrado universitario, y cuya actividad se centra en los temas de dichos estudios. Por lo tanto, la empresa de servicios profesionales presta servicios en el ámbito de esos mismos.*
>
> *El artículo 2, literal g), define actividades empresariales de la siguiente manera: "actividades desarrolladas por empresas.*

---

5 Ver a modo de referencia el Proceso 125-IP-2010.

6 Ver Interpretación Prejudicial Proceso 125-IP-2010.

7 Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

Ver interpretación Prejudicial 190-IP-2006 de 19 de junio de 2007, caso: Doble tributación.

TRIBUNAL DE JUSTICIA SECRETARIA COMUNIDAD ANDINA

> ***Las empresas de servicios técnicos*** *son aquellas que aplican conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o una técnica, lo que no implica transferencia de los citados conocimientos. Las empresas de asistencia técnica tienen las mismas características de la de servicios técnicos, pero pueden incluir la transferencia de conocimientos para el ejercicio de arte o la técnica.*
>
> ***Las empresas de servicios de consultoría*** *son aquellas que se encuentran especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asesoría en dicha área específica.*[9]"

3.8. De conformidad con lo anteriormente anotado, se deberá determinar si la actividad que prestó Global Sales Solutiones Line SL, sucursal Perú, encaja dentro de algunos de los tipos de actividades empresariales especificados en el Artículo 14 de la Decisión 578, teniendo en cuenta las definiciones adoptadas en la presente interpretación prejudicial, para posteriormente analizar la legalidad del acto administrativo demandado.

4. El principio de trato nacional en la tributación en los países miembros

4.1. Dado que en el proceso interno la demandante solicitó, subsidiariamente, que se le devuelva el impuesto a la renta pagado en exceso, pues el SRI no le habría permitido deducir costos y gastos —vulnerando el principio de no discriminación—, corresponde desarrollar el presente tema.

4.2. El Artículo 18 de la Decisión 578 consagra el **principio de trato nacional (no discriminación)** en materia de tributación a nivel subregional andino de la siguiente manera:

> "***Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros***
>
> *Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.*"

4.3. Como se desprende de la disposición transcrita, todo país miembro de la Comunidad Andina debe aplicar un tratamiento tributario igualitario tanto a las personas domiciliadas en su territorio como a las domiciliadas en otros países miembros. El referido tratamiento comprende al impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio con el objeto de evitar la doble tributación.

4.4. Lo anterior, responde al objetivo de la Comunidad Andina de consolidar un mercado común en la subregión sobre la base de la libre circulación de

[9] Ver interpretación Prejudicial 125-IP-2010.

TRIBUNAL DE JUSTICIA SECRETARIA COMUNIDAD ANDINA

personas, mercancías, servicios y capitales. En consecuencia, no es posible admitir un tratamiento tributario discriminatorio en relación con las personas domiciliadas en otros países miembros, debiéndoseles aplicar un tratamiento no menos favorable que el otorgado a las personas domiciliadas en el país miembro que grava la renta, en aplicación del principio de trato nacional a la tributación interna, de conformidad con lo establecido en el precitado Artículo 18 de la Decisión 578.

4.5. De conformidad con los alcances desarrollados precedentemente, el Tribunal consultante deberá verificar que el demandado no haya aplicado un tratamiento tributario menos favorable al demandante no domiciliado en la República de Ecuador, que el brindado a las personas domiciliadas en su territorio.

5. Respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal consultante

Antes de dar respuesta a las preguntas formuladas, es necesario precisar que este Tribunal no brindará respuestas que resuelvan el caso concreto, siendo que se limitará a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, así como tampoco calificará los hechos materia del proceso.

5.1. **¿Cuál es el alcance de la aplicación del Artículo 6 de la Decisión 578 para servicios generales frente a los servicios contemplados en el Artículo 14?**

El Artículo 6 de la Decisión 578 establece la regla general, regida bajo el principio de la fuente productora en relación con las actividades empresariales; por su parte, el Artículo 14 de la Decisión 578 prevé una regla de excepción aplicable únicamente a los beneficios empresariales por la prestación de servicios profesionales, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

5.2. **¿Cuál es el alcance de la definición de empresas de servicios técnicos y asistencia técnica, cuando se las define como aquellas que aplican conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica, lo que no implica transferencia de los citados conocimientos?**

Son empresas que aplican conocimientos especializados, científicos o tecnológicos, necesarios para la prestación de los servicios técnicos que proveen, sin transmitirlos a los usuarios; a diferencia de las empresas de servicios de asistencia técnica, que sí proporcionan tales conocimientos especializados a los usuarios (por ejemplo, transferencia de tecnología o *know how*); conforme a lo expuesto en el Tema 3 de la presente providencia.

TRIBUNAL DE JUSTICIA SECRETARÍA COMUNIDAD ANDINA

5.3. **¿El manejo de Microsoft Office en proceso, el registro de llamadas y toma de datos, se considerarían servicios técnicos?**

Para dar respuesta a esta pregunta, se deberá analizar si las referidas actividades suponen la aplicación de conocimientos especializados, científicos o tecnológicos, necesarios para la prestación de los correspondientes servicios, de conformidad con los criterios desarrollados en el Tema 3 de la presente providencia.

5.4. **¿Los servicios de soporte podrían ser calificados como servicios técnicos para efectos del Artículo 14 de la Decisión?**

Para dar respuesta a esta pregunta, se deberá analizar si las referidas actividades suponen la aplicación de conocimientos especializados, científicos o tecnológicos, necesarios para la prestación de los correspondientes servicios, de acuerdo con los parámetros indicados en el Tema 3 de la presente providencia.

5.5. **En virtud de la aplicación del Artículo 18 de la Decisión, ¿se puede reconocer el derecho de los contribuyentes a calcular la base imponible del impuesto bajo los mismos parámetros que los residentes del Estado que grava la renta?**

En efecto, los contribuyentes no domiciliados tienen derecho al cálculo de la base imponible del correspondiente impuesto bajo los mismos parámetros que las personas domiciliadas del país miembro que grava la renta, de conformidad con los alcances señalados en el Tema 4 de la presente providencia.

En los términos expuestos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina deja consignada la presente interpretación prejudicial para ser aplicada por el Tribunal consultante al resolver el proceso interno **17510-2016-00360**, el que deberá adoptarla al emitir el correspondiente fallo de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en concordancia con el Artículo 128 párrafo tercero de su Estatuto.

La presente interpretación prejudicial se firma por los Magistrados que participaron de su adopción de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 90 del Estatuto del Tribunal.

Cecilia Luisa Ayllón Quinteros
MAGISTRADA

Luis Rafael Vergara Quintero
MAGISTRADO

TRIBUNAL DE JUSTICIA
SECRETARIA
COMUNIDAD ANDINA

Hernán Rodrigo Romero Zambrano
MAGISTRADO

Hugo Ramiro Gómez Apac
MAGISTRADO

De acuerdo con el Artículo 90 del Estatuto del Tribunal, firman igualmente la presente interpretación prejudicial el Presidente y la Secretaria a.i.

Luis Rafael Vergara Quintero
PRESIDENTE

Karla Margot Rodríguez Noblejas
SECRETARIA a.i.

Notifíquese al Tribunal consultante y remítase copia de la presente interpretación prejudicial a la Secretaría General de la Comunidad Andina para su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

TRIBUNAL DE JUSTICIA
SECRETARIA
COMUNIDAD ANDINA