

INTRODUCCIÓN

El modelo económico actual se sustenta, en gran parte, en las relaciones que se desarrollan entre personas residentes en diversos Estados, de tal forma que el flujo de bienes, servicios, capitales y tecnología opera libremente entre diferentes países. La riqueza que surja de esos negocios, que van más allá de las fronteras, le interesa mucho a los Estados involucrados, porque a partir de ella serán generadas, además de oportunidades de crecimiento y desarrollo, potenciales fuentes de imposición.

La soberanía es el atributo más importante del Estado y se manifiesta, entre otras situaciones, en el ejercicio del poder de tributar riquezas. En este contexto, las relaciones económicas que atraviesan fronteras se presentan como posibles fuentes de conflictos relacionados a la tributación por fomentar riqueza en más de un país. Como los Estados son soberanos para exigir tributos, ese hecho puede, a su vez, acarrear la doble imposición fruto de esas transacciones internacionales.

Son dos los objetivos de este estudio: (i) el examen de la legislación tributaria brasileña con la finalidad de identificar los criterios por ella adoptados para evitar la doble imposición de la renta, en la hipótesis que este conflicto normativo se presente y (ii) los referenciales adoptados por el Gobierno de la República Federativa Brasileña en las convenciones para evitar la doble tributación de la renta, aquí nombrados simplemente como Convención(es), con otros gobiernos.²

Dados los objetivos pretendidos se esclarece, desde ya, que no serán abordados ni profundizados cualesquier conceptos teóricos comprendiendo el Derecho Tributario Internacional, los cuales serán dados como suposiciones, excepto si la referencia a los mismos se muestra esencial para el desarrollo pleno de los propósitos de este trabajo.

¹ Abogada y profesora en São Paulo, bifano@uol.com.br.

² En la ley brasileña, convención, acuerdo o tratado tienen la misma significación jurídica. El documento firmado utiliza la expresión Convención.

PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

En esta primera parte se presentan diversos conceptos y aspectos de la legislación brasileña que tratan, en general, de la incidencia del Impuesto a la Renta, aquí nombrado como IR.³

I.1. Criterios de conexión

Brasil adopta tanto criterios de conexión subjetivos como objetivos. El elemento subjetivo elegido por la legislación brasileña como criterio de conexión con el sistema jurídico es la residencia, observado el principio de la universalidad de renta, ya sea para la persona física o jurídica.

De acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Ley N° 5844, 23.09.1943, artículo 171, se considera como domicilio fiscal de la persona física su residencia habitual, entendiéndose como tal el lugar en que ella tenga una habitación en condiciones que permitan presumir la intención de mantenerla. En la hipótesis de ejercicio de actividad profesional o función pública o privada, el domicilio fiscal es el local donde esa actividad es desarrollada. Habiendo pluralidad de residencias en el País, lo que es admitido por el Código Civil - CC⁴ (artículo 71), el domicilio fiscal será elegido por la autoridad competente, considerando que dicha elección se confirma con la entrega continuada de informaciones fiscales en un mismo lugar. Las autoridades fiscales pueden fijar, de oficio, la residencia en el caso de la no presentación de informaciones, siendo que, imposibilitada también esa hipótesis, será considerado domicilio fiscal el local donde se encuentren los bienes principales de la persona física o donde ocurrieron los actos y hechos que dieron nacimiento a la obligación tributaria.

Es residente en el País, de acuerdo con la Secretaría da Receita Federal do Brasil - RFB: (i) la persona física que resida en Brasil en carácter definitivo o que se ausente para prestar servicios en el exterior; (ii) la persona física que ingrese al País con visa permanente en la fecha de llegada o con visa temporaria para trabajar; (iii) la persona física que ingrese al País con visa temporaria, en la fecha en que complete 184 días de permanencia, consecutivos o no, dentro de un período de doce meses; (iv) la persona física brasileña que adquirió la condición de no residente y vuelva al País con intención definitiva en la fecha de su llegada y (v) la persona física que se ausente del País en carácter temporario o se retire en carác-

³ La designación constitucional de este tributo es el Impuesto a la Renta e Ingresos de Cualquier Naturaleza (artículo 153, III, Constitución Federal).

⁴ Ley N° 10406, 10.01.2002.

ter definitivo sin comunicar su salida.⁵

La ley no detalla el concepto de residencia, para fines locales, en el caso de personas jurídicas aplicándose, subsidiariamente, las disposiciones del CC, artículo 75 inciso IV, según el cual el domicilio de las personas jurídicas “es el local donde funcionen los respectivos directorios y administraciones, o donde elijan domicilio especial en su estatuto o actos constitutivos”. Además, el CC se vale, en su artículo 1126, del local de sede de la persona jurídica para definirla como nacional o extranjera, a saber: “Es nacional la sociedad organizada en conformidad con la ley brasileña y que tenga en el País la sede de administración”. De esta forma, para fines fiscales, es considerada como domiciliada en Brasil, la persona jurídica que tenga aquí sede y dirección.

El contenido y la aplicación del concepto de domicilio o residencia fiscal, en Brasil, derivan de la ley no siendo susceptibles de flexibilización o restricción en virtud de conexiones o interpretaciones basadas en elementos de contenido funcional, inclusive con la finalidad de apartar la llamada competencia fiscal internacional. Se esclarece que Brasil no dispone de norma general antielusiva o antiabuso existiendo, solamente, disposición legal que permite que las autoridades excluyan los actos o negocios jurídicos efectuados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho generador o los elementos constitutivos de la obligación tributaria, disposición esta que está pendiente de regulación por el Congreso Nacional (artículo 116, párrafo único del Código Tributario Nacional - CTN).⁶

En lo que se refiere a criterios objetivos de conexión, la ley brasileña eligió el criterio de la fuente de producción, sin desprestigiar, entretanto, la fuente de pago, lo que ha generado discusiones doctrinarias y en los tribunales. De esta forma, el artículo 97, del Decreto Ley N° 5844 dispone que están sujetos al impuesto en la fuente, la renta y los ingresos de cualquier naturaleza oriundos de fuentes situadas en el País cuando sean percibidos por personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el exterior, por los residentes en el País que estén ausentes en el exterior por más de doce meses, observadas las excepciones legales, por la persona física proveniente del exterior, con visa temporaria y por los contribuyentes que continúen a percibir ingresos producidos en el País, a partir de la fecha en que sea requerido el correspondiente certificado de salida.

La incidencia del tributo, en la fuente, ocurre en el momento del pago, crédito, entrega, empleo o remesa, por la fuente situada en el País, al beneficiario, de todos los eventos el primero que ocurra (Decreto Ley N° 5844, artículo 100). Esta redacción permite el entendimiento de que siempre debe ocurrir un pago para

⁵ Instrucción Normativa N° 208, 27.09.2002.

⁶ Ley N° 5172, 25.10.1966.

efecto de incidencia, porque las demás hipótesis no podrían concretizarse si los recursos correspondientes a la renta o ingresos no estuviesen aún disponibles.

El Decreto Ley N° 1418, 03.09.1975, muy discutido, prevé la incidencia del impuesto en la fuente sobre ingresos de servicios técnicos y asistencia técnica y administrativa, derivados de Brasil y recibidos por residentes o domiciliados en el exterior, independiente de la forma de pago y del local y fecha en que la operación haya sido contratada, de los servicios ejecutados o la asistencia prestada.

I.2. Establecimiento permanente

La ley brasileña no conceptualiza establecimiento permanente, aunque el CC en su artículo 1142, lo defina como *“todo complejo de bienes organizado, para ejercicio de la empresa, por empresario, o por sociedad empresarial”*. El establecimiento puede ser principal, matriz y sede, o filial, siendo que la matriz se caracteriza por ser el local donde está la administración. En el Derecho Brasileño no hay diferencia entre filial, sucursal, agencia o representación, todos ellos caracterizándose como siendo establecimiento que no es la matriz y sin autonomía para fines societarios.

El CTN, en su artículo 126, III, dispone que la capacidad tributaria pasiva depende de estar la persona jurídica regularmente constituida, bastando que configure una unidad económica o profesional. En este sentido, el artículo 76 de la Ley N° 3470, 28.11.1958, dispone que filiales, sucursales, agencias o representaciones de personas jurídicas con sede en el exterior sean consideradas como personas jurídicas a efectos de tributación por el IR. Además, el Reglamento del IR,⁷ en su artículo 539, sin cualquier base legal, considera como tributables en el País las ventas directas efectuadas por agentes o representantes de domiciliados en el exterior (comisarios mercantiles), observadas ciertas condiciones.

I.3. Tributación de residentes

El residente en el País está sujeto al IR, siendo contribuyentes: (i) personas físicas domiciliadas o residentes en el País (artículo 1°, Ley N° 4506, 30.11.1964 y alteraciones) y (ii) personas jurídicas y empresas individuales. Son equiparadas a personas jurídicas, las sociedades en participación y los fondos de inversión inmobiliaria (artículo 27, del Decreto Ley N° 5844).

El IR puede ser cobrado en la fuente, en carácter definitivo o como anticipación, siendo en este último caso compensado con el monto efectivamente debido. Hay situaciones de pago anticipado, por el contribuyente, para posterior compensa-

⁷ Decreto N° 3000, 26.03.1999.

ción con el impuesto debido.

I.4. Hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta

El IR, de competencia de la Unión, tiene su hecho generador definido en el CTN, en los siguientes términos:

“Artículo 43. El impuesto, de competencia de la Unión, sobre la renta e ingresos de cualquier naturaleza tiene como hecho generador la adquisición de la disponibilidad económica o jurídica:

I - de la renta, entendiéndose como tal el producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos;

II - de ingresos de cualquier naturaleza, entendiéndose como tal los aumentos patrimoniales no comprendidos en el inciso anterior.

§ 1º La incidencia del impuesto independe de la denominación del ingreso o de la renta, de la localización, condición jurídica o nacionalidad de la fuente, del origen y de la forma de recibimiento.

§ 2º En la hipótesis de ingreso o renta oriundos del exterior, la ley establecerá las condiciones y el momento en que se dará su disponibilidad, a efectos de la incidencia del impuesto referido en este artículo”.

La lectura de esa disposición legal permite entrever que solamente el aumento patrimonial es renta, género que comporta las especies beneficios/ingresos (fruto del capital y del trabajo) y beneficios (fruto de la combinación de ambos), además de otros ingresos, siempre que representen aumento patrimonial. La incidencia ocurre en bases universales.

I.5. Definición de impuesto

El concepto de impuesto, en el sistema jurídico brasileño, exige que se pase por el concepto de tributo. La Constitución Federal, en el capítulo destinado al sistema tributario nacional, autoriza Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios a instituir los siguientes tributos: impuestos; tasas en razón del ejercicio del “poder de policía”⁸ o de la utilización efectiva de servicios públicos; contribución en la mejora por la valorización del bien por cuenta de obras públicas; contribuciones sociales, de intervención en el dominio público y de interés de categorías profe-

⁸ Poder de policía, es la actividad de la administración pública que regula la práctica o abstención de un acto o de un hecho volcado a la seguridad, higiene, orden, costumbres, disciplina de la producción y de mercado, actividades económicas, tranquilidad pública y derechos individuales colectivos.

sionales o económicas y préstamos obligatorios para atender gastos extraordinarios en el caso de calamidad pública o guerra externa e inversión de interés público.

El CTN define tributo, en su artículo 2, “*como toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar como no constituyendo sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada*”. En ese contenido son evidentes los aspectos más fundamentales del tributo: (i) obligación proveniente, exclusivamente, de ley en su más estricto concepto, por lo tanto emanada del Poder Legislativo; (ii) obligación cuya liquidación solamente se permite que sea efectuada en dinero o, alternativamente, en un medio equivalente a dinero siendo que, en el caso, se admite solamente el uso de títulos de la deuda pública, si se autoriza; (iii) obligación que puede solamente ser exigida por la administración pública. Las especies tributarias deben encuadrarse, obligatoriamente, al concepto de tributo, siendo que su naturaleza jurídica es dada por su hecho generador, no importando, por lo tanto, la denominación como la destinación (artículo 4 del CTN).

Teniendo en cuenta estas consideraciones necesarias, se parte con el concepto de impuesto, también introducido por el CTN, en su artículo 16: “*tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de cualquier actividad estatal específica, relativa al contribuyente*”. Este concepto desconsidera completamente las demás especies tributarias, porque las tasas son contrapartida de actividad estatal, las contribuciones están sujetas al estricto cumplimiento de su finalidad, la referibilidad, y los préstamos obligatorios deben ser devueltos.

La Constitución Federal recomienda además al legislador ordinario, en su artículo 145, párrafo 1, que los impuestos tengan, siempre que sea posible, carácter personal, que sean graduados según la capacidad económica del contribuyente, permitiendo a la administración tributaria, a efectos de cumplir con estos objetivos, identificar el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente, respetándose siempre los derechos individuales.

En términos específicos, de acuerdo con la Constitución Federal, artículo 154 I, está prohibido instituir nuevos impuestos con el mismo hecho generador y la misma base de cálculo de los ya existentes. Estos son, por lo tanto, los elementos que distinguen los impuestos y, en el caso del IR, será su hecho generador como previsto en el artículo 43 del CTN, sumándose a ese signo distintivo, su base de cálculo, la renta, y el aumento patrimonial.

I.6. Tributos de naturaleza mixta o heterodoxa

No hay tributos de naturaleza mixta o heterodoxa en Brasil, no obstante, la Constitución Federal otorgó competencia a la Unión para instituir contribuciones sociales destinadas a la financiación de la seguridad social (artículo 195). Entre estas contribuciones se instituyó la Contribución Social sobre los Beneficios Netos (Ley N° 7869, 15.12.1988) aquí nombrada CSBN, cuya base de cálculo es el resultado contable de las personas jurídicas, por lo tanto, idéntica a la base de cálculo del IR, siendo inclusive a ella aplicables los mismos criterios de cálculo y pago. Están sometidos a esa incidencia todos los contribuyentes del IR, personas jurídicas domiciliadas en el País.

El Supremo Tribunal Federal consideró legítima esa incidencia porque el beneficio neto, como fuente de contribución, ya estaba prevista en la Constitución Federal, destacándose que se veda la creación de impuesto o contribución cuya fuente no esté descrita en el Texto Constitucional y que tenga el mismo hecho generador y la misma base de cálculo de un impuesto. Por tener las mismas características del IR, esa contribución es tratada, desde el punto de vista económico, como un adicional del IR, aunque jurídicamente sean totalmente diferentes.

I.7. Impuestos sobre donaciones y sucesiones

El IR no incide sobre el patrimonio, solamente sobre beneficios de capital o ingresos calculados en transacciones patrimoniales.

Los siguientes impuestos gravan el patrimonio: Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural e Impuesto sobre Grandes Fortunas, todavía no regulado, de competencia federal; Impuesto sobre la Transmisión Causa Mortis y Donación de Cualquier Bien o Derecho, de competencia estadual; Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana e Impuesto sobre la Transmisión de Bienes Inmuebles, por naturaleza o por accesión y derechos reales referidos a ellos, de competencia municipal. En la hipótesis de transmisión de propiedad de bienes y derechos, es posible que exista la incidencia del impuesto sobre la transmisión de la propiedad, sin perjuicio de la incidencia del IR, si existiera renta en la transacción.

Los aumentos patrimoniales correspondientes a herencias no son tributados por el IR. Los aumentos patrimoniales correspondientes a donaciones tampoco son tributados por el IR, a menos que tengan carácter remunerativo o que correspondan a anticipo de herencia, efectuado a valor de mercado (Ley N° 7713, 22.12.1998, art 6, inciso XVI y Ley N° 9532, 10.12.1997, artículo 23).

I.8. Dividendos

En el Derecho brasileño no hay definición de dividendos. El término dividendo es adoptado por la Ley de Sociedades Por Acciones⁹ para designar la parte del beneficio que le cabe al socio de la compañía (artículo 201), siendo que en los demás tipos societarios se adopta la expresión beneficio, aunque este sea pagado en la proporción de la participación de cada uno (artículo 1007, CC). En las dos hipótesis, dividendo o beneficio, la remuneración solamente podrá ser pagada a cuenta del beneficio neto contable, o sea, del beneficio que permanezca después del pago del IR y de las participaciones estatutarias.

Los dividendos y beneficios son exentos, en la fuente y en la declaración de los beneficiarios. Los no domiciliados disfrutan del mismo tratamiento (Ley N° 9249, artículo 10, 26.12.1995).

I.9. Royalties/Regalias

La Ley N° 4506, en sus arts. 22 y 23, define como royalties los ingresos provenientes del uso, disfrute o explotación de derechos, tales como cosechar/extraer recursos vegetales, forestales y minerales, usar/explotar invenciones, procesos y fórmulas de fabricación y marcas de industria y comercio y autorales, excepto si son percibidos por el creador o autor de la obra. Se consideran también como alquileres o royalties los ingresos percibidos por la ocupación, uso, disfrute o explotación de bienes y derechos correspondientes a importes recibidos periódicamente, fijos o no, como también las mejoras efectuadas en bienes alquilados, si integran la remuneración por el uso del bien, así como indemnizaciones por la rescisión del contrato.

Los royalties son tributados, en la fuente, en el caso de personas físicas, como anticipación del IR.

I.10. Intereses

La ley brasileña no define intereses, sino que los califica para fines fiscales como ingresos o gastos financieros (artículo 17, Decreto Ley N° 1598, del 26.12.1977). La ley trata de diversos tipos de intereses: (i) provenientes de la inversión de capital y oriundos de un contrato de préstamo o de operación en el mercado financiero; (ii) provenientes de la financiación de bienes por el propio productor; (iii) provenientes de la recomposición del costo del dinero, en caso de mora en la liquidación de obligación.

⁹ Ley N° 6404, 15.12.1976.

Los intereses pagados por el mercado financiero son tributados en la fuente y en el caso de personas físicas y de ciertas personas jurídicas, en carácter definitivo.

I.11. Asistencia técnica

La Ley N° 4506, artículo 52, al tratar de la deducibilidad, a efectos de IR, de los gastos con asistencia técnica, científica o administrativa, condiciona esa deducibilidad, entre otros requisitos, a la efectiva prestación de los servicios “*a través de técnicos, diseños o instrucciones enviadas al País, o estudios técnicos realizados en el exterior por cuenta de la empresa brasileña*”. De esta manera, la asistencia técnica resulta definida de forma indirecta, en ese dispositivo legal, como una prestación de servicios.

La remuneración de la prestación de servicios es tributada, en la fuente, en el caso de personas físicas y en ciertas actividades en el caso de personas jurídicas, siempre como anticipación.

I.12. Intereses sobre el capital propio

La Ley N° 9249, 26.12.1995, autorizó en su artículo 9 que la persona jurídica puede deducir, para el cálculo del IR y de la CSBN, intereses pagados o acreditados en forma individual, a titular, socio o accionista de empresa por concepto de remuneración del capital propio, calculado sobre las cuentas del patrimonio neto, limitados a la variación pro rata día de la TILP, hasta el 5% al año.¹⁰ El pago o crédito se condiciona a la existencia de beneficios o reservas de beneficios en un importe superior a dos veces el valor de los intereses a ser pagados, antes de la deducción de esos intereses. Los intereses se someten a la incidencia en la fuente a la razón de 18%, siendo que en el caso de personas físicas y de ciertas personas jurídicas, en carácter definitivo.

Aún que ese pago tenga la naturaleza y el régimen de intereses, para fines fiscales, desde el punto de vista contable societario debe ser computado como dividendo o ganancia.

I.13. Normas sobre el aplazamiento del Impuesto a la Renta

En Brasil, las personas físicas son tributadas en régimen de caja, por el recibimiento efectivo o percepción de los correspondientes recursos financieros. De esta forma, la Ley N° 8134, 27.12.1990, en su artículo 2 dispone que el impuesto será debido en la medida que los ingresos y beneficios de capital sean percibi-

¹⁰ La TILP - Tasa de Interés a Largo Plazo es la tasa adoptada por el BNDES - Banco Nacional do Desenvolvimento, banco social público, para conceder préstamos.

dos, o sea, en que sean incrementados al patrimonio en régimen de caja.

Las personas jurídicas pagan IR calculado sobre la ganancia real, o ganancia neta (societaria) del ejercicio ajustado por las adiciones, exclusiones o compensaciones prescritas o autorizadas por la legislación tributaria (Decreto Ley N° 1598, artículo 6). El único régimen contable admitido en Brasil es el régimen de lo devengado,¹¹ por lo tanto, las personas jurídicas, como regla, pagan el IR sobre la ganancia neta calculada en el régimen de lo devengado. Hay excepciones para las micro y pequeñas empresas y para los contribuyentes que se incluyen en el régimen de renta presunta.

Hay hipótesis de aplazamiento de tributación para contribuyentes sometidos a la ganancia real, tales como: (i) beneficio en contratos de largo plazo firmados con entidades gubernamentales, tributada al recibimiento de los recursos; (ii) beneficio en la venta a plazo o en la venta en cuotas de inmuebles loteados, construidos o promovidos por empresa dedicada a la actividad inmobiliaria, tributada al recibimiento de los recursos; (iii) beneficio en la venta del bien del activo inmovilizado, de inversiones o de activo intangible, en cuotas, tributada al recibimiento de las cuotas; (iv) variaciones monetarias de los derechos de crédito y de las obligaciones en función de la tasa de cambio, tributadas en la liquidación de la operación.

Se destaca que la elección del régimen de caja, a excepción de las variaciones monetarias, solamente le cabe al contribuyente, no interfiriendo en ella la autoridad fiscal.

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

II.1. Exención

De acuerdo con lo comentado, en el artículo 43, párrafo 1, del CTN, la incidencia del IR es universal y, con esto, no hay previsión legal de exención para las rentas devengadas en el exterior, por contribuyente residente o domiciliado en el País excepto, puntualmente, alguna situación, como ocurre con la variación cambiaria de inversiones en subsidiarias controladas en el exterior (Ley N° 12973, 13.05.2014, artículo 77) registradas contablemente por personas jurídicas.

En la hipótesis de no domiciliados, el impuesto incide sobre toda y cualquier

¹¹ Ver Pronunciamiento Contable Básico, del Comité de Pronunciamientos Contables, órgano encargado de dictar las reglas y políticas contables después de la adopción de los IFRSs en el País, por la Ley N° 11638, del 27.12.2007.

renta oriunda de fuentes, productoras o pagadoras, situadas en el País. Hay hipótesis de no tributación de renta devengada por no domiciliado o de tasa cero como: fletes y alquileres de embarcaciones, comisiones y intereses vinculados a exportaciones, “hedge” en bolsa, intereses en préstamos de ciertas entidades, dividendos, ingresos devengados en inversiones en fondos autorizados, servicios de telecomunicación de redes privadas de telefonía, entre otros. Los domiciliados en países de baja tributación, listados por la RFB, se someten a tasas en la fuente más gravosas que los demás no domiciliados.

El no residente se somete a la tributación en la fuente en el momento de la recepción o disponibilidad de la renta, no le siendo atribuida ninguna obligación adicional, equiparándose su régimen de tributación al de las personas físicas residentes en el País en las operaciones del mercado financiero. El no domiciliado debe mantener un representante nombrado en el País, el cual cumplirá con las exigencias legales que le sean formuladas.

La exención de tributos en Brasil, que incluye los impuestos, solamente puede ser dada por ley, acto del Poder Legislativo. El otorgamiento de exención debe ser interpretado en forma literal y restrictiva, no pudiendo resultar en aplicación por analogía o extensión indebida del beneficio (arts. 107 a 111 del CTN). De acuerdo con el artículo 98 del CTN, las Convenciones internacionales en materia tributaria son jerárquicamente superiores a la ley ordinaria, sometiéndose solamente a la Constitución Federal. De esa forma, una exención que conste en una Convención se sobrepone a la ley interna, debiendo ser integralmente observada.

Si la renta está exenta, no hay restricción a la deducción del costo correspondiente. En Brasil son deducibles, en la persona jurídica, todos los gastos necesarios a la actividad, no siendo exigida la asociación específica de las rentas a los correspondientes gastos, bastando que se demuestre su necesidad, habitualidad y normalidad. De la misma forma, siguen siendo deducibles los gastos incurridos en actividades que no generaron resultados tributables o generaron pérdidas.

II.2. Crédito impositivo (*Tax Credit*)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26, de la Ley N° 9249, 26.12.1995, la persona jurídica podrá compensar el impuesto a la renta incidente, en el exterior, sobre beneficios, ingresos y ganancias de capital computados en la ganancia tributable, hasta el límite del IR incidente, en Brasil, sobre los referidos ingresos. El impuesto pagado en el exterior también podrá ser compensado con la CSBN incidente sobre los beneficios, ingresos o ganancias de capital. El impuesto que no pueda ser compensado en un año determinado, por falta de ganancia a ser tributada en Brasil, podrá ser compensado con ingresos tributables en años posteriores.

El impuesto pagado en el exterior, compensable con el IR debido en Brasil, correspondiente a los ingresos oriundos del exterior y tributables en Brasil, tiene como límite el impuesto incidente, en Brasil, relativo a esos mismos ingresos, en forma proporcional al total del impuesto aquí debido por la persona jurídica. A efectos de compensación, el documento relativo al impuesto incidente en el exterior deberá ser reconocido por el respectivo órgano recaudador y por el Consulado de la Embajada brasileña en el país en que sea debido. El impuesto a ser compensado será convertido en Reales, de acuerdo con la tasa de cambio, para la venta, existente en la fecha en que fue pagado. En la hipótesis que la moneda de pago no se cotice en Brasil, ella será convertida en dólares estadounidenses y, en seguida, en Reales.

Los beneficios devengados en controladas, en el exterior, deben ser reconocidos en Brasil en el régimen de lo devengado, al 31.12 de cada año, siendo irrelevante haber distribución o no de dividendos/beneficios. En el caso de subsidiarias no controladas (“coligadas”), la ganancia es reconocida a medida de su distribución. El impuesto que gravó en el exterior los beneficios reconocidos en Brasil, puede ser compensado en la forma descrita en la Ley N° 12973, 13.05.2014, artículo 87 y siguientes. No es necesario que el tributo se caracterice, exactamente, como impuesto a la renta, bastando para efecto de compensación con el impuesto brasileño, que haya incidido sobre ingresos tributados. Es esencial comprobarlo por documento oficial emitido por la administración tributara extranjera, inclusive con respecto a impuestos en la fuente.

Es interesante observar que la Ley N° 12973 innovó al permitir que sean compensados los impuestos pagados en el exterior, independientemente de su designación o caracterización, sobre ingresos, ganancias o beneficios sometidos a tributación por el IR, en el País, una vez que la Ley N° 9249 es omisa sobre eso. No obstante, esta solución nos parece que debe ser aplicada en cualquier hipótesis, dado que la legislación pretende cohibir la doble imposición. La determinación de evitar la doble imposición de la renta, en las dos leyes, no impide la compensación con impuestos bajo disputa, en el exterior, aunque pagados indebidamente o bajo presión, bastando que hayan sido pagados.

No hay previsión de créditos indirectos, de crédito de otros tributos pagados en el exterior y tampoco hay hipótesis, en la ley ordinaria, de concesión de créditos ficticios (*tax sparing*). En lo que se refiere a créditos presumidos (*matching credit*), esto tampoco es regla en la ley brasileña o en las Convenciones firmadas, habiendo algunas situaciones puntuales de concesión de créditos presumidos, como ocurre con royalties e intereses recibidos de Corea, Ecuador, España, Filipinas e India.

En estas circunstancias, y como regla general, el único crédito atribuido por la ley brasileña a efectos de tributación de ingresos oriundos de fuente extranjera es el impuesto pagado en el país de la fuente, siempre que ese impuesto haya incidido sobre los ingresos objeto de tributación en Brasil por el IR. El impuesto pagado en el exterior es compensable con el impuesto debido en el País sobre la totalidad de las rentas devengadas en el exterior, no vinculándose a la renta obtenida en el país correspondiente o a determinados tipos de ingreso. La compensación depende solamente de que beneficios, ganancias e ingresos sean efectivamente computados en el cálculo del beneficio sujeto a tributación, excepto por las ganancias de controladas que tienen régimen especial. Las pérdidas incurridas en el exterior son solamente compensables con beneficios, ganancias e ingresos de igual procedencia, observadas las determinaciones legales al respecto.

En el caso de beneficios devengados en subsidiarias controladas, las personas jurídicas domiciliadas en Brasil deberán mantener a disposición de la autoridad fiscal una documentación hábil e idónea que compruebe los resultados aquí tributables, mientras no se cumplan los plazos de prescripción para determinación de la deuda tributaria. La contabilidad de las empresas participadas en el exterior debe observar las reglas del país de su domicilio.

Las personas físicas residentes en el País pueden deducir del IR a pagar el impuesto pagado en el exterior y cobrado sobre los ingresos correspondientes (Ley N° 4862, del 28.11.1965, artículo 5), siempre que haya reciprocidad de tratamiento con relación a los ingresos producidos en Brasil. La deducción se limita a la diferencia entre el impuesto calculado con la inclusión de los ingresos y el impuesto debido sin la inclusión de esos mismos ingresos. La reciprocidad de tratamiento es reconocida en acto normativo emitido por la RFB. Además, es concedido crédito del impuesto pagado en el exterior con relación a los países con los cuales Brasil mantiene Convenciones.

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

III.1. El concepto de impuesto

Brasil ya firmó treinta y tres (33) Convenciones, siendo la más antigua con Japón (1967) y la más reciente con Trinidad/Tobago (2014). Los tratados firmados por Brasil siguen todos el Modelo de la OCDE - Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. En todos estos tratados el artículo 2, al mencionar el impuesto brasileño, se refiere, expresamente, al IR, debiendo su contenido ser remitido a la Constitución Federal y al CTN. Las autoridades fiscales tenían restric-

ciones sobre la aplicación de las Convenciones a la CSBN, pero dada su naturaleza económica de efectivo adicional del IR, a pesar de su naturaleza jurídica de contribución ratificada por el Supremo Tribunal Federal, algunas Convenciones más recientes ya determinan que para los fines del párrafo 1 del Artículo 2, la expresión “impuesto brasileño” comprende también a esa contribución.

En el contexto local, dada la fuerte presión ejercida por los contribuyentes y estudiosos, la recién Ley N° 13202, del 08.12.2015, en su artículo 11, dispone que: *“Para efecto de interpretación, los acuerdos y convenciones internacionales celebrados por el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar doble imposición de la renta comprenden la CSBN (...)”* y con esto el tema está resuelto, presente y pasado, por tratarse de regla de interpretación.

Aparte de esos dos tributos, ningún otro se incluye como impuesto en el ámbito de las Convenciones.

En lo que se refiere a la aplicación de cualquier término o expresión que en las Convenciones no esté definido, a menos que el contexto exija interpretación diferente, las Convenciones firmadas por Brasil prevén que su significado será el que le sea atribuido, en la época, por la legislación local relativa a los impuestos que son objeto de la Convención. Esta solución está siempre, expresamente, prevista para el concepto de dividendos (artículo 10) y de intereses (artículo 11).

Todas las Convenciones firmadas por Brasil prevén su aplicación a cualesquier impuestos idénticos o sustancialmente semejantes adoptados por cualquiera de las Partes Contratantes después de la fecha de su firma. El contenido de la expresión “idénticos o sustancialmente semejantes”, en el contexto del sistema jurídico brasileño, debe ser entendido como hecho generador y base de cálculo similares o idénticos, dado que ese es el criterio constitucional para identificar los impuestos. De esa forma, el único caso conocido en el escenario jurídico brasileño, y ya comentado, se refiere a la CSBN, que tiene la naturaleza económica de un adicional del IR, aunque legalmente se caracterice como una contribución para la seguridad social.

El crédito tributario, derecho del Fisco de exigir el tributo, proviene de la obligación principal de pagar tributo. Los intereses y la multa no integran el tributo, pero pueden aumentarlo si no se paga cuando corresponde. Por no constituirse en impuesto (tributo), los intereses y la multa no se califican como impuestos cubiertos por las Convenciones. De la misma forma, como ya se comentó anteriormente, impuestos sobre la transmisión de bienes o derechos tampoco se califican como IR para los fines de las Convenciones.

Las Convenciones firmadas por Brasil, siempre hacen especial referencia al impuesto pagado, a efectos de crédito, exigiendo las autoridades, desde el punto de vista puramente formal, la efectiva comprobación documental de ese pago, aunque las partes hayan contratado que el impuesto es de responsabilidad de la fuente pagadora, dado que en Brasil el “*grossing up*” o cálculo por dentro, es considerado como impuesto.

Por fin y como ya se dijo anteriormente, en Brasil los impuestos se caracterizan por su base de cálculo e hipótesis de incidencia, por lo tanto se cualquiera una de ellas se modifica, el tributo será otro y, consecuentemente, no se tendrá más IR como se indicó en las Convenciones, aunque la terminología se pueda mantener.

III.2. El concepto de residente

El concepto de residente adoptado en las Convenciones firmadas por Brasil está definido, de forma general, como siendo: “*cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta al impuesto en ese Estado, en razón de su domicilio, su residencia, su sede administrativa o cualquier otro criterio de naturaleza similar, y también incluye tanto ese Estado como cualquier subdivisión política, entidad local o agencia o dependencia de ese Estado, subdivisión o autoridad*”. El término persona puede ser cualquier persona física o jurídica, que cumpla integralmente con las reglas internas ya comentadas, inclusive las referidas al domicilio y a la residencia.

Las disposiciones de las Convenciones, en virtud del artículo 98 del CTN, suspenden la aplicación de la ley local, cuando con ellas chocan. En la hipótesis de que la legislación ordinaria llegase a conceder beneficio a los residentes, no comprendido por la Convención, esa nueva regla será de inmediato aplicable al no domiciliado siempre que esté en desacuerdo con la cláusula de no discriminación entre nacionales de los Estados contratantes. La hipótesis es concreta y relativa a los dividendos pagados por sociedades brasileñas, que son exentos, independiente de quien sea el beneficiario, a pesar de que las Convenciones disponen de forma diversa (Ley N° 9249, artículo 10).

Aunque Brasil no disponga de una regla general antielusiva, el País ya adoptó diversas medidas volcadas a evitar la práctica de transacciones que puedan resultar en erosión de la base de tributación como reglas de precios de transferencia, reglas para evitar la subcapitalización y reglas volcadas a transacciones con países de tributación favorecida. Las Convenciones firmadas más recientemente hacen referencia a algunas de esas reglas, en el sentido que las disposiciones del artículo 24, de no discriminación, no afectan ni inhiben la aplicación de esas reglas internas.

III.3. Método de exención

Brasil no tiene como regla o práctica generalizada conceder, en las Convenciones firmadas, exención para ingresos de fuente extranjera. Solamente en los tratados mantenidos con Argentina, Austria, España y Ecuador existe previsión de exención de IR para residentes, en Brasil, relativa a dividendos oriundos de sociedades domiciliadas en esos países, observadas las condiciones negociadas y desde que sean tributables en el país de la fuente (artículo 23, de la Convención). No hay cláusula previendo alteración en el método de exención.

En el caso específico de España, se generó un fuerte contencioso administrativo en virtud de una regla interna española que exenta ciertas entidades, las ETVs,¹² del pago del impuesto local sobre ingresos, resultando una doble no tributación con relación a Brasil, dado que esa renta no es gravada en España ni tampoco en Brasil. Las autoridades fiscales brasileñas descalificaron las ETVs a efecto de la aplicación de la Convención, a pesar de esa descalificación carecer de base legal. El tema todavía no fue definido en los tribunales.

En lo que se refiere a los comentarios de la OCDE, ellos no tienen fuerza normativa o jurisprudencial en Brasil, siendo solamente elemento de estudio. Obsérvese que en el ambiente brasileño, las propias Convenciones, como ya se comentó, tienen su aplicación plena desafiada por parte de las autoridades fiscales, cabiéndole al Poder Judicial definir, esta materia bajo varios aspectos.

Las Convenciones más recientes incorporan cláusulas de limitación de beneficio en los artículos que tratan de intereses, dividendos, royalties y en cláusula específica. De esa forma, las disposiciones convencionales sobre tales ingresos no se aplicarán si el principal propósito o uno de los principales propósitos de la persona involucrada en la transacción y sus ingresos/rentas sea solamente tirar ventaja de esas disposiciones. En lo que se refiere a la cláusula volcada específicamente a la limitación de beneficios, se retira su aplicación a la compañía, “trust” o sociedad de personas constituida con la finalidad de obtener reducción sustancial de impuesto que, de otra forma, sería pagado por personas físicas si ellas tuviesen esas participaciones, directamente.

III.4. Método de crédito

Las Convenciones firmadas por Brasil, como regla general, consagran el principio de la imputación ordinaria (crédito limitado al impuesto debido en Brasil), siendo que solamente en las Convenciones firmadas con Bélgica, Finlandia y Francia se

¹² Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros.

admite la imputación proporcional (proporción de los ingresos oriundos del exterior en la renta total). El método de la imputación ordinaria está alineado con las reglas de derecho nacional que garantizan la no doble imposición de renta mediante crédito del impuesto pagado en el exterior, en el caso de persona jurídica (Ley N° 9249) y, en el caso de la persona física, siempre que se compruebe la reciprocidad de tratamiento.

El impuesto pagado en el exterior solamente puede ser objeto de compensación con el IR incidente sobre el rendimiento oriundo del exterior, en el caso del residente persona física. En la hipótesis de residente persona jurídica, el impuesto pagado en el exterior puede ser compensado con el IR y con la CSBN incidentes sobre el rendimiento/renta oriunda del exterior. Ninguna Convención firmada por Brasil contiene previsión de créditos indirectos.

La legislación interna no prevé limitación de beneficios, sino que el CC en su artículo 167, dispone sobre el instituto de la simulación, siendo permitido no considerar actos simulados para alcanzar los actos disimulados, en las hipótesis previstas en ley.

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

El problema de aplicación de Convenciones, en Brasil, no está vinculado a cuestiones formales, administrativas, documentales o similares, él es mucho mayor y sus repercusiones son muy negativas para los contribuyentes. De inicio, no hay en Brasil una recepción automática de los tratados firmados, ni tampoco su automática transformación en ley interna, aunque de ellos hayan participado las más altas autoridades de la República Federativa. Los tratados son incorporados al sistema jurídico brasileño por una sistemática prevista en la Constitución Federal que así se desdobra: (i) negociación por el Poder Ejecutivo, o sea, por el Presidente de la República; (ii) aprobación por el Congreso Nacional, por decreto legislativo y (iii) ratificación por el Presidente de la República. Este proceso puede tardar mucho, mientras la Convención este firmada.

A pesar que el CTN, en su artículo 98, dispone que las Convenciones internacionales en materia tributaria prevalecen sobre la ley interna sometándose solamente a la Constitución Federal, las autoridades fiscales no acostumbran respetarlas, especialmente en lo que se refiere a: (i) aplicación del artículo 7, que contempla la figura del beneficio de la sociedad, dado a que tributan en la fuente toda y cualquier remesa de ingresos vinculados a la prestación de servicios por no domiciliado, encuadrándolos como otros ingresos (artículo 22); (ii) aplicación del artículo 9, dado a que no es observado en lo que se refiere a precios de transfe-

rencia; (iii) aplicación de la regla de exención a beneficios oriundos de países cuyas Convenciones admiten esta hipótesis, porque buscan tributar tales beneficios; (iv) aplicación del artículo 10, que no es observado con relación a beneficios devengados en controladas con sede en países con los cuales Brasil mantiene Convenciones y que son tributados en el régimen de lo devengado.

Finalmente, pende de decisión, en los tribunales superiores, la interpretación del artículo 98 del CTN, a fin de darle todo el alcance necesario.

RESUMEN Y CONCLUSIONES

El ejercicio que se desarrolló tiene como objetivo describir las políticas adoptadas por Brasil, interna y externamente, en lo que se refiere a evitar la doble imposición de la renta. Es cierto que la red de Convenciones firmadas para evitar la doble imposición de la renta, así como reglas internas claras volcadas a ese propósito, en la ausencia de una Convención específica, garantizan ese propósito.

No basta, entretanto, firmar Convenciones y disponer de reglas con el propósito de evitar la doble imposición, es esencial que estos mecanismos sean de hecho aplicados, reduciendo el riesgo de litigios para traer seguridad y tranquilidad a los que actúan en el mercado globalizado.

Marzo, 2016