



Geraldo Valentim Neto<sup>(\*)</sup>

## El reparto de **competencias tributarias** en las transacciones transfronterizas de servicios: el caso de Brasil<sup>(\*\*)</sup>

“(…) LA UBICACIÓN DE LA RESIDENCIA ES EL ELEMENTO QUE UNE (O LA LLAMADA “CONEXIÓN DE JURISDICCIÓN”) ADOPTADO POR BRASIL (U OTROS ESTADOS SIGNATARIOS DE ESTOS TDI) EN TRANSACCIONES TRANSFRONTERIZAS DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL MARCO DE SUS TDI”

¿Qué le da al Estado el derecho para imponer un impuesto a una determinada transacción internacional? ¿Existe algún límite? Estas preguntas han sido siempre discutidas y últimamente se han vuelto más importantes, debido tanto al continuo como exponencial incremento de transacciones transfronterizas, en particular, en el sector de servicios, y el afán de los Estados por asociarse para aumentar sus ingresos.

A fin de incrementar la recaudación de ingresos, las autoridades tributarias brasileñas se han vuelto más atentas a las actividades de negocio y han prestado más atención a las transacciones llevadas a cabo por los contribuyentes en Brasil, en particular aquellas operaciones que involucran grandes cantidades de dinero. Como consecuencia de ello, las autoridades tributarias se han centrado recientemente con una mayor profundidad en las transacciones transfronterizas de servicios, con énfasis en la importación de servicios al país.

Por lo tanto, como regla general, cada vez que hay una transacción transfronteriza de servicios, que involucre a una parte que importe servicios a Brasil, las autoridades han exigido a la fuente brasileña del pago, retener y pagar el impuesto a la renta a las remesas al extranjero, a cambio de los servicios prestados.

Para exigir la retención y pago del impuesto a la renta en estas transacciones transfronterizas de servicios, las autoridades fiscales en Brasil han clasificado esos ingresos como “otros ingresos” basados

---

(\*) Abogado especializado en impuestos y materias del comercio exterior por la Pontificia Universidad Católica de São Paulo, Brasil y Magister en Derecho de los Negocios Internacionales por the London School of Economics and Political Science (LSE). Miembro del Conselho Administrativo de Recursos Fiscais y Socio tributario de MVA Abogados.

(\*\*) Artículo inédito. Traducción del inglés, bajo la autorización expresa del autor, de Ximena Raquel Calderón Rojas, alumna de la Facultad de Derecho de la Pontificia universidad Católica del Perú y miembro de la Comisión de Publicaciones de IUS ET VERITAS.

## El reparto de competencias tributarias en las transacciones transfronterizas de servicios: el caso de Brasil

en una norma doméstica<sup>(1)</sup>, que establece que los ingresos derivados de la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica sin transferencia de tecnología, pagados a los domiciliados en países, como Perú, con el cual Brasil ha ingresado en Tratados de Doble Imposición (en adelante denominados TDI<sup>(2)</sup>), debe ser clasificado en los TDI bajo la prestación denominada “otros ingresos”<sup>(3)</sup>.

### 1. La retención del impuesto a la renta y el factor de conexión en Brasil

Primero, debe notarse que, como regla general en Brasil, la tributación de no residentes está basada en el criterio de la fuente del pago, según el cual, si un pago se realiza por un ciudadano o compañía brasileña a un no residente puede estar sujeto a la retención del impuesto a la renta en Brasil, sin importar dónde el ingreso fue producido, dónde los servicios fueron prestados o dónde el pago fue hecho.

Este concepto fue establecido por primera vez en el Decreto Ley 1418, del 3 de setiembre de 1975<sup>(4)</sup>, que adoptó el principio de la fuente de pago como factor de conexión para la tributación de los ingresos percibidos por los residentes en el extranjero, y está actualmente establecido en el artículo 682 del Código del Impuesto a la Renta de Brasil<sup>(5)</sup>. De acuerdo al artículo 682, la renta, ganancias de capital y otros beneficios obtenidos por los no residentes están sujetos a impuestos en Brasil únicamente si se originan de fuentes en Brasil. Este es el principio general de territorialidad conectado a la fuente principal de pago.

### 2. Las regulaciones sobre el impuesto a la renta en Brasil y las transacciones internacionales de servicios

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 9779, del 19 de enero de 1999, la retención del impuesto se percibirá a razón

de veinticinco por ciento (25%) de la renta, ganancias de capitales y otros ingresos generados por la prestación de servicios, cuando son pagados, acreditado, entregado, usado o remitido por una fuente localizada en Brasil a un individuo o entidad legal residiendo en el extranjero. Corresponde a la fuente de pago de Brasil retener el impuesto a la renta. Tal disposición se consolida en el artículo 685, párrafo II, ítem “a” del Reglamento del Impuesto a la Renta en Brasil.

También es importante mencionar que el artículo 708 del Reglamento del Impuesto a la Renta de Brasil establece que el 25% de la retención del impuesto a la renta también se aplicará a los pagos en el extranjero a cambio de asistencia técnica, asistencia técnica y/o administrativa, y servicios similares, de la siguiente manera:

“Artículo 708 – A continuación se sujeta al pago del impuesto a la renta en el origen, a razón de veinticinco por ciento: los ingresos derivados de la prestación de asistencia técnica y técnica o administrativa y de servicios similares en Brasil y recibida por individuos o entidades legales que residen o domicilian en el extranjero, independientemente de las condiciones de pago y el lugar o la fecha en que la transacción fue contratada.

Párrafo único: La retención del impuesto es obligatorio en la fecha del pago, del crédito, de la entrega, del empleo o de las remesas de los ingresos” (énfasis agregado).

- (1) Normativa Declaratoria No. 1 del 5 de enero de 2000, emitido por el Coordinador General para el Sistema Tributario y Servicios de Impuestos Internos.
- (2) Brasil ha suscrito Tratados de Doble Imposición con los siguientes países: Sudáfrica, Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Korea, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Francia, Finlandia, Hungría, India, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Países Bajos, Perú, Portugal, República de Eslovaquia, República Checa, Suecia and Ucrania. El tratado con Alemania no tiene efecto desde el 1 de enero de 2006.
- (3) Artículo 21 del Modelo de Convención Tributario de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD MTC).
- (4) Artículo 6.
- (5) Decreto No. 3000 del 26 de marzo de 1999.



## Geraldo Valentim Neto

Por lo tanto, basándose en el criterio antes mencionado adoptado en Brasil, la fuente de pago de Brasil tiene que retener y pagar el impuesto a la renta de sus remesas al exterior, ya sea a una tasa del 15% (si el ingreso no surge del trabajo o de la prestación de servicios, y no se trata de una disposición específica del Reglamento del Impuesto a la Renta de Brasil) o a una tasa del 25% (a cambio de los servicios prestados).

### **3. Los TDI y el punto de vista de las autoridades fiscales sobre las transacciones de servicios transnacionales**

El conflicto actual se inició en Brasil, cuando los importadores de servicios intentaron remitir sus pagos al extranjero mientras que los bancos brasileños (que operaban con divisas extranjeras) se rehusaban a remitir los fondos al extranjero sin la debida evidencia de pago de la retención del impuesto a la renta, basándose en la Ley de la Normativa Declaratoria No. 1, emitida el 5 de enero de 2000 por el Coordinador General del Sistema Tributario del Servicio de Rentas Internas (en adelante, Normativa Declaratoria 1/2000).

Esta ley (que figura a continuación) establece que los ingresos derivados de la prestación de servicios técnicos y asistencia técnica sin la transferencia de tecnología, pagados en los domicilios en países en los cuales Brasil ha suscrito un TDI, debe clasificarse en la provisión denominada “otros ingresos”<sup>(6)</sup> y, por lo tanto, será sujeto de retención del impuesto a la renta de 25%, según lo establecido en el literal a), párrafo II del artículo 685 del Reglamento del Impuesto a la Renta de Brasil.

“ (...) el COORDINADOR GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO, por la presente, formalmente avisa a las Superintendencias Regionales Federales de Ingresos, las Delegaciones Federales del Ingreso Juzgado, y todas las partes interesadas que:

I.- Las remesas al exterior surgidas de acuerdos de asistencia técnica y servicios técnicos sin transferencia

de tecnología están sujetas a tributación de acuerdo al numeral “a”, del párrafo II del artículo 685, del Decreto 3000 de 1999 (Reglamento del Impuesto a la Renta de Brasil).

II.- En los Tratados Bilaterales Fiscales en los cuales Brasil es parte, estos ingresos se clasifican bajo el artículo referido como “Otros Ingresos”, y, consecuentemente, se gravan de acuerdo al párrafo I, incluso si el tratado no tiene este artículo llamado “Otros Ingresos”.

III.- A efectos de la provisión del párrafo I de esta Ley, los acuerdos de asistencia técnica y servicio técnico sin transferencia de tecnología se consideran no estar sujetos a la ratificación o registro en el INPI (Instituto Nacional de la Propiedad Industrial) y el banco brasileiro central” (énfasis agregado).

Sin embargo, siempre hemos defendido que el punto de vista de las autoridades fiscales en Brasil es inexacto y la retención del impuesto a la renta de las remesas antes mencionadas no se debe a las disposiciones contenidas en la Normativa Declaratoria 1/2000 y también en el artículo 7 de la Ley 9779/99 (consolidado en el literal a), del párrafo II del artículo 685 del Reglamento del Impuesto a la Renta brasileiro) debe cumplir con las disposiciones de los TDI brasileños.

Los TDI son acuerdos bilaterales específicos que unen a las partes basándose en el principio de *pacta sunt servanda* consagrado en el artículo 26<sup>(7)</sup> de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Esta convención codifica los principios existentes del Derecho internacional público con la interpretación

(6) Artículo 21 del OECD MTC, correspondiente al artículo 21 o (dependiendo del tratado) al artículo 22 de los TDI de Brasil.

(7) Artículo 26.- Cada tratado vigente es vinculante entre las partes y deben ser ejecutados de acuerdo a la buena fe.

## El reparto de competencias tributarias en las transacciones transfronterizas de servicios: el caso de Brasil

de tratados. Asimismo, se le considera vinculante entre los Estados (signatarios o no)<sup>(8)</sup> y aplicable tanto a los tratados pasados y futuros.

En este sentido, en tanto que los TDI brasileños (la base del presente análisis) son tratados internacionales en los cuales Brasil es parte, Brasil se rige por las cláusulas, obligaciones, derechos y garantías establecidos en los mismos, conforme a lo dispuesto por el párrafo 2 del artículo 5 de la Constitución Federal de Brasil, de la siguiente manera:

“Los derechos y las garantías expresados en esta Constitución no excluyen otras derivadas del régimen y de los principios adoptados por él o de los tratados internacionales en los cuales la República Federal de Brasil es parte” (énfasis agregado).

Asimismo, el artículo 98 del Código Tributario de Brasil establece que los tratados internacionales y las convenciones revocan o modifican la legislación tributaria brasilera. Además establece que las resoluciones normativas emitidas luego de la promulgación de tratados internacionales deberán observar los tratados y convenciones antes mencionados. Debe resaltarse que el Reglamento del Impuesto a la Renta de Brasil también ratifica dicho precepto en su artículo 997<sup>(9)</sup>.

En consecuencia, la legislación tributaria de Brasil reconoce expresamente que los tratados internacionales y las convenciones prevalecen sobre la legislación nacional, incluso si el tratado aplicable se haya expedido en una fecha anterior. Esto se debe al principio de especialidad (*principio de especialidade*).

### 4. Los TDI Brasileños sobre transacciones de servicios transnacionales: los beneficios de los negocios Cláusula X Cláusula de Otros Ingresos

#### 4.1. Cláusula de “beneficios empresariales”

La cláusula sobre los beneficios empresariales, establecido en

- (8) Brasil es parte signataria de la Convención. Luego de casi 40 años (Brasil lo firmó el 23 de mayo de 1969 y lo presentó en el Congreso Federal de Brasil el 22 de abril de 1992), la Convención fue aprobada por el Senado (Decreto No. 496/2009) y tuvo efectos desde el 14 de diciembre de 2009 (Decreto No. 7030/2009).
- (9) Artículo 997.- Los tratados internacionales y convenciones que revocan o modifican legislación tributaria interna y deberán ser observados por el tratado posterior.
- (10) Y de los TDI de Brasil.

el artículo 7 del Modelo de la Convención de Impuesto de la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (Model Tax Convention of the Organisation for Economic Co-operation and Development, en adelante, OECD MTC)<sup>(10)</sup>, es un tema frecuentemente discutido en las TDI firmadas entre países desarrollados y países en desarrollo, en los cuales este último apoya a un alcance más amplio del principio de territorialidad, que permite gravar beneficios ganados en su territorio por extranjeros, incluso si no tiene establecimiento en su territorio.

Para los beneficios de las empresas, los TDI brasileños salvaguardan el principio establecido en el OECD MTC, según el cual los beneficios de la empresa no deberán ser gravados en otro Estado, a menos que lleve a cabo su actividad económica en otro Estado a través de un establecimiento permanente ubicado en ese país, pero solo en la medida que los impuestos se apliquen sobre el establecimiento permanente.

En tal sentido, en el artículo 7 de los TDI de Brasil se asigna al Estado de residencia la competencia exclusiva en materia de impuesto a la renta que resulte de sus actividades, como se indica a continuación:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante deberá someterse a imposición solo en ese Estado, salvo que la empresa realice sus negocios en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado allí. Si la empresa lleva a cabo sus negocios de acuerdo a lo antedicho, los beneficios de la empresa podrán ser gravados en



## Geraldo Valentim Neto

otro Estado pero solo en la medida en que puedan ser atribuidos en ese establecimiento permanente (...)

Vale la pena señalar, que el artículo 7 de los TDI de Brasil tiene la misma redacción que en la OECD MTC. Aunque Brasil no es un miembro de la OECD, el MTC es adoptado en Brasil, vinculado a la construcción de los términos del mismo. Al aplicar el MTC de la OECD, Brasil acepta y acata el contenido de cada una de sus cláusulas.

De acuerdo a la comprensión de la OCDE, la indemnización abonada por la prestación de servicios puros, sin la transferencia de tecnología, es una parte integral del beneficio obtenido por las empresas prestadores de servicios<sup>(11)</sup>, y como consecuencia estará sujeto a los términos del citado artículo 7.

El artículo 7 del TDI brasileiro claramente establece que el derecho a cobrar un impuesto sobre las ganancias de las empresas, es competencia exclusiva del Estado de residencia del proveedor de servicios, a menos que actúen en Brasil a través de un establecimiento permanente<sup>(12)</sup>. Por lo tanto, la ubicación de la residencia es el elemento que une (o la llamada “conexión de jurisdicción”) adoptado por Brasil (u otros Estados signatarios de estas TDI) en transacciones transfronterizas de servicios realizadas en el marco de sus TDI.

Como resultado de ello, y de conformidad con las leyes aplicables<sup>(13)</sup>, doctrina y jurisprudencia, el factor de residencia adoptado por Brasil en sus TDI deben prevalecer y modificar el factor de origen establecido en su legislación doméstica (que ha sido usado por las autoridades fiscales para demandar la retención del impuesto a la renta en transacciones transnacionales de servicios realizada en el marco de los TDI de Brasil).

En este sentido, siguiendo el carácter residual del artículo 7, cabe señalar que en los TDI de Brasil no hay disposición expresa que establezca para la naturaleza de los ingresos derivados de la prestación de servicios sin transferencia de tecnología. En consecuencia, a menos que el prestador de servicios ejerza su actividad económica en Brasil a través de un establecimiento permanente ubicado allí, dichos montos deben ser tratados como beneficios de la empresa prestadora de servicios.

Por lo tanto, las cantidades pagadas por el importador en Brasil al proveedor de los servicios domiciliados en el extranjero deberían ser clasificadas como beneficios del proveedor extranjero (que no tiene establecimiento permanente en Brasil), la razón por la cual estos beneficios solo deberían estar sujetos a la imposición en el Estado de residencia del prestador de servicios, en los términos del artículo 7 de los TDI en Brasil.

### 4.2. Cláusula de “otros ingresos”

Los ingresos referidos por la cláusula de “otros ingresos” del TDI de Brasil son las de menor importancia. No justifican un tratamiento diferenciado, contrario a lo que ocurre con los beneficios, intereses, regalías, entre otros, que tienen una disposición específica en los tratados. Comprobando con este entendimiento, Klaus Vogel<sup>(14)</sup> insiste que dicha cláusula no es aplicable a los servicios que

(11) OECD MTC, 2000; p. 299.

(12) El concepto de un establecimiento permanente marca la línea divisoria para negocios entre meros intercambios con un país e intercambios en ese país, si una empresa tiene un establecimiento permanente, su presencia en un país es suficientemente substancial para intercambiar en el mismo.

(13) Artículo 98 del Código Tributario de Brasil, artículo 997 del Reglamento del Impuesto a la Renta de Brasil y el artículo 5, párrafo 2 de la Constitución Federal de Brasil.

(14) VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer; p. 1072.

## El reparto de competencias tributarias en las transacciones transfronterizas de servicios: el caso de Brasil

no transfieren tecnología, que será regulado por el artículo 7 del MTC de la OECD (y otros TDI de Brasil).

### 5. El enfoque recientemente adoptado por la Corte Federal de Brasil

Sin perjuicio del factor que puede estar sujeto a revisión por las Cortes Superiores<sup>(15)</sup>, es importante destacar que el 6 de febrero de 2012 la Corte Federal Regional de Brasil (3er. Circuito)<sup>(16)</sup> dictó una importante decisión sobre el tema objeto de análisis y reconoció que los ingresos derivados de la prestación de servicios (sin la transferencia de tecnología), cuando se paga a las empresas domiciliadas en países con los que Brasil ha firmado un TDI, están exentos del pago de la retención del impuesto a la renta.

Con esta decisión, la Corte Federal Regional de Brasil (3er. Circuito) ha confirmado la aplicabilidad del artículo 7 de los TDI de Brasil

en estos pagos derivados de la prestación de servicios y la inexactitud de la aplicación de la Normativa Declaratoria 1/2000, particularmente debido al principio de especialidad previamente mencionado.

### 6. Conclusiones

El enfoque de las autoridades fiscales brasileñas para demandar la fuente de pago para retener y pagar el impuesto a la renta de las remesas al exterior derivadas de la prestación de servicios (sin transferencia de tecnología)<sup>(17)</sup> es un ejemplo típico del obstáculo a la mejora de transacciones transfronterizas. Asimismo, es contrario a los principios tributarios establecidos en los tratados internacionales en los cuales Brasil es signatario y debe cumplirlos.

Como se ha demostrado en este trabajo, los pagos derivados de estas transacciones transfronterizas de servicios representan “beneficios empresariales” del prestador de servicios ubicado en el extranjero (en lugar de “otros ingresos”) y no debería estar sujeto a la retención del impuesto a la renta en Brasil una vez se establezca que el Estado de residencia del prestador del servicio tiene competencia para gravar estos beneficios, de acuerdo a las disposiciones de los TDI de Brasil, doctrina nacional e internacional y jurisprudencia reciente. 

(15) La Corte Superior de Justicia ha estado examinando el asunto en material (Apelación Especial No. 1161467) y una decisión favorable fue otorgada, pendiente de análisis en el caso de otros Ministros.

(16) Procedimiento No. 0024461-74.2005.4.03.6100/SP.

(17) Sin involucrar un establecimiento permanente.