



LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS DESPLAZADAS

Marcus Lívio Gomes*

1. Consideraciones iniciales

En la actualidad son múltiples los sectores empresariales que, viendo oportunidades de mercado en países de su entorno económico, han comenzado a dar un enfoque más internacional a sus operaciones, en especial en los países que integran bloques económicos.

Igualmente, y no en menor medida, la búsqueda de reducciones en materia de costes, de mano de obra principalmente, así como el aprovechamiento de beneficios fiscales o ayudas de Estado ofrecidos a inversiones en determinados países en desarrollo, como en Brasil, se presentan como razones que incentivan esta vocación internacional de las empresas. En verdad no se puede huir de la globalización y de sus consecuencias económicas.

Es en este escenario en donde resulta conveniente la apertura de filiales, o en su caso sucursales, con el fin de controlar de una manera más cercana la efectividad en el logro de los intereses perseguidos, y más, en tanto en cuanto existe una elevada competencia en esos mercados, importante prever los efectos del traslado de intangibles, bienes, servicios y personas.

Para conseguirlo, es relativamente común el hecho de desplazar personal cualificado al extranjero proveniente de la casa matriz. Las causas de dicho desplazamiento son, entre otras, garantizar el control estratégico de dichas filiales o sucursales a través del control de los órganos de decisión, aportar personal con experiencia en aquellos ámbitos en los que se detecta una razonable ausencia de formación en los empleados existentes en el ámbito local en donde la empresa se establece y homogeneizar aquellos conocimientos y procedimientos de trabajo que permitan conseguir los objetivos últimos de la internacionalización de manera uniforme con la cultura empresarial en la cual se fundamentan.

En este contexto, las normativas fiscales de los países, en los últimos años, han introducido, por lo que respecta a la tributación de las personas físicas, determinadas medidas fiscales para fomentar, por una parte, el desplazamiento de trabajadores al extranjero y, por otra, facilitar la llegada de trabajadores desplazados a su país en el marco de un cada vez mayor proceso de globalización e internacionalización de la economía y del comercio mundial.

Así que los trabajadores dependen, a efectos fiscales, únicamente de la legislación nacional y de los acuerdos de doble imposición entre sus países, que no siempre cubren todos los supuestos y varían considerablemente. Muchos de estos acuerdos no incluyen disposiciones concretas para los trabajadores pendulares transfronterizos porque no existe una armonización mundial, europea, y mucho menos del Mercosur, a este respecto, y las que existen difieren bastante en los distintos acuerdos celebrados por los distintos países.

* Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid. Juiz Federal. Professor Adjunto da UERJ. Professor da FGV Direito Rio (Pós-graduação lato sensu). Coordenador da Revista de Direito Tributário da ABDF. Coordenador da Comissão de Direito Tributário da EMARF (TRF2). Membro do Conselho Executivo do Instituto Latino Americano de Derecho Tributario (ILADT).

Al cruzar una frontera para trabajar, el trabajador podrá pagar impuestos en el país considerado competente en el acuerdo de doble imposición entre su país de residencia y el país donde trabaja, es decir, el país de la fuente. Lo usual es que el país de la fuente grave los ingresos que el trabajador haya obtenido en su territorio. Algunas veces, los ingresos obtenidos en el país de la fuente pueden estar exentos de impuestos en el país de residencia fiscal.

Sin embargo, puede suceder que ambos países tengan derecho a gravar los rendimientos según sus normativas internas y el acuerdo de doble imposición, pero es probable que el país de residencia conceda un crédito fiscal por los impuestos pagados en el extranjero, aunque quizá no baste para compensar la doble imposición. Son estos temas que serán estudiados a continuación.

2. Determinación de la residencia fiscal

A efectos de determinar la tributación aplicable en cada tipo de desplazamiento internacional es fundamental determinar cuál debe ser la residencia fiscal del personal desplazado, esto es, si el trabajador es o no residente en Brasil a efectos fiscales.

Se analizarán las normas que determinan la residencia fiscal en Brasil así como las normas de residencia aplicables en caso de que exista o no convenio de doble imposición - CDI - entre Brasil y el país de destino, en el supuesto de que se produzca un conflicto de residencia.

2.1. Normativa brasileña

2.1.1. Adquisición de residencia

La distinción entre personas residentes y no residentes en el territorio nacional es importante para definir la extensión de las respectivas obligaciones tributarias. En cuanto los no residentes personas físicas sólo están sujetos al impuesto sobre los rendimientos provenientes de fuentes situadas en Brasil, así sujetos a la tributación limitada con base en el principio de la territorialidad, los residentes son tributados por la renta mundial, tributación ilimitada con base en el principio de la universalidad.

Brasil ha adoptado la tributación con base en la renta mundial¹, con fundamento en el principio de la universalidad, cuyos tipos y bases imponibles dependerán de la residencia fiscal o no y de la naturaleza de los rendimientos².

La normativa brasileña no contiene una definición expresa del concepto de residencia en cuanto a las personas físicas, la cual resulta de la interpretación conjugada de los artículos 16 y siguientes del *Regulamento do Imposto de Renda (RIR)*, Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999, que *Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de*

¹ Art. 8º, da Lei 7.713/88; arts. 25 e 26, da Lei 9.249/95; arts. 15 e 16, da Lei 9.430/96; art. 9º, da MP 2.158-35.

² Residentes Fiscais:

Renda Ordinária	Tabela Progressiva	Antecipação Mensal
Ganho de Capital	15%	Exclusivo de Fonte
Aplicação Financeira	22,5% a 15%	Exclusivo de Fonte
Férias	Tabela Progressiva	Antecipação Mensal
Aluguel	Tabela Progressiva	Antecipação Mensal
Participação nos Lucros	Tabela Progressiva	Antecipação Mensal
13º salário	Tabela Progressiva	Exclusivo de Fonte

Qualquer Natureza, y con el artículo 682 de la misma normativa³.

Ha sido la *Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, DOU de 1.10.2002, que Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil*, con fundamento en la *Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (art. 12)*, que ha establecido con más detalles los criterios objetivos y subjetivos de la residencia fiscal en Brasil:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada;

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.008, de 9 de fevereiro de 2010) (Vide art. 3º da [Instrução Normativa RFB nº 1.008, de 9 de fevereiro de 2010](#))

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

...

El derecho brasileño ha acogido una noción de residencia que se sitúa a medio camino entre la noción meramente objetiva, que se contenta con la presencia física, y la noción subjetiva, que exige la presencia

³ Otros artículos del RIR tratan de la materia, como su artículo art. 2º, además del art. 1º de la *Instrução Normativa SRF nº 15 de 6 de fevereiro de 2001, Dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas*, y *Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil*.

cumulativa de los dos requisitos, es decir, la presencia física y el ánimo (*animus*).

Así que los criterios de conexión para determinar la residencia fiscal en Brasil son:

- a) Criterio objetivo - permanencia por un determinado período de tiempo - Residencia permanente o ingreso con intención de permanencia; Ingreso temporario si más de 184 días consecutivos en 12 meses.
- b) Criterio subjetivo - radicación de intereses económicos - Cuando exista un contrato de trabajo.
- c) Criterio subjetivo – *animus* – *Cuando el nacional regresa al país con animus definitivo después de tornarse no-residente.*

2.1.2. Pérdida de residencia

La *Instrução Normativa SRF n° 208, de 27 de setembro de 2002* también ha tratado de la pérdida de la residencia fiscal:

Art. 3° Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2°;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2°;

III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2°;

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 1° Para fins do disposto no inciso IV, "a", do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2° A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

La persona física residente que salir en carácter permanente del territorio nacional en el curso del año fiscal se queda obligada a presentar *Comunicação de Saída Definitiva do País*, con relación al periodo en que tenga permanecido en la condición de residente en Brasil en el año fiscal de salida, así como las declaraciones correspondientes al año fiscal anterior, quitando el impuesto devengado.

En las salidas temporarias, los rendimientos percibidos en los doce primeros meses consecutivos de ausencia serán tributados por la sistemática de la tributación universal aplicable a los residentes en Brasil, mientras los rendimientos percibidos a partir del 13° mes consecutivo de ausencia estarán sujetos a la sistemática de la tributación de los no residentes. Así que los rendimientos percibidos de fuentes

situadas en Brasil después de la entrega de la comunicación de salida definitiva del país se quedarán sujetos, a partir de esta fecha, al régimen tributario de los no residentes, sujetos al tipo de 25% según el principio de la fuente⁴.

En aras de evitar cambios de residencia ficticios, es decir, deslocalización de residencia de personas físicas para zonas de baja tributación, por medio de la presunción de manutención de la residencia originaria, la normativa brasileña estableció una norma antiabuso, residencia fiscal alargada, recogida en el artículo 27 de la *Lei nº 12.249/2010* y en la *Instrução Normativa nº 1.037, de 4 de junho de 2010, que Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, según la cual solo tendrá efectos reconocidos a partir de la fecha que el contribuyente comprove*:

*Art. 27. A transferência do domicílio fiscal da pessoa física residente e domiciliada no Brasil para país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, nos termos a que se referem, respectivamente, os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente terá seus efeitos reconhecidos a partir da data em que o contribuinte comprove*⁵:

⁴ *Lei nº 9.779/99, Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.*

Não-residentes Fiscais

Tributados com base na auferida no Brasil. Não tributados pela renda auferida no exterior. Territorialidade.

<i>Renda Ordinária</i>	<i>25%</i>	<i>Exclusivo de Fonte</i>
<i>Ganho de Capital</i>	<i>15%</i>	<i>Exclusivo de Fonte</i>
<i>Aplicação Financeira</i>	<i>22,5% a 15%</i>	<i>Exclusivo de Fonte</i>
<i>Aluguel</i>	<i>15%</i>	<i>Exclusivo de Fonte</i>

⁵ *Países com Tributação Favorecida*

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. [\(Incluído pela Lei nº 10.451, de 2002\)](#)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

I - ser residente de fato naquele país ou dependência; ou
II - sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto.
Parágrafo único. Consideram-se residentes de fato, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, as pessoas físicas que tenham efetivamente permanecido no país ou dependência por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, consecutivos ou não, no período de até 12 (doze) meses, ou que comprovem ali se localizarem a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio.

En este sentido, y por lo que respecta a la obligación de retener por parte del empleador, hay que tener en cuenta que éste no tiene obligación de conocer las circunstancias personales del trabajador, por lo que se puede entender que no puede erigirse la aplicación inequívoca de este criterio para establecer la residencia fiscal.

En definitiva, la consideración de residente o no a efectos fiscales en Brasil de los trabajadores desplazados a y de países extranjeros dependerá de las circunstancias personales de cada trabajador, así como de las especificidades de cada traslado, por lo que será imprescindible examinar cada caso individualmente. Serán relevantes, dando lugar a las correspondientes posibilidades de planificación fiscal, las fechas concretas en que el desplazamiento se produzca, así como la duración del mismo.

2.2. Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE

Los CDIs firmados por Brasil con otros países siguen en su mayoría el MCOCDE, de manera que la norma que a continuación se reproduce debería ser similar en la mayoría de los convenios. Así, el artículo 4 establece lo siguiente:

1. A los efectos de este convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se

a) *sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)*

b) *condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)*

III – *não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)*

IV – *não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)*

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe. [\(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

resolverá de la siguiente manera:

- a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- c) Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguna de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Algunas previsiones son relevantes en el término de delimitar el articulado citado. La norma sólo podrá aplicarse cuando exista un CDI ratificado entre Brasil y el país de destino del residente, y en los términos exactos y con las limitaciones a la interpretación que se establezcan en dichos convenios.

Obsérvese que el MCOCDE no es una norma que establezca criterios de determinación de residencia, sino que se remite a la legislación interna de cada país. Si se produce un conflicto de residencia en que las legislaciones de los dos países contratantes reclaman la residencia simultáneamente, se aplicarán los criterios para resolver el conflicto, *the tie break rules* en los casos de *dual residence*.

En la ausencia de CDIs entre los países involucrados con el conflicto de residencia fiscal del contribuyente, ambos los Estados pueden pretender tributar la misma persona física por su renta mundial, es decir, ilimitadamente. Así que en el sistema convencional la residencia fiscal sólo puede ser una – principio de la unicidad de la residencia -. Ponemos de relieve las previsiones más importantes.

Por vivienda permanente se entiende aquella que la persona física haya amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la estancia va a ser de corta duración. La noción de vivienda abarca cualquier forma de vivienda: casa o apartamento, en propiedad o arrendamiento. Lo esencial es el carácter permanente, lo que significa que se ha dispuesto lo necesario para que esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que han de ser necesariamente de corta duración.

Por centro de intereses vitales ha de entenderse el lugar en el que la persona física mantiene sus relaciones económicas y personales más estrechas. A este fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su patrimonio, etc.

Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso, las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención particular. Si una persona física que tiene una vivienda habitual antes de su desplazamiento a un Estado establece una segunda vivienda habitual en el lugar de su desplazamiento en otro Estado, y mantiene la primera vivienda, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado, el *animus* de permanecer.

El centro de intereses vitales, aunque parece más amplio que el centro de intereses económicos y profesionales, sigue siendo un concepto jurídico indeterminado, por que de nuevo será necesario atender a cada caso concreto para determinar dónde radica el centro de intereses vitales de una persona.

En relación con el concepto “centro de intereses profesionales o económicos”, hay que señalar que éste no se ha desarrollado en la normativa brasileña qué se debe entender por este concepto. Tan poco ha sido desarrollado suficientemente por la doctrina administrativa a través de consultas y la jurisprudencia por sentencias de los tribunales.

Al respecto de su definición existen dos teorías:

- a) La primera llamada “teoría rentista”, que considera como centro de intereses profesionales o económicos aquel lugar donde se percibe la mayor parte de la renta.
- b) La segunda conocida como “teoría patrimonialista” que hace referencia al lugar donde se encuentran radicados la mayoría de los bienes patrimoniales.

3. Métodos para evitar la doble imposición en los convenios de doble imposición

Como se ha dicho, los CDIs firmados por Brasil con otros países siguen en su mayoría el MCOCDE. El artículo 23 de los convenios, que regula el método para evitar la doble imposición, puede establecer uno de los siguientes sistemas:

3.1. Método de exención

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

Según el citado método, las rentas obtenidas en el extranjero quedarán exentas de tributación en el país de residencia, siempre y cuando éstas estén sometidas a imposición en el extranjero, de acuerdo con las disposiciones del convenio.

Este sistema de exención puede aplicarse a través de dos alternativas distintas:

- a) Exención integral: la renta gravada en el extranjero no se toma en cuenta de ninguna forma en el país de residencia a efectos impositivos.
- b) Exención con progresividad: la renta gravada en el extranjero no se grava por el país de residencia, pero se tiene en cuenta a efectos del cálculo del tipo de gravamen aplicable al resto de rentas.

3.2. Método de imputación

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:
 - a) La deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
 - b) La deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente

de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del Impuesto sobre la Renta o sobre el Patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Según este método, el país de residencia calcula el impuesto sobre la base imponible total del contribuyente, incluyendo las rentas obtenidas en el extranjero que con arreglo al convenio hayan quedado sometidas a imposición en el extranjero, pudiendo deducir del impuesto total el pagado en el extranjero sobre dichas rentas.

Al igual que en el método anterior, existen dos alternativas:

- a) Imputación integral: el país de residencia permite una deducción equivalente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el extranjero.
- b) Imputación ordinaria: la deducción permitida por el país de residencia se limita a la parte del propio impuesto que corresponda a las rentas obtenidas en el extranjero.

4. Implicaciones fiscales en los países en los que se prestan los servicios

Como consecuencia de la posible facturación a otra empresa, o a una entidad del grupo de los servicios prestados por los empleados de la entidad brasileña en el extranjero, habría que analizar si de dicha facturación podría derivarse alguna tributación para la sociedad empleadora o para el empleado que se desplaza al extranjero.

En relación con los países a los que se desplazan los empleados, pueden distinguirse dos bloques claramente diferenciados:

- a) Países con los que Brasil ha suscrito un CDI.
- b) Países con los que Brasil no ha suscrito un CDI.

4.1. Países con convenio de doble imposición

4.1.1. Tributación de los servicios facturados por la sociedad brasileña

Los ingresos obtenidos por la sociedad brasileña como consecuencia de dicha facturación no estarían sometidos a tributación en el extranjero por aplicación de los CDIs suscritos por Brasil. La facturación de estos servicios se encuadra dentro del concepto de beneficios empresariales del artículo 7 del MCOCDE.

En dichos convenios se regula que la obtención de beneficios empresariales en un Estado contratante por parte de una empresa residente del otro Estado contratante (art. 7 en ambos casos) sólo tributa en el país de residencia de la sociedad que obtiene los ingresos.

En efecto, el citado artículo establece que los beneficios de una empresa de un Estado (*i.e.* Brasil) solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado.

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que la sociedad no opere en los citados países a través de un establecimiento permanente, los beneficios empresariales obtenidos por la prestación de servicios a

entidades no residentes no estarían sometidos a imposición en los países de residencia de las mismas.

4.1.2. Tributación de los empleados derivada del trabajo dependiente

Por otro lado, habría que analizar si de la facturación realizada en base a los servicios prestados podrían derivarse implicaciones fiscales para los empleados en los países donde éstos se han desplazado.

Los convenios brasileños recogen, en términos generales, la norma del MCOUDE relativa las rentas derivadas del trabajo dependiente, consistente en atribuir inicialmente el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia de la persona que presta el servicio o el trabajo. Al mismo tiempo, se establece una norma de tributación compartida entre ambos Estados cuando el empleado percibe rentas derivadas de trabajos realizados en otro Estado.

Artículo 15

Renta del Trabajo Dependiente

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

En aplicación del citado artículo, las rentas obtenidas por un empleado residente en Brasil por razón de su empleo ejercido en otro país con el que Brasil tuviera firmado un convenio de doble imposición podrían, en principio, tributar en dicho país.

Como excepción a esta regla, el artículo 15.2 del MCOUDE, establece que:

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador, que no sea residente del otro Estado, y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

Con independencia de las particularidades de redacción de cada uno de los convenios suscritos por Brasil, cumplidos los requisitos establecidos en el citado artículo 15.2, los rendimientos obtenidos por trabajos realizados en los países con convenio serán objeto de gravamen únicamente en Brasil.

De acuerdo con lo anterior, no existiría obligación para la persona física de tributar en este país extranjero, en la medida en que:

- a) Los empleados desplazados no permanezcan en el país de destino más de 183 días durante el año

fiscal o un período de doce meses dependiendo del convenio.

b) Las remuneraciones se paguen por la sociedad brasileña, que es la que incurre en un gasto, aunque luego se produzca una facturación a la empresa o entidad beneficiaria del servicio. Dicha facturación no implica que se entienda que dichos salarios son satisfechos por la sociedad extranjera en la medida que, normalmente, los salarios sólo son una parte de los importes facturados dentro de la prestación de servicios.

c) Las remuneraciones no se soporten por la entidad de destino; normalmente la sociedad brasileña facturará por los servicios prestados a dicha entidad; pero esto no implica que la entidad extranjera soporte el coste de las remuneraciones, sino que es la sociedad brasileña la entidad que paga a los empleados y garantiza un nivel de servicio. La sociedad brasileña facturará posteriormente a la empresa o entidad extranjera por el conjunto de servicios prestados (costes directos y costes indirectos incurridos más el correspondiente margen empresarial) con independencia de quiénes sean los empleados que prestan esos servicios.

Por lo tanto, y aunque deberá analizarse cada caso en concreto y cada CDI, lo más habitual es que la facturación de los trabajadores realizados en el extranjero, por parte de una entidad brasileña, no conlleve tributación en sede de la persona física desplazada, en el otro país.

Los comentarios al MCOCDE, y en relación con el artículo 15.2 del mismo, indican que este artículo trata de evitar las prácticas de abuso y elusión de impuesto en relación con el empleo de mano de obra internacional. Fundamentalmente, se establece como criterio de determinación del país que soporta el coste aquel donde se soporta el riesgo y se asume la responsabilidad del trabajo realizado.

4.2. Países sin convenio de doble imposición

En este caso, y en función de la normativa interna de cada país, habría que realizar el oportuno análisis para verificar si se derivaría tributación alguna para los empleados como consecuencia de sus desplazamientos.

Como se ha dicho, Brasil ha adoptado el método de la imputación ordinaria, aunque no exista CDI, exigiéndose sólo la condición de reciprocidad. En este sentido:

Regulamento do Imposto de Renda
IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98):

I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou
II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último

dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).

5. Tributación de los rendimientos del trabajo en el MCOCDE

Determinada, en su caso, la residencia fiscal en Brasil, si éste se desplaza al extranjero para trabajar, pero sigue siendo considerado residente fiscal en Brasil, vendrá obligado a tributar en su imposición personal en Brasil por toda su renta mundial de acuerdo con las disposiciones contenidas en la normativa interna brasileña, con independencia de la residencia del pagador y del lugar donde la renta se hubiese obtenido.

5.1. Regla general de tributación

Con la reserva a los artículos 16 (Participaciones de Consejeros) - tributación en el Estado de residencia de la empresa -, 18 (pensiones) – tributación en el Estado de residencia del beneficiario - y 19 (función pública) – tributación en el Estado a lo cual se presta servicio -, que sufren tratamiento especial, el artículo 15 trata de la regla general de la tributación de los rendimientos de persona física derivados del trabajo en el sector privado, asumiendo el artículo 21 un papel residual, pues no estando los rendimientos encuadrados en los artículos 16, 17, 18, 19 y 20 del MCOCDE y sus congéneres de los CDIs, se aplicará el art. 15. Importante poner de relieve que el articulado contiene subdivisiones y particularidades que serán destacadas para un análisis más profundizada.

Lo usual es que la tributación de los rendimientos ocurra en el Estado en lo cual el empleo es efectivamente ejercido, es decir, principio del local del trabajo. Según la OCDE, la presencia física del empleado es fundamental para caracterizar la relación de trabajo, no siendo relevante el hecho de que eventualmente el resultado de su trabajo sea aprovechado en otro Estado. En principio, también no es relevante el local donde es realizado el pago de la remuneración, el local donde es hecha la contratación del servicio ni el local de residencia del contratante.

Los trabajadores transfronterizos tienen especificidades que merecen la pena poner de relieve. Son las personas que residen próximas a la frontera de su Estado y la cruzan regularmente para trabajar en un Estado vecino. Aunque no sea claro si esta regularidad deba ser diaria, algunas normativas internas, así como determinadas medidas internacionales lo exigen, para que se considere determinada persona como trabajador de frontera, por ejemplo el CDI España y Portugal⁶.

La exigencia del retorno diario al país de residencia viene flexibilizándose, pues incompatible con la práctica común, razón por la cual las medidas bilaterales que se vienen adoptando pasaron a estipular que no pierde la condición de trabajador transfronterizo la persona que no deja de retornar a suya residencia en lo máximo cuarenta y cinco días en cada año-calendario. Por ejemplo, esto ha sido previsto en el procedimiento amistoso entre Alemania y Bélgica⁷.

⁶ CDI España y Portugal....

15.4. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

⁷ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of Double taxation of income and capital, with particular reference to German treaty practice* apud BELLAN, D. V.: *Direito Tributário Internacional. Rendimento de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*, Saraiva, São Paulo, 2010, p. 163.

Sin embargo, las normativas internas limitan esta regla temporal con una limitación espacial, por ejemplo, que los trabajadores residan y trabajen en locales próximos a la frontera, siendo usual que sean relacionadas las regiones o la fijación de un límite de distancia en kilómetros a estos efectos, o aún la exigencia de un certificado o documento de trabajador transfronterizo, por ejemplo el CDI España y Francia⁸.

El principal problema de la tributación de los trabajadores transfronterizos es su estrecha vinculación con su país de residencia, por lo que la regla general del art. 15.1 del MCOUDE no es satisfactoria. La cuestión es donde serán tributados los rendimientos, en el Estado de la residencia, en el Estado donde el empleo es ejercido - el Estado de la fuente -, o la división de estos rendimientos entre ambos los Estados.

Como suele ocurrir en estos temas de repartición de competencias impositivas, los criterios jurídicos son secundarios, poniéndose de relieve los criterios políticos negociados en los CDIs por los países contratantes, partiendo del MCOUDE, aunque los países involucrados en la negociación no estén en ella.

La teoría de la tributación en el Estado de la residencia es la que tiene más adeptos en la doctrina, pues en general el trabajador allí mantiene su centro de intereses vitales, permaneciendo estrechamente vinculado a este Estado y, por lo general, sometido a la tributación en bases mundiales en este país.

En esta dirección la mayoría de las medidas multilaterales y bilaterales que tratan de los trabajadores transfronterizos mantiene la competencia en el Estado de la residencia, como por ejemplo los CDIs firmados entre Francia con Portugal, Bélgica, Italia y España, y aún entre Portugal y España⁹.

En favor de la tributación en el Estado de la fuente, es decir, donde el empleo es desempeñado, está el hecho que torna posible la actividad productiva, lo que ha impuesto el desplazamiento, como por ejemplo la mejor red de infraestructura del país de la fuente, como carreteras, fábricas, puertos, etc.

El problema es que habrá una desventaja para el trabajador que sufrir imposición en el país de la fuente, pues será tributado por el régimen de los no residentes, donde no se concede una serie de ventajas como deducciones y beneficios tendentes a reducir la tributación, además de poder tributar por la renta mundial en su país de residencia.

Algunos autores apuntan para la división de los rendimientos, lo que implicaría para el contribuyente la sumisión a dos autoridades fiscales y dos regímenes de tributación distintos. Aunque la cuestión sea compleja, la OCDE resalta que no existen medidas especiales en su modelo de convenio porque sería más eficiente para la solución de estos problemas locales la negociación directa de los Estados involucrados. Así que lo usual es que los países traten del problema de forma bilateral o multilateral en los bloques económicos.

5.2. Empleos o trabajos de corta duración

Como ya se ha analizado, el párrafo segundo del art. 15 trae una excepción a regla general del caput, por

⁸ CDI España y Francia. Protocolo anexo...

15.4. Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario, el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán de modo especial, si fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones.

⁹ BELLAN, D. V.: *Direito Tributário Internacional. Rendimento de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*, Saraiva, São Paulo, 2010, p. 165.

la cual se queda autorizada la tributación en el Estado de la residencia, aunque el empleo sea ejercido en el otro Estado, desde que se verifiquen, cumulativamente tres requisitos:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y (donde es realizado el trabajo)
- c) las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado. (en el Estado del desempeño del empleo)

Relevante poner de relieve que el lapso temporal de 183 días también es normalmente utilizado por la mayoría de los Estados para fines de adquisición de la residencia fiscal, como es el caso de Brasil (*Lei n° 9.718/98, art. 12, inc. I, b*). En la normativa interna de Brasil sobre adquisición de residencia fiscal, la sumisión a la tributación, principio de la universalidad, se inicia a partir del final del plazo de 183 días, por lo tanto *ex nunc*, y no desde el ingreso del entonces no residente al territorio nacional.

La normativa interna brasileña se diferencia del MCOCDE. El primer es utilizado por la normativa interna para fines de adquisición de residencia fiscal, es decir, ultrapasado, la persona física adquiere aquella condicione, pasando a ser tributada no Brasil por la totalidad de sus rendimientos (principio de la universalidad), a partir (*ex nunc*) de este momento. En los CDIs, ultrapasado aquello plazo, el empleado pasará a ser tributado en el país de ejercicio de la actividades, con base en los rendimientos percibidos, en razón del principio de la territorialidad, desde el inicio de sus actividades en este Estado (*ex tunc*).

En cuanto al requisito del empleador no ser residente del otro Estado, o en su nombre, es decir, donde es realizado el trabajo, posibilita, en principio, que resida en el Estado del empleado o en un tercero Estado.

El objetivo de las reglas previstas en los párrafos 2° y 3° del artículo 15 es evitar la tributación en el Estado donde empleos de corta duración son ejercidos, teniendo en vista que estos rendimientos no constituirán coste deducible en este Estado, ya que el empleador no es residente, ni posee en él un establecimiento permanente. Existiendo un establecimiento permanente, o sea, la coincidencia entre la fuente de producción y la fuente de pagamento, la competencia será del Estado de la fuente.

La excepción del artículo 15.2 ha permitido varios casos de abuso a través de la práctica del *international hiring out of labor*, que consiste en la interposición indirecta de personas para la ejecución de empleos o trabajos comprendidos en un o más períodos que no superen 183 días, contratación esta realizada a través de un tercero intermediario residente en el exterior, derivando la dupla exención si el Estado donde el empleo es ejercido no considerar el tomador de servicios como empleador y, simultáneamente, el Estado de residencia del empleado utilizar el método de exención y considerar aquel tomador de servicios como empleador, en nombre del cual la remuneración es paga por el intermediario.

La OCDE sugiere que se combata esta práctica a partir de la interpretación del término empleador, la cual deberá ser hecha en el contexto del artículo 15.2. Así, aunque el término empleador no esté definido en el MCOCDE, se entiende que es la persona que posee el derecho al trabajo producido por el empleado, asumiendo así la responsabilidad por la actividad y sus riesgos, debiendo prevalecer la sustancia sobre la forma.

5.3. Empleos ejercidos a bordo de un buque, aeronave o vehículo de carretera explotado en tráfico

internacional

El párrafo 3º del MCOCDE trae más una excepción a la regla general de su párrafo 1º en los casos que en razón de un empleo ejercido a bordo de un buque, aeronave o vehículo de carretera explotado en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en este Estado en cuanto en ello este situado la efectiva dirección o gerencia, no necesariamente la sede de la empresa, responsable por las actividades, independientemente del local donde está siendo desempeñado el trabajo o donde resida el empleado. La razón de la norma es la dificultad o imposibilidad de definir con claridad el Estado donde estas actividades son desarrolladas.

Como esta autorización es hecha en carácter cumulativo, *open distributive rule*, podrá ocurrir también la tributación en el Estado de residencia del empleado, debiendo la eventual bitributación ser alejada por intermedio de la aplicación del art. 23 del CDI, si existente un CDI entre los países involucrados.

6. Tributación de los no residentes

Por lo que se refiere a los trabajadores que tengan la condición de no residentes fiscales en Brasil, bien como consecuencia de un desplazamiento al extranjero, o bien como consecuencia de trabajos realizados en nuestro país por contribuyentes residentes fiscales en otros países, éstos vendrán obligados a tributar en su imposición personal en dicho país por la renta que se entienda obtenida o producida en Brasil, de acuerdo con la normativa interna. En general, se sujetan a las mismas reglas de tributación previstas para los residentes fiscales en Brasil.

El Código Tributario Nacional brasileño, en adelante CTN, ofrece en el artículo 43¹⁰ un concepto de rendimientos y ganancias de capital, bien como prescribe una regla de calificación y localización de estas rentas (párrafos 1º y 2º). Este artículo ha sido reglamentado por la *Lei n.º 9.779/99*¹¹², que tiene su

¹⁰ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela LC n.º 104, de 10.1.2001\)](#)

¹¹ Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

¹² Se debe resaltar que la *Medida Provisória n.º 1.749, de 02.06.99*, en su art. 3º, redució de 25% para 15% el tipo del impuesto, cambiando el art. 710 del RIR/99. Después, la *Medida Provisória n.º 2.062, de 21.06.01*, redujo para 15% el tipo del impuesto sobre la renta de las rentas remitidas al exterior a título de pago de servicios técnicos de asistencia técnica y a título de royalties de cualquier naturaleza, a partir del inicio de la institución de la *Contribuição de Intervenção Domínio Econômico - CIDE* instituida por la *Lei n.º 10.168/00*. Por fin, la *Lei n.º 10.332, de 19.12.01*, incluyó el art. 2º-A en la *Lei n.º 10.168/00*, por lo cual quedo reducida para 15%, a partir de 01.01.02, el tipo del impuesto sobre la renta incidente sobre las remesas al exterior a título de pago de servicios de asistencia administrativa y semejantes. En el mismo sentido, el acto normativo cambió la redacción del §2º do artigo 2º da *Lei n.º 10.168/00*, determinando la incidencia de la CIDE sobre contratos de prestación de servicios de asistencia administrativa y semejantes, a partir de 01.01.02.

fundamento en la Constitución de la *República Federativa do Brasil de 1988*, art. 153, parágrafo 2º, II¹³.

La renta de las personas físicas esta sistematizada de acuerdo con el principio de la universalidad (*World-wide-income*). La normativa interna está prevista en el art. 3º, *Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988*, consolidada en los artículos 2º e 3º del *Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99*¹⁴.

Para los no residentes, la normativa interna prevé un régimen general y un régimen especial de retención en la fuente. En el régimen general ocurre la retención en la fuente, de forma definitiva, sobre el rendimiento bruto (tratamiento aislado sin equiparación). En el régimen especial ocurre la equiparación de los no residentes a los residentes en Brasil (tratamiento aislado con equiparación a los residentes) de las ganancias de capital por la enajenación de bienes y derechos, aplicaciones financieras de renta fija, aplicaciones financieras en fondos y clubes de inversiones, ganancias netas en operaciones de renta variable, cánones, dividendos, etc. Así, en el reglamento sobre el Impuesto de la Renta¹⁵, RIR/99,

Por estes motivos, temos a seguinte situação:

- *Serviços técnicos de assistência técnica, administrativa e semelhantes, com transferência de tecnologia: IR-Fonte de 15% a partir do advento da MP 2.062/01 e CIDE de 10%.*
- *Serviços administrativos e semelhantes, com transferência de tecnologia: IR-Fonte de 15% a partir do advento da Lei n.º 10.332/01 e CIDE de 10%.*
- *Serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, que não impliquem transferência de tecnologia (artigo 685 do RIR/99): IR-Fonte de 25% na forma da Lei n.º 9.779/99. Nestes contratos, não há incidência da CIDE.*

¹³ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - *O imposto previsto no inciso III:*

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

¹⁴ Art. 2º *As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº. 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).*

(...)Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º).

¹⁵ Art. 682. *Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:*

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº. 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº. 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

Art. 684. *Os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação previstas para os residentes ou domiciliados no País, em relação aos (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 78):*

I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa;

II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

III - rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimento. Parágrafo único. Sujeitam-se à tributação, nos termos dos arts. 782 e 783, os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras, auferidos por fundos, sociedades de investimento e carteiras de valores mobiliários de que participem, exclusivamente, pessoas físicas ou jurídicas, fundos ou outras entidades de investimento coletivo, residentes, domiciliados ou com sede no exterior (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 78, parágrafo único).

artículos 682, 684 y 685. La renta del trabajo será tributado en el régimen general, con la retención en la fuente, de forma definitiva, sobre el rendimiento bruto (tratamiento aislado sin equiparación).

Se distinguen dos conceptos. La fuente de producción del rendimiento, que es el origen de la renta, y la fuente de pago o de residencia del pagador, que es el origen financiero de la renta, conectada con la persona que efectúa su pago. Los conceptos presentados no son definidos expresamente en el CTN, suscitando varios problemas de aplicación de la normativa tributaria, pues la doctrina cuestiona cuál es la regla general para la determinación del criterio de la fuente, si la presencia de la fuente de producción o si la presencia de la fuente del pago o, por fin, si la presencia acumulativa de ambas en el territorio.

Para ALBERTO XAVIER¹⁶, la tributación de la renta de los no residentes exige la acumulación en el territorio del Estado tributante de la fuente de producción y de la fuente pagadora del rendimiento. HELENO TORRES¹⁷ critica el posicionamiento anterior, adoptando la regla de la presencia tan sólo de la fuente de producción del rendimiento para la tributación de no residentes. Pone de relieve, sin embargo, las hipótesis en que la normativa interna prevea expresamente el criterio del pago como criterio de conexión, desde que existieran otros criterios de conexión - material o personal -, por lo tanto legítimos.

Así, la localización de la fuente sirve como parámetro positivo y negativo. Positivo al establecer la tributación en el territorio en que el rendimiento se ha sido producido. Negativo al establecer la no tributación de los no residentes cuando la fuente de producción de los rendimientos se sitúa fuera del territorio del Estado tributante (no configurada la existencia de un establecimiento permanente).

Lo que se cuestiona es si el cambio normativo derivado del art. 43 del CTN antes referido permite la tributación de los rendimientos de los sujetos no residentes ¿Tendría el cambio normativo la fuerza de crear un criterio o principio de pago o de residencia del pagador autónomo de otros criterios de conexión, tales como el material o el personal? ¿Cuál sería el impedimento legal o constitucional para este nuevo criterio?

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº. 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº. 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº. 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº. 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº. 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 18).

¹⁶ XAVIER, A, *Direito Tributario Internacional do Brasil*, 5. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2002, pág. 399.

¹⁷ TORRES, H. T., *Plur tributação internacional sobre as rendas de empresas*, 2. Ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, pág. 339/340.

El artículo 685, II, RIR/99, el artículo 7 de la Ley n. 9.779/99 y el artículo 43, CTN (cambiado por la Ley Complementar n. ° 104/2001), parecen instituir el criterio del pago en la normativa brasileña. Sin embargo, nos ponemos de acuerdo con HELENO TORRES¹⁸, al afirmar que esto sólo sería posible si hubiera un vínculo o criterio de conexión legítimo, material o subjetivo, entre la fuente de rendimiento y el Estado Tributante. En definitiva, son estos criterios que van a fijar la residencia fiscal de la persona física.

7. Red de CDIs de Brasil con países de Iberoamérica

Aunque este problema del trabajador transfronterizo pudiera ocurrir en la tríplice frontera entre Brasil, Paraguay y Uruguay, Brasil no dispone en su tratado firmado con Argentina, único país fronterizo con lo cual posee CDI, de disposición específica sobre el tema, lo cual suele ocurrir con frecuencia en Europa. Además, los CDIs celebrados por Brasil con España y Portugal siguen, en líneas generales, el MCOUDE, sin que traten de la materia con alguna especificidad.

8. Estudio de caso: El caso “Falcão”

Al concluir el juzgado del Recurso Especial n.º 882.785, en 27/05/2008, aunque no unánime, el Superior Tribunal de Justiça – STJ - de Brasil ha puesto un precedente muy relevante en cuanto a la aplicación del principio de la renta mundial, principio de la universalidad, en la tributación de las personas físicas residentes fiscales en Brasil.

El STJ es la corte brasileña de casación, la cual uniformiza la interpretación de la normativa federal. La 1ª y 2ª Turmas son las que juzgan el Derecho Tributario. Ocurriendo divergencia entre las dos, la materia sufre uniformización en el ámbito de la 1ª Sesión, que comprende estas dos turmas de forma integradas.

El caso se quedó notorio por cuenta del contribuyente involucrado, prestigiado jugador de la fantástica selección de 1982 y actual entrenador de fútbol de Brasil, llamado “Paulo Roberto Falcão”. Falcão se quedó en Japón entre 10/03/1994 e 09/11/1994, ocho meses por lo tanto, trabajando como técnico de fútbol.

Por cuenta de la normativa interna japonesa, la fuente del pago, *The Football Association of Japón*, hizo una retención de 20% sobre el rendimiento bruto pagado como impuesto sobre la renta japonés. Falcão no hizo la declaración de salida definitiva de Brasil, conforme determina el art. 14, párrafo 3º del Decreto 1.041/94, Reglamento del Impuesto sobre la Renta vigente en esta época, por lo que continuó como residente fiscal de Brasil durante los doce primeros meses de su ausencia del territorio nacional. Para probar el pago de IRNR en Japón Falcão ha traído un documento denominado “Comprovante de Pago a Persona non Residente en Japón”, en lo cual se consignaba su residencia fiscal en Brasil.

El Recurso Especial impugnó sentencia del Tribunal Regional Federal de 4ª Região – TRF4 -, que desestimó el recurso del contribuyente con fundamento en la jurisprudencia entonces dominante. La sentencia del TRF4 consideró que, con base en el CDI Brasil y Japón, existe competencia cumulativa del Estado de Residencia – Brasil - y el Estado de la Fuente – Japón -; que el contribuyente había mantenido su condición de residente fiscal en Brasil de forma deliberada, pues no presentó su

¹⁸TORRES, H. T., “Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento” en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T.: *Direito Tributário Internacional Aplicado, São Paulo, Quartier Latin, 2003*, pág. 92.

declaración de salida definitiva; que la solución sería la aplicación del método de la imputación para evitar la doble imposición en el caso concreto; y, por fin, resaltó que la condición de técnico de fútbol era incompatible con la calificación de los rendimientos bajo la tributación de artistas y deportistas.

El Ministro relator para la sentencia, acompañado de más dos Ministros de la Segunda Turma de Derecho Público, siendo dos Ministros vencidos, entendió que una vez tributados en la fuente en el exterior, los rendimientos recibidos por personas físicas residentes en Brasil no más se sujetan al impuesto sobre la renta brasileño.

En verdad, se partió de equivocada interpretación del término “país” constante del art. 8º, de la Lei n.7.713/88, *verbis*:

Art. 8º. Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situados no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no país.

El STJ expresó “país” como cualquier país donde ocurrir tributación en la fuente, y no sólo en Brasil, pudiéndose decir que introdujo un tercero método de eliminación de la doble imposición en la normativa brasileña derivado de la interpretación jurisprudencial, distinto de los métodos de la exención y de la imputación. Alguna doctrina ha denominado este método como “método de exención condicionada a la tributación”¹⁹, lo cual intentamos explicar a continuación.

Es así porque toda la sistemática de la tributación sobre la renta mundial en Brasil se construyó sobre el método de la imputación ordinaria, donde la expresión “país” sólo puede significar la tributación en Brasil. Otra distorsión relevante puede venir de la jurisprudencia que ora comentamos. Es que no habrá tributación en Brasil si hubiera tributación en otro país, aún se trata de un paraíso fiscal o país de tributación reducida, en los términos de la normativa brasileña, lo que podría violar el principio de igualdad con relación a los residentes fiscales en Brasil.

Brasil y Japón celebraron CDI a través del Decreto Federal n.º 61.899/1967. El artículo 14 de este CDI, que guarda relación con el artículo 15 del MCOUDE sobre tributación de la renta de las profesiones dependientes, representa, en verdad, una exención al Estado de la fuente y de forma alguna perjudica la competencia cumulativa del Estado de residencia.

En cuanto a la situación de hecho no restaba duda de la situación de residente de Falcão, pues además de no presentar el certificado de salida definitiva de Brasil, presentó un documento denominado “Comprovante de Pago a Persona non Residente en Japón”, en lo cual se consignaba su residencia fiscal en Brasil.

Otro tema debatido en la sentencia fue el previsto en el art. 15 del CDI Brasil y Japón, art. 17 del MCOUDE, que trata de los rendimientos de los artistas y deportistas. Se trató de forma incompleta, pues no se debatió la cuestión de la competencia exclusiva de Japón o cumulativa de Brasil y de Japón para tributar los rendimientos recibidos por el contribuyente en la condición de entrenador de fútbol. Se definió que estos rendimientos recibidos como entrenador de fútbol se equiparaban a los rendimientos recibidos por artistas y deportistas, es decir, se trataban de “*participações em diversões públicas*”.

¹⁹ RUSCHMANN, C. F. in DE MORAES E CASTRO, L. F. (Org.): Tributação Internacional. Análise de Casos. São Paulo: MP editora, 2010, p. 307.

En líneas generales, esta interpretación está en conformidad con los comentarios del MCOEDE, que efectivamente da énfasis a la condición de participante en diversión pública, “*entertainment character*”, sugiriendo que la lista de actividades no es taxativa, con una cierta área de gris a exigir análisis casuística.

9. Conclusión

El caso concreto se trata de un precedente y no de jurisprudencia, por lo que merece críticas de la doctrina para que en los juzgados futuros sobre la materia puedan ser reexaminados a la luz de los conceptos del Derecho Tributario Internacional. Es así porque la interpretación literal del art. 8º, de la Ley n.º 7.713/88, a que llegó el STJ, no resiste a la interpretación sistemática de la normativa fiscal brasileña, la cual es fundamentada en el principio *world-wide-taxation*.

La interpretación judicial ha criado un método nuevo con la intención de mitigar la doble imposición internacional de la renta de las personas físicas residentes en Brasil, que podría ser denominado “exención condicionada a la tributación”, lo cual no diferencia las situaciones abarcadas por CDIs o no, es decir, sujetas exclusivamente a la normativa doméstica.

Esta situación guarda un paralelo en la práctica tributaria internacional con el instituto “*subject-to-tax-clause*”, pero esta guarda especificidades ya que tiene propósitos antiabusivos, al servir, regla general, al país de la fuente evitar la doble imposición. El método del juzgado citado podría ser denominado “*subject-to-no-tax-clause*”, al mitigar la bitributación por el Estado de la residencia.

Por ende, el juzgado no resiste a la interpretación sistemática de la normativa brasileña, no se coaduna con los principios de la tributación internacional del MCOEDE, así como no se armoniza con el CDI Brasil-Japón.

Bibliografía

- BELLAN, D. V.: *Direito Tributário Internacional. Rendimento de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação*, Saraiva, São Paulo, 2010.
- LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Incidencia del Derecho Internacional general en materia tributaria*, IEF, Madrid, 2005.
- _____*Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo*, Mc Graw Hill - Ciencias Jurídicas, Madrid, 1995.
- MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO. Versión abreviada. Instituto de Estudios Fiscales y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010.
- RUIZ GARCÍA, J. R. – CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coord.): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación Pedro Barré de la Maza – Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Galicia, 2004.
- SOLER ROCH, M. T. y NÚÑEZ GRAÑON, M.: “El impuesto sobre la renta de no residentes: hecho imponible y criterios de sujeción”, en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, 2ª. ed., CEF, Madrid, 2005.
- TAVEIRA TORRES, H.: “*Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento*”, en la obra colectiva dirigida por TAVEIRA TORRES, H.: *Direito Tributário Internacional Aplicado, Quartier Latin, São Paulo*, 2003.
- _____*Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, 2ª. ed., *Revista dos Tribunais, São Paulo*, 2001.
- _____*Direito Tributário Internacional, Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, *Revista dos Tribunais, São Paulo*, 2001.
- DE MORAES E CASTRO, L. F. (Org.): *Tributação Internacional. Análise de Casos*. São Paulo: MP editora, 2010.
- XAVIER, A.: *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 5ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2002.