

Análisis Convenio México – Brasil

I. Introducción

El Convenio concluido recientemente por México y el Brasil, como puede observarse, sigue en su mayor parte el Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”)¹.

No obstante, Brasil, para efectos de concluir sus Convenios en materia de tributación internacional, sigue normalmente el modelo de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante “ONU”), no el de la OCDE como un Estado no miembro de dicha Organización². Sin embargo, en el caso del Convenio concluido con México, el Convenio Modelo de la OCDE ha sido el principal punto de partida para su negociación; con sus respectivas desviaciones. Habrá que esperar a observar la minuta de la negociación para efectos de corroborar que Brasil ha sido quien ha propuesto el mayor caso de las desviaciones respecto del Convenio de la OCDE, aunque varias de ellas son congruentes con las observaciones y reservas efectuadas por Brasil al Convenio Modelo como país no miembro de la OCDE.

Cabe señalar que el Convenio, a pesar de haber sido firmado desde septiembre de 2003, no había sido aprobado por el Congreso de el Brasil, sino hasta 2006. En un principio se podría haber pensado que existe algún tema en particular que el Congreso de el Brasil quisiera discutir en una segunda ocasión, lo que explicaría la demora en la aprobación de dicho Convenio. Sin embargo, esta situación es normal en este país y es solo el tiempo de análisis que le toma al Congreso del mismo para poder aprobar un Convenio.³

¹ No obstante, este Convenio contiene algunos párrafos tomados del Convenio Modelo de la ONU. Cf. *infra*.

² Cabe señalar que Brasil ha recibido recientemente una invitación por parte de la OCDE para convertirse en miembro de dicha organización, a lo cual no ha contestado aún. Sin embargo, la conclusión de éste, uno de los más recientes Convenios de acuerdo con el Convenio Modelo de la OCDE, podría dar indicios de su posible aceptación para ser un Estado Miembro.

³ Como prueba de ello podemos observar el caso de los Convenios concluidos con Israel y con Sudáfrica por parte de Brasil en donde el primero se inició en 2002 y el segundo en 2003 siendo publicados ambos hasta 2006. Esto también denota que Brasil continúa desarrollando su red de Convenios internacionales en donde se incluyen Convenios concluidos con países miembros de la OCDE (i.e. México) y países que siguen el modelo de la ONU (i.e. Sudáfrica).

Cabe destacar que a pesar de contar actualmente con treinta y cuatro Convenios negociados en México, el de Brasil es apenas el cuarto en Latinoamérica y de los anteriores tres, solamente Ecuador y Chile se encuentran en vigor⁴; lo cual no parecería ser congruente considerando que esta región es la que concentra la principal inversión de Grupos Mexicanos.

En el desarrollo del presente trabajo describiré las disposiciones que en mi opinión son significativas, en las que se diferencia este Convenio del Convenio Modelo de la OCDE.

II. Desarrollo

Capítulo I – Alcance del Convenio

Artículo 1. Ámbito subjetivo.

El mismo es idéntico al incluido en el Modelo de la OCDE.

Artículo 2. Impuestos comprendidos.

El mismo sigue el Modelo de la OCDE aunque no con la misma redacción. Se incluyen solo el impuesto sobre la renta dejando fuera al impuesto al activo por parte de México y a diversos impuestos y contribuciones sociales con características similares al impuesto sobre la renta por parte de Brasil.

La anterior limitante en impuestos comprendidos en el Convenio es la que permite a Brasil seguir imponiendo los gravámenes que establece su Ley Local, prácticamente sin cambio en varios casos, como se podrá observar más adelante en este análisis.

Capítulo II – Definiciones

Artículo 3. Definiciones generales.

Sigue en términos generales el Convenio Modelo de la OCDE; cabe resaltar que no incluye dentro del término negocio a los servicios personales independientes, ya que se conserva el artículo 14, lo que es congruente con la postura de Brasil a este respecto.

Artículo 4. Residencia.

⁴ El Convenio con Venezuela no ha entrado en vigor.

Sigue el Convenio Modelo de la OCDE en términos generales, salvo la “*tie breaker rule*” en el caso de personas no físicas que sean residentes de ambos Estados, en la que se establece que las autoridades harán lo posible para resolver el caso; sin embargo, a ausencia de acuerdo a esa persona solamente le aplicarán las reglas de intercambio de información.

Artículo 5. Establecimiento Permanente.

En el párrafo tercero se disminuye el periodo para crear establecimiento permanente de doce meses en el caso de construcción de obra a seis meses y se incluyen las actividades de supervisión; lo cual es consistente con las reservas que México y Brasil tienen al Convenio Modelo de la OCDE.

Cabe resaltar que si se incluye el inciso f) en el párrafo cuarto, como actividades que no generan establecimiento permanente al conjunto de actividades previas o auxiliares; a pesar de la reserva que tiene México en este tema.

Por otra parte, se adiciona el párrafo sexto, específicamente hablando del tema de empresas aseguradoras extranjeras para crear establecimiento permanente para éstas cuando recauden primas en el otro Estado Contratante o cubran riesgos situados en ese otro Estado por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7. Esta es una inclusión textual del Convenio Modelo de la ONU, muy probablemente sugerida por Brasil, pues es la primera vez que México incluye este tipo de cláusulas⁵. En los comentarios al Modelo de la ONU se señala que consideran que la redacción actual del Convenio Modelo de la OCDE no considera correctamente caso de aseguradoras.

Cabe resaltar que a pesar de estar establecido en los Convenios, en la práctica existen diversas complejidades para crear un establecimiento permanente en Brasil, aun cuando te ubiques en los supuestos de este artículo.

Capítulo III – Tributación de las distintas clases de renta

Artículo 6. Rentas inmobiliarias.

No hay desviaciones respecto del Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 7. Beneficios de las Empresas.

⁵ Párrafo 6 del artículo 5 del Convenio Modelo de la ONU.

En el párrafo tercero se incluye la regulación que no permite considerar como deducibles para determinar la utilidad del establecimiento permanente, los pagos de regalías, honorarios, títulos de comisión, intereses, entre otros, a la casa matriz.

En la práctica, Brasil no interpreta a este artículo como una exención a los beneficios empresariales de fuente de riqueza no atribuibles a un establecimiento permanente ni comprendidos de manera separada en los demás artículos; considerando que al ser las retenciones sobre ingresos brutos y no sobre los beneficios (utilidades), no existe conflicto.

Artículo 8. Transportación Marítima y Aérea.

Se incluye un párrafo tercero para aclarar que los servicios de hospedaje y los provenientes de actividades de transporte distintas a la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional no están sujetas a las reglas de este artículo; este párrafo es relativamente común en los Convenios celebrados por México.

Artículo 9. Personas asociadas.

Se incluye redacción similar que al Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 10. Dividendos.

En el párrafo quinto se incluye una provisión específica respecto de un residente en México con un establecimiento permanente en el Brasil, en donde este último podrá ser sujeto a gravamen que no excederá del 10% en el Brasil respecto de la distribución de dividendos que realice a la sociedad mexicana, una vez deducido el impuesto sobre la renta de sociedades relativo a dichos beneficios. Cabe resaltar que esta disposición solamente aplica a los residentes en México y no a los residentes en Brasil, que como consecuencia, no podrían estar sujetos en México al pago de un impuesto por las remesas que efectuase su establecimiento permanente.

Asimismo, se añade un séptimo párrafo como una cláusula “anti-abuso” para evitar que el solo hecho de tomar ventaja de los beneficios de este artículo motive a personas para crear las condiciones para su aplicación. A este respecto, se deja a las autoridades fiscales acordar dicha situación, en cuyo caso prevalecerá la legislación interna; cuestión que pudiera dejar al Contribuyente en una situación de indefensión en los términos del Convenio, por un simple acuerdo entre las autoridades competentes.

Artículo 11. Intereses.

Se establece una retención máxima del 15% al beneficiario efectivo, con la exenciones en el país fuente que México ha incluido en sus últimos Convenios con otros países (e.g. Austria), como lo son gobierno y entidades controladas por el gobierno y fondos de pensiones y jubilaciones. Cabe resaltar que el 15% es la tasa de retención que aplica generalmente a intereses en Brasil, aún sin Convenio.

Asimismo, se incluye una definición “larga” de interés una vez más, abarcando a los conceptos que la legislación de un Estado asimile a intereses.

Se incluye un párrafo séptimo que limita la aplicación de la tasa reducida del 15% en los casos en que los pagos de intereses se efectúen a un establecimiento permanente de un residente en el otro Estado, que se encuentre ubicado en un tercer país. Esta es una disposición novedosa que imagino pretende evitar casos de abuso que se pueden dar en la aplicación de Convenios cuando los ingresos están sujetos a gravamen con base en la legislación del Estado en donde se ubica el establecimiento permanente y exentos en el país de residencia de la sociedad; aunque por otra parte limita una práctica relativamente común en la Banca Comercial, de efectuar los préstamos desde sucursales en otros países; lo cual es consistente con la postura de Brasil.

Por último, de igual forma para este artículo, se añade un noveno párrafo como una cláusula “anti-abuso” para evitar que el solo hecho de tomar ventaja de los beneficios de este artículo motive a personas para crear las condiciones para su aplicación. A este respecto, se deja a las autoridades fiscales acordar dicha situación, en cuyo caso prevalecerá la legislación interna; cuestión que pudiera dejar al Contribuyente en una situación de indefensión en los términos del Convenio, por un simple acuerdo entre las autoridades competentes.

Artículo 12. Regalías.

Se incluye como limitante de gravamen el 15% cuando el receptor sea el beneficiario efectivo de las regalías. Cabe resaltar que esta tasa es la que aplica bajo legislación local en Brasil al pago de regalías; aunque se establecen una serie de contribuciones e impuestos indirectos que generan cargas adicionales no cubiertas por el Convenio al que paga las regalías de un 15% a un 25% adicional aproximadamente⁶.

En el quinto párrafo se incluye el criterio de procedencia de las regalías respecto de la residencia del deudor de las mismas o el pago a través de un establecimiento

⁶ Bajo ciertas características, una parte de esta carga se puede acreditar contra pagos posteriores.

permanente situado en ese Estado. Este párrafo ya había sido incluido por México en algunos otros Convenios⁷ y es consistente con la postura de Brasil.

De igual forma para este artículo, se añade un séptimo párrafo como una cláusula “anti-abuso” para evitar que el solo hecho de tomar ventaja de los beneficios de este artículo motive a personas para crear las condiciones para su aplicación. A este respecto, se deja a las autoridades fiscales acordar dicha situación, en cuyo caso prevalecerá la legislación interna; cuestión que pudiera dejar al Contribuyente en una situación de indefensión en los términos del Convenio, por un simple acuerdo entre las autoridades competentes.

Artículo 13. Ganancias de capital.

Se incluyen los tres primeros párrafos idénticos a lo señalado por el Convenio Modelo de la OCDE, no así en el caso del cuarto párrafo que otorga libertad para ambos Estados de aplicar la legislación doméstica respecto del gravamen sobre ganancias de capital distintas a las señaladas en los primeros tres párrafos; en otras palabras, no ofrece beneficios adicionales a los previstos bajo la propia legislación doméstica de cada Estado Contratante para esos casos.

Aunque las reglas del Convenio Modelo de la ONU son un poco más restrictivas, ninguna incluye lo señalado en este párrafo. Cabe resaltar que el Convenio entre México y Chile contempla una redacción similar en el caso de ganancias de capital y esta es consistente con la postura de Brasil.

Inclusive la redacción de este artículo deja sin efectos al propio artículo 7, ya que estas serían unas rentas reguladas de manera específica en este artículo.

Artículo 14. Servicios personales independientes.

Dicho artículo fue eliminado del Convenio Modelo de la OCDE. Lo anterior debido a que la OCDE tiene la postura de incluir los servicios personales independientes dentro del artículo 7 de los beneficios de las empresas, para evitar controversias sobre la aplicación de ambos artículos y, considerando, que los supuestos de gravamen son similares.

No obstante lo anterior, el Convenio concluido con Brasil recoge el artículo 14 con modificaciones en su versión original⁸, que adicionalmente a las reglas de 183 días y

⁷ Como ejemplo están los casos de República Checa e Irlanda.

base fija, incluye un como supuesto de gravamen en la fuente el simple hecho de que sea un residente en el Estado de la fuente, o un establecimiento permanente situado en el mismo, el que pague los servicios, la que parecería ser muy amplia.

Artículo 15. Servicios personales dependientes.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 16. Participaciones de consejeros.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 17. Artistas y deportistas.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 18. Pensiones y Anualidades.

Este artículo comienza con los lineamientos del Convenio Modelo de la OCDE, pero incluyendo el tema del gravamen en el otro Estado cuando el pago se hace por un residente en ese Estado o un establecimiento permanente en el mismo.

Se excluyen las pensiones oficiales que sean parte de un programa de seguridad social de un Estado Contratante.

Artículo 19. Funciones Públicas.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 20. Profesores e investigadores.

Este artículo no se incluye en el Convenio Modelo de la OCDE ni en el de la ONU. Exenta hasta por dos años el ingreso que se perciba, siempre que el ingreso provenga de fuentes externas al Estado en el que presta sus servicios y se encuentre enfocado a ciertas actividades, el cual es consistente con la postura de Brasil.

Artículo 21. Estudiantes.

Este artículo sigue la redacción del Convenio Modelo de la OCDE, con excepción de que iguala los ingresos por becas, subsidios y remuneraciones a los que tendría una persona en ese mismo Estado Contratante.

Artículo 22. Otras Rentas.

⁸ La última versión que lo incluye es la del 2000.

En este artículo se permite el gravamen en la fuente y en el país de residencia a cualquier otro ingreso no estipulado en artículos anteriores.

Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.

Se incluye en el primer párrafo la mecánica de crédito para evitar la doble imposición fiscal. Asimismo, solamente en el caso de México, se establece una regla similar al acreditamiento permitido por el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para los dividendos provenientes de una sociedad Brasileña.

En este artículo hubiera sido conveniente que se aclarara que también puede considerarse como impuesto sobre la renta pagado por la sociedad Brasileña, el 9% de contribución social que se paga sobre una base similar a la del impuesto sobre la renta.

Artículo 24. No discriminación.

Este artículo sigue la misma redacción que el Convenio Modelo con algunas excepciones.

En el quinto párrafo se señala que la cláusula de no discriminación aplica para todos los impuestos federales de cualquier clase o denominación no obstante lo dispuesto en el artículo 2 del Convenio (solo señala impuesto sobre la renta).

Artículo 25. Procedimiento amistoso.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 26. Intercambio de información.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 27. Agentes diplomáticos y Funcionarios Consulares.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE.

Artículo 28. Disposiciones misceláneas.

En el primer párrafo se ratifica la cláusula “anti-abuso” señalada en artículos anteriores (dividendos, intereses y regalías), mediante la cual se deja a la **negociación** de las autoridades fiscales la aplicación de los beneficios del Convenio si se identifica que se trata de un abuso. Como ha sido la intención en el Convenio, a diferencia de otros Convenios concluidos por México, en este se otorga demasiada “libertad” a las autoridades fiscales para efectos de interpretar un posible abuso por parte de los

contribuyentes, dejando a los contribuyentes en una situación de indefensión absoluta en los términos del Convenio.

Si bien es cierto que en un procedimiento normal al solicitar una confirmación sobre la aplicación de los beneficios del Convenio a las autoridades fiscales respecto de una operación dada, se estaría sujeto a la interpretación por parte de éstas, ahora se incluye en el propio texto de la disposición que de ser interpretado por las mismas autoridades que existe un “abuso”, entonces los beneficios se negarán.

Lo anterior hace evidente el tema de definir “abuso” para efectos de la aplicación de un Convenio, dado que es un término muy ambiguo y las autoridades fiscales podrían tener una percepción “muy amplia” del concepto. Esto origina la necesidad de contar con los argumentos necesarios para interpretar el Convenio de buena fe, de acuerdo con lo señalado en la Convención de Viena, de tal forma que no se pueda argumentar un “abuso” en situaciones comerciales normales.

Asimismo, se establece que el Convenio no aplicará cuando en el Estado de residencia se otorgue una exención o tratamiento favorable con respecto al ingreso en específico; regulación que ya ha sido incluida por México en algunos otros Convenios⁹.

Por otra parte, se aclara que el Convenio no limitará la aplicación de reglas de capitalización insuficiente, créditos respaldados, reglas “anti-abuso” o las reglas de regímenes fiscales preferentes en los términos de la legislación doméstica. Es interesante ver que se incluyan este tipo de consideraciones en los nuevos Convenios, ya que las mismas vienen a confirmar de manera indirecta que los Convenios anteriores pueden tener alguna limitación a este respecto; como se ha discutido ampliamente.

Por último se le otorga el derecho al contribuyente al que no le es aplicable el Convenio con base en estas regulaciones, a probar que uno de sus principales motivos no fue el tomar ventaja del Convenio.

Artículo 29. Entrada en vigor.

Misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE adaptado al caso en particular.

Artículo 30. Denuncia.

Misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE adaptado al caso en particular.

⁹ A manera de ejemplo se menciona el Convenio con República Checa y Rusia y, con otra redacción, el Convenio con Chile.

Protocolo.

Se incluyen como residentes a las sociedades de personas y fideicomisos en ciertos casos, cuando el ingreso se encuentre gravado en las manos de un residente de uno de los Estados, lo que es consistente con la postura Brasileña.

En este Convenio Brasil incluye la aclaración de que los intereses sobre capital que paguen las sociedades Brasileñas tendrán tratamiento de interés y no de dividendo; evitando de esta forma la polémica que ha surgido en Convenios anteriores de Brasil.

Se incluye cláusula de Nación Más Favorecida respecto de dividendos, intereses y regalías; existiendo un límite inferior en el caso de regalías del 10% y de intereses del 4.9%.

Por otra parte, se acuerda considerar como regalías a los servicios técnicos y la asistencia técnica; lo que es consistente con la postura de Brasil, aunque se acuerda que si Brasil celebra en el futuro un Convenio en el que se consideren a estos servicios bajo el artículo 7 o 14; lo mismo será aplicado a partir de ese momento para México.

Asimismo, se incluye dentro del ámbito del artículo 14 a los servicios prestados por sociedades.

III. Conclusiones.

Como se ha comentado en un principio, este Convenio sigue los lineamientos del Convenio Modelo de la OCDE incorporando elementos del Convenio Modelo de la ONU, lo que lo hace un tanto interesante, pues en un Convenio concluido por México con anterioridad nunca se había dado esa interacción.

Dadas las limitantes del propio Convenio y la legislación interna de Brasil, los beneficios que otorga el mismo a residentes en México que invierten en Brasil son mínimos.

Asimismo, la sobreprotección que acordaron ambos países en las cláusulas “anti-abuso” en mi opinión dejan a los contribuyentes en un estado de incertidumbre en relación con

los pocos beneficios que pueden obtener, ya que las autoridades competentes, a su propio juicio, pueden acordar la no aplicación del Convenio al mismo.

Nuestras autoridades deberían efectuar un mayor esfuerzo el celebrar Convenios con países de Latinoamérica, que realmente otorguen facilidades y beneficios a los residentes en México que están realizando inversiones en estos países; como los ha otorgado México a los países que normalmente invierten en nuestro país, como son Estados Unidos de América y Europa, principalmente.