

308909

54
24.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

con estudios incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México

Concepto de "Establecimiento Permanente" en los tratados para evitar la doble imposición internacional

Tesis
que para obtener el título de
Licenciado en Derecho

Presenta

Sandra Uranga Romo

México, D.F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES con toda mi admiración, porque con amor y paciencia me enseñaron a ser libre y a luchar por mis sueños.

A FRANCISCO BRANIFF, la inspiración de gran parte de este trabajo. Por tu amor, motivación, apoyo y ejemplo...mi vida entera.

A ENRIQUE, LUZ ELENA Y GABY, mis amigos incondicionales, por todo su cariño y paciencia.

Al LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ y al LIC. ALBERTO SEPÚLVEDA COSÍO, por su invaluable ejemplo.

A IFI y la CUQUITA por su cooperación, compañerismo y amistad.

A MIS AMIGOS y a todos los que contribuyeron de alguna u otra manera a la realización de este trabajo.

INDICE

INTRODUCCION.

CAPITULO I. DE LOS IMPUESTOS	1
1. Principios Constitucionales en Materia Fiscal	1
1.1 Principio de Generalidad	4
1.2 Principio de Obligatoriedad	7
1.3 Principio de Vinculación con el Gasto Público	8
1.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad	9
1.5 Principio de Legalidad	14
2. Elementos esenciales de los Impuestos	16
2.1 Sujeto	17
2.2 Objeto	20
2.3 Base Gravable	21
2.4 Tasa o Tarifa	22
CAPITULO II. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Vigente 1995)	23
1. Sujetos del Impuesto Sobre la Renta	23
2. La Residencia	25
3. La Fuente de Riqueza	32

4.	Establecimiento Permanente	35
4.1	Antecedentes Legislativos	35
4.2	Definición legal	38
4.3	Ingresos atribuibles al Establecimiento Permanente	42
4.4	Establecimiento que no se considera permanente	43
CAPITULO III. DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL		45
1.	Desarrollo Histórico	45
1.1	Comité de los Dobles Impuestos de 1924	48
1.2	Comité de Expertos de 1923	49
1.3	Proyectos de 1928	51
1.4	Comité Fiscal	51
1.5	Reunión de México de 1943	51
1.6	Reunión de Londres de 1946	52
1.7	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	52
1.8	Otras posturas	54
2.	Doble Tributación Internacional	56
2.1	Causas	56
2.2	Concepto	60
2.3	Contenido de los Tratados	64

CAPITULO IV. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL CONVENIO MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	78
1. Concepto de Establecimiento Permanente en el Modelo de la OCDE	78
2. Concepto de Establecimiento Permanente en los principales tratados celebrados por México. (Estados Unidos, Canadá, Alemania y Francia)	92
3. Métodos para evitar la doble imposición internacional y los previstos en el Convenio Modelo de la OCDE	97

CONCLUSIONES.

INTRODUCCION

Ante la necesidad de ofrecer tanto al inversionista mexicano como al inversionista extranjero esquemas fiscales competitivos que mejoren las condiciones impositivas que han enfrentado en los últimos años, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público comenzó la negociación de convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio a partir del año de 1990.

Este tipo de tratados internacionales constituye el mecanismo bilateral más efectivo para solucionar el problema de la doble imposición internacional y ayudar a la corrección de aquellos aspectos de la legislación interna que resultan incompatibles frente a los de nuestros principales socios comerciales, lo cual podría afectar el libre intercambio de capitales, bienes, personas y servicios.

La función de estos tratados es la de armonizar a dos sistemas impositivos diferentes en áreas tan importantes como el reconocimiento recíproco de beneficios a instituciones filantrópicas, el establecimiento de mecanismos de cooperación para resolver conflictos, el intercambio de información, la eliminación de tratamientos discriminatorios, la eliminación de fronteras y barreras arancelarias en las transacciones de comercio internacional llevadas a cabo entre los residentes de dos o más países, etc.

Dentro de éste importante mecanismo para evitar la doble imposición se encuentra contemplada la figura del establecimiento permanente, el cual se analizará en el Capítulo II a la luz de nuestra legislación interna, esto es su tratamiento jurídico en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1995.

Con el objeto de dar al lector una introducción al tema, el Capítulo I habla del tema específico de los Impuestos, sus principios constitucionales y sus elementos esenciales.

En el Capítulo III se tratará el problema de la doble tributación, su desarrollo histórico, su concepto, sus causas y el contenido general de los tratados tendientes a la eliminación de este problema.

Por último el Capítulo IV estudia el concepto de establecimiento permanente conforme al Modelo de la OCDE y conforme a los principales tratados celebrados por México, Para terminar con el estudio se da una breve explicación de los métodos para evitar el problema de la doble imposición internacional.

CAPITULO I
DE LOS IMPUESTOS

1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el fundamento en el cual descansa el orden jurídico de nuestro país, es la norma básica de dicho orden jurídico, en ella se contienen los principales derechos y obligaciones de los mexicanos. Constituye la regla fundamental de acuerdo a la cual han de ser creadas las demás normas del sistema.¹

¹ FERNÁNDEZ Y CUEVAS, JOSÉ MAURICIO, "ASPECTOS FISCALES DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS", en Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I, pág. 310

A este respecto, la misma constitución, en su artículo 133, establece lo siguiente:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

Sobre este tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas resoluciones, como por ejemplo:

CONSTITUCIÓN FEDERAL.- Es la Ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones. Leyes secundarias. Por encima de sus preceptos están los de la Constitución que derogan toda ley que se les oponga.²

T. II. pág. 1558.- Amparo administrativo.- Meléndez Mena Américo.- 11 de junio de 1918.- Mayoría de 9 votos.

² LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (1917-1984), Ezequiel Guerrero Lara, Enrique Guadarrama López (compiladores), UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1986, Tomo I, p. 55.

CONSTITUCIÓN, IMPERIO DE LA.- Sobre todas las leyes sobre todas las circulares, debe prevalecer siempre el imperio de la Carta Magna, y cuando leyes secundarias se opongan a lo dispuesto en ella, no deben ser obedecidas por autoridad alguna.

T.IV, pág 878.- Amparo Administrativo.- Anchondo Francisco.- 18 de abril de 1919,. Unanimidad de 9 votos.³

De estos dos criterios, y de muchos otros sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se deriva la afirmación de que la norma fundamental en el sistema jurídico mexicano es la Constitución, y sus preceptos prevalecerán siempre sobre cualquier otra disposición de carácter legislativo que se expida en México., esto es, todas las leyes federales y los tratados internacionales, así como las constituciones y leyes locales deberán ser acordes con las normas contenidas en ella, principio que se encuentra representado en la institución del amparo contra leyes.

El texto de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución vigente, establece lo siguiente:

"Artículo 31: Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

³ Idem, Tomo I, pág. 82.

Del contenido de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes Principios:⁴

- a) Principio de Generalidad;
- b) Principio de Obligatoriedad;
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;
- d) Principio de Proporcionalidad y Equidad;
- e) Principio de Legalidad.

A continuación, por su importancia en la materia, daremos una breve explicación de cada uno de los principios que se derivan del citado Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.1 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.- El principio de generalidad es consecuencia del régimen de legalidad tributaria. Todo tributo, para ser eficaz y válido debe estar previsto en una ley.

La ley, como fuente formal del derecho, es una norma jurídica de contenido abstracto y de aplicación general. Se llama ley en sentido sustancial (material) la norma general y

⁴ ARRIJOA VIZCAÍNO, ADOLFO.- DERECHO FISCAL.- Editorial Themis, 8a edición, México 1993, pág. 229.

abstracta que proviene de la voluntad del Estado, a través del órgano legislativo.⁵

En efecto, las normas jurídicas se clasifican, desde el punto de vista de su ámbito personal de validez, en genéricas e individualizadas. Se llaman genéricas a aquellas que obligan o facultan a todos los comprendidos dentro de la clase designada por el concepto-sujeto de la disposición normativa, y serán individualizadas las que obligan o facultan a uno o varios miembros de la misma clase, individualmente determinados.⁶

Se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Van dirigidas a una "pluralidad innominada de sujetos", esto es a un número indefinido de personas, aquellas que se encuentran comprendidas en cierta categoría, o que se hallan dentro de un determinado supuesto que prevé la norma (la hipótesis normativa).

El principio de Generalidad Tributaria se expresa en el hecho de que sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo el hecho generador de los tributos o contribuciones de que se

⁵ Toral Moreno, Jesús.-APUNTES DE INICIACIÓN AL DERECHO.- Editorial Jus, S.A., 1ª edición, México, 1974, pág. 39.

⁶ García Maynez, Eduardo.-INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO.- Editorial Porrúa S.A., Cuadragésimoprimer edición, México, 1990, pág. 82.

trate.⁷

Flores Zavala ⁸ indica que "El principio de Generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en jurisprudencia que:

" Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto, que no sean abrogados. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia"

(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, Primera parte, pág. 58)

⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo.- DERECHO FISCAL.- pág.230.

⁸ Flores Zavala, Ernesto.- FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.- Editorial Porrúa, S.A., México, D.F. pág. 179

Este principio de Generalidad en materia tributaria se encuentra contenido, como se mencionó al principio de éste capítulo, en el Artículo 31 de la Constitución, en su primera frase, esto es, "Son obligaciones de los mexicanos:", esto es que toda persona que tenga la calidad de "mexicano", y se encuentre en el supuesto normativo, según la ley específica, deberá contribuir al gasto público mediante el pago del tributo, esto dependiendo de su capacidad contributiva, como se verá más adelante.

De lo anterior no se deriva el hecho de que sólo los mexicanos contribuirán al gasto público mediante el pago de tributos, sino que, los extranjeros, con domicilio en el territorio nacional o al ubicar su fuente de riqueza en México, se encontrarán en el supuesto normativo que exige el principio de generalidad, y deberán por lo tanto contribuir de igual manera.

1.2 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD Este principio se deriva también del principio de generalidad, y del primer enunciado del Artículo 31, el cual establece una obligación de carácter público a los ciudadanos de contribuir al gasto público de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.

Esto significa que, al encontrarme dentro de la hipótesis normativa de carácter general y abstracto, adquiero por tal motivo una obligación ciudadana de contribuir mediante el pago del tributo y de acuerdo a lo establecido en la ley del impuesto de que se

trate.

Al prever una obligación, el Estado adquiere de igual forma la potestad de hacer cumplir dicha obligación mediante el uso inclusive de la ejecución forzosa, y de las atribuciones que posee cuando actúa con su potestad de imperio.

1.3 PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO.-

Como ya se mencionó, en el Artículo 31, fracción IV, se señala que es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en que residan.

La finalidad de los ingresos que recibe el Estado por medio de los tributos es costear los servicios públicos, esto es alcantarillado, luz, drenaje, vías de comunicación, etc., que el mismo presta, y que a su vez representan para el particular un beneficio, que se considera equivalente a la contribución o tributo que está obligado a efectuar.

Dicho de otra manera, el Estado adquiere por tal motivo, la obligación de destinar la totalidad de los ingresos percibidos vía impuestos, a sufragar el gasto público, y por lo tanto a dar a conocer las cifras en su Presupuesto Nacional de Egresos de la Federación.

1.4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. -Contenidos de igual manera en la multicitada fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el cual en su parte final señala que dicha contribución se hará de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Por cuestión meramente práctica analizaremos los dos principios de manera separada, aunque es importante señalar que existe controversia respecto de si son o no dos principios diferentes, o uno solo.

Principio de Equidad

La equidad se define como la justicia matizada por otras virtudes. Radica en una relación de justicia, atempera el deber o acomoda el derecho, en consideración a lo postulado por las circunstancias del caso, a causa del bien común o de la leyes generales que regulan las relaciones humanas. Su función primordial es mejorar la justicia y por lo tanto, favorecer el bien común y la humanidad en las relaciones humanas.

Es la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales. La equidad es una rectificación de lo justo legal, o sea que trata de corregir una interpretación literal de la ley cuando la norma, que necesariamente tiene el carácter de una excesiva abstracción y generalidad, no puede

aplicarse sin injusticia a determinado caso.

Margain Manautou señala que un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación⁹

De lo anterior se desprende que las leyes que impongan tributos deberán otorgar un mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren en la hipótesis normativa de que se trate, sin hacer por ello discriminaciones indebidas.

Es por ello uno de los principio de mayor relevancia y trascendencia en el campo del derecho tributario, ya que de ello depende la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los tributos contenidos en las leyes específicas. Por ello se dice que "el arte de la equidad es la extensión de lo justo, pues la equidad opera en relación a la justicia"¹⁰ es una parte del arte del derecho, del arte del jurista, el cual puede definirse con el arte de los justo y lo equitativo.

El Lic. Arrijo Vizcaíno¹¹ define al Principio de Equidad como "el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento

⁹ Margain Manautou, Emilio.- LA CONSTITUCIÓN Y ALGUNO ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, S.L.P., México, 1967, pág. 109.

¹⁰ Hervada, Javier.- INTRODUCCIÓN CRÍTICA AL DERECHO NATURAL.- Editora de Revistas, S.A. de C.V., 2ª Edición, México, 1988, pág. 71.

¹¹ Ob Cit, pág. 245.

igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad."

Principio de Proporcionalidad

Serra Rojas define a la proporción como "la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionada entre sí".¹²

El cumplimiento de este principio se puede observar en la existencia de las tasas, cuotas y tarifas contenidas a lo largo de las leyes impositivas, las cuales, lejos de distinguir, prevén un mecanismo por medio del cual se cataloga al contribuyente, de acuerdo a su capacidad económica, para que según dicho criterio sea justo el pago que realice al Estado.

Esto se resume en el hecho de quien más gana contribuirá de manera cuantitativa en mayor medida, a los que menos ganan, pero en el entendido que la afectación patrimonial es proporcionalmente idéntica gracias a la aplicación de las tasas, cuotas o tarifas.

¹² Citado por Arrijo Vizcaino, Adolfo, Ob. Cit. pág. 239.

En el Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969, Jurisprudencia, Sala Administrativa. Pág. 52, se expresa lo siguiente:

"Todos los llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tienen en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación".

Finalmente, el Lic. Arrijo Vizcaíno lo define como "el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular."¹³

¹³ Ob. Cit. pág. 245.

Para completar estas nociones y concluir este breve análisis, es importante citar la siguiente resolución del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un

tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹⁴

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 181-186. A.R. 554/83.- Compañía "La Central", S.A.- Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 2502/83.- Servios Profesionales Tolteca, S.C.- Mayoría de 16 votos.

Vols. 187-192. A.R. 441/83.- Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A.- Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 3449/83.- Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.- Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 5413/83.- Fábrica de Loza "El Anfora", S.A.- Mayoría de 15 votos.

1.5 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.- Al concluir la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución, señalando que dichas contribuciones serán "de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes", se ratifica el principio de legalidad.

Este principio implica que las contribuciones que se impongan deberán ser creadas y estar contenidas en una ley, en sentido material y formal, es decir, que sea un ordenamiento general y abstracto que haya sido expedido siguiendo el procedimiento

¹⁴ APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN (1917-1985), Mayo Ediciones, S.de R.L., México, Primera Parte, Pleno, p. 190.

constitucional previsto para la creación de las leyes contemplado en los Artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De manera enunciativa, dichas etapas son seis: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia.

No basta con que se señale en una ley, debidamente creada conforme al proceso legislativo, el pago de una contribución, sino que es necesario que en la propia ley se contengan todos los elementos esenciales de la misma, como son: sujeto, objeto, tasa o tarifa y época de pago, los cuales analizaremos en el inciso siguiente.

2. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS

Existen cinco elementos esenciales de los impuestos, esto es, aquellos sin los cuales un impuesto no podría existir, o su pago sería de imposible cumplimiento.

Lo anterior se deriva del criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual, por su importancia en la materia, transcribiré a continuación:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no

quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Municipio en que resida.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 91-96, p. 90. A.R. 5332/75.- Blanca Meyerberg de González.- Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96, p. 90. A.R. 331/76.- María de los Angeles Prendes de Vera.- Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90. A.R. 5464/75.- Ignacio Rodríguez Treviño.- Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A.R. 5888/75.- Inmobiliaria Havre, S.A.- Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A.R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca.- Unanimidad de 15 votos.¹⁵

2.1. EL SUJETO.- El sujeto pasivo de la obligación tributaria en general debe entenderse como aquella persona física y moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.¹⁶

¹⁵ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación (1917-1985), Mayo Ediciones S. de R.L. México, D.F. Primera Parte, Pleno, p. 95

¹⁶ ARRIJOA VIZCAÍNO ADOLFO.- "DERECHO FISCAL", Ed. Themis, México, 1982, pág. 169.

Antonio Jiménez G.¹⁷ define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como "aquella persona física o jurídica que por imperio de la ley asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria estando por tanto obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo consistente en la entrega de una suma de dinero siendo irrelevante que sea otro sujeto diferente quien soporte realmente el peso de dicha prestación, bien como consecuencia de una posibilidad que ofrezca la ley tributaria o bien como resultado de un acto negocial".

Sainz de Bujanda¹⁸ define al sujeto pasivo como "la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible"

De lo anterior se desprende que el elemento que permite en última instancia identificar y definir al sujeto que asume el carácter de pasivo dentro de la obligación tributaria es la vinculación que tenga con el hecho imponible, según haya ejercido o no la titularidad del hecho imponible. Sin embargo existe la posibilidad de que la deuda surja a cargo de un sujeto quien sin ser titular del hecho imponible, se coloque dentro de ciertos supuestos previstos por la legislación para que nazca a su cargo la deuda.

¹⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO.- "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO". Ed. Ecasa, Guadalajara, Jalisco, México, 1985, pág. 200-201.

¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.- "NOTAS DE DERECHO FINANCIERO".- Madrid, 1976, Tomo I, Volumen 2º, pág. 612.

Ernesto Flores Zavala define al sujeto pasivo de un impuesto al "individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en cuenta al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél".¹⁹

El artículo primero del Código Fiscal de la Federación (vigente 1995) señala que "Las personas Físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas...", de esto se deriva que existen, dos clases de sujetos pasivos de la obligación tributaria:

a) **Personas físicas:** esto es todo individuo con capacidad de goce, es decir, con la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones.

b) **Personas morales:** esto es aquellas asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

¹⁹ FLORES ZAVALA, ERNESTO.- "ELEMENTO DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS".- 17a. Edición, México, Ed. Porrúa, 1976, pág.54.

2.2 OBJETO.- Se ha estudiado abundantemente el tema del objeto de los tributos por la doctrina, así por el ejemplo Carlos M. Guiliani Fonrouge distingue entre objeto de la relación tributaria y el objeto del tributo, y señala que el objeto de la relación tributaria corresponde a "la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie", y por su parte, el objeto del tributo será "el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de la personas morales, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. El objeto del impuesto constituye el presupuesto o antecedentes de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquél"²⁰

Sergio Francisco De la Garza señala que el objeto del tributo "en su significado material es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición, vgr. la renta obtenida"²¹

Por último Flores Zavala lo define como "la situación que la ley señala como hecho

²⁰ GIULIANI FONROUEGE, CARLOS, "DERECHO FINANCIERO".- Tercera Edición, Bueno Aires, Depalma, 1984, Tomo I, pág.422.

²¹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", 11ª edición, México, Porrúa, 1982, pág. 385.

generador del crédito fiscal"²²

2.3 BASE GRAVABLE.- Es posible clasificarla dentro de los elementos cuantitativos de los impuestos, esto es, todos aquellos elementos determinantes del importe del impuesto, esto es todos los factores que contribuyen a la definición del monto del débito fiscal.

La base gravable se puede definir como el valor asignado a la materia imponible, y del que se ha de partir para aplicar la tarifa y determinar el monto del impuesto a pagar. A su vez, la base gravable permite definir cuál es el tipo impositivo que le corresponde dentro de la tarifa.

Ernesto Flores Zavala define a la base gravable como "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc."²³

²² Cfr., FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit., pág. 108.

²³ Cfr., FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob cit, pág. 109.

2.4 TASA O TARIFA.- Se puede definir como "la expresión proporcional o progresiva que aplicada a la base del impuesto da como resultado el monto específico de la obligación tributaria"²⁴

Generalmente se encuentra expresada en un porcentaje el cual será aplicado a la base del impuesto, con el objeto de sacar el monto del impuesto a pagar

²⁴ TRON, MANUEL E. , "REGIMEN FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO", Editorial Themis, 3a edición, México, 1993, pág. 75.

CAPITULO II

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Vigente)

1 SUJETOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) se señalan los sujetos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), atendiendo a tres características o elementos que determinan al contribuyente del ISR, las cuales son:

- a) la residencia
- b) la fuente de riqueza
- c) el establecimiento permanente

El artículo primero de la LISR establece:

"Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde proceda.

II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III. Las residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos"

Por lo tanto, serán sujetos del ISR todas las personas físicas y morales que se encuentren comprendidas dentro de los supuestos previstos en el artículo transcrito.

En las siguientes páginas nos dedicaremos a analizar cada uno de los criterios que establece el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el objeto de que puedan ser comprendidos en su totalidad.

2. LA RESIDENCIA.

El primer criterio y uno de los más importantes para determinar la existencia de la relación tributaria es la residencia. Por medio de éste concepto se relacionan directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él residen.

Se trata de un concepto que difiere de un país a otro, y por lo tanto se hace difícil su precisión, sin embargo citaremos algunos autores que se han dedicado al estudio de dicho concepto.

Por ejemplo Hugo B. Margain señala que "la residencia, o sea el domicilio permanente de un sujeto en un determinado Estado, le impone la obligación de cubrir gravámenes al país de donde se encuentra radicado"¹

¹ Cfr., MARGAIN, HUGO B., TESIS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, BASADA EN LA TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE, (estudio preparado para el X Congreso de la International Fiscal Association, Roma, 1º al 5 de octubre de 1956), pág. 7.

A este respecto es necesario definir el domicilio para efectos fiscales de las personas físicas y morales. El artículo 29 y 33 del Código Civil para el Distrito Federal, en materia común y para toda la República en materia federal señala lo siguientes:

Artículo 29. El domicilio de las personas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y en su defecto, el lugar donde se encontraren.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

Artículo 33. Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Asimismo el Artículo 32 señala que:

Artículo 32. Cuando una persona tenga dos o más domicilios se le considerará domiciliada en el lugar en que simplemente resida, y si viviere en varios, aquel en que se encontrare.

Ernesto Flores Zavala sostiene que el domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria, entre otras razones, porque "sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto"²

El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece que se debe entender, para efectos fiscales, como residente en territorio nacional. Dicho artículo dispone, a la letra, lo siguiente:

Artículo 9. Se consideran residentes en territorio nacional:

² Cfr., FLORES ZAVALA, ERNESTO, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, Décimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1976, pág. 81.

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezca en otro país por más de 193 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

De acuerdo con el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, un persona física, por el hecho de tener su casa habitación en México, adquiere el carácter de residente en territorio nacional³, siempre y cuando no caiga en los supuestos de excepción previstos en el propio artículo.

³ El artículo 42 Constitucional establece lo siguiente:

Artículo 42. El Territorio Nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional y las marítimas interiores; y
- VI. El espacio situado sobre Territorio Nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

En relación a la fracción I del artículo anteriormente transcrito, el artículo 43 de la propia Constitución señala lo siguiente:

Artículo 43. Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Tabasco, Tamaulipas, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal.

Dicho lo anterior, queda especificado claramente lo que comprende el territorio nacional y por lo tanto cuáles son los límites territoriales de la soberanía y de la potestad tributaria de nuestro país.

A este efecto, resulta de vital importancia el concepto de "casa habitación" señalado en el mencionado artículo 9 del Código Fiscal de la Federación. Según Enrique Calvo N. y Enrique Vargas A.⁴, "el concepto de casa-habitación que se emplea en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse como el lugar en el que una persona establece su domicilio con el propósito de radicar en él."

Para establecer la residencia de las personas morales en territorio nacional, se establecen los siguientes criterios:

En primer lugar, y debido a la interpretación del Artículo 5º de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, existe una presunción *iuris tantum* de que las personas morales de nacionalidad mexicana se considerarán residentes en territorio nacional, al señalar que "son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal".

Ahora bien, como ya se mencionó, para que una persona moral se considere residente en el país, es necesario, conforme al Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación anteriormente citado, que establezca en México la administración principal del negocio, para lo cual resulta necesario definir dicho término.

⁴ Cfr., CALVO NICOLAU, ENRIQUE Y ENRIQUE VARGAS A., ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (EMPRESAS), México, Editorial Themis, 1986, pág. 78.

Para Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas A. "la administración principal se encuentra en el lugar en el que esté establecido el administrador único de la sociedad, si se trata de un solo mandatario en quien recae la responsabilidad de la administración, o el lugar en el que se encuentre establecido el Consejo de Administración, en el caso de que sean dos o más los administradores en quienes recaiga la administración de la sociedad".⁵

El concepto de residencia es un concepto muy importante para determinar el alcance y la naturaleza de un tratado para evitar la doble tributación. El principio de residencia consiste en que los Estados sólo podrán gravar las actividades económicas que se lleven a cabo en su territorio por extranjeros, cuando los mismos tengan el carácter de residentes conforme a las leyes fiscales establecidas con anterioridad a dicho supuesto.

Para los efectos de los tratados para evitar la doble imposición, ser residente de un Estado Contratante debe entenderse, según lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE, como "toda aquella persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

⁵ Idem, págs. 81 y 82.

3. LA FUENTE DE RIQUEZA.

Estudiaremos brevemente el concepto de "fuente de riqueza", por su importancia y relación con el concepto de la residencia y establecimiento permanente como factores de vinculación para el establecimiento de cargas tributarias.

Este factor de vinculación implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado por la obtención de ingresos que se generan, provienen o tienen su causa en hechos o actos jurídicos cuya ejecución o efectos tienen lugar en el territorio o bajo la soberanía de dicho Estado.⁶

Hugo B. Margain señala que "la fuente del ingreso gravable es el lugar de donde se obtiene la utilidad base del impuesto, independientemente de la nacionalidad o residencia del sujeto".⁷

⁶ Cfr., MANUEL E. TRON, Ob. Cit., pág. 80.

⁷ Cfr., MARGIAN, HUGO B., Op Cit., pág. 7.

A su vez, Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas A. consideran que el concepto de fuente de riqueza podría definirse como "el lugar en el que se genera el ingreso que constituye el objeto del impuesto"⁸

Ahora bien, se entenderá por tanto fuente de riqueza, y por tanto que existe una vinculación para exigir el pago del impuesto respectivo cuando, le pueda ser atribuido a dicha persona, ya sea física o moral, que percibió un ingreso en el país por concepto de la realización de un acto jurídico realizado en territorio nacional.

Se entenderá por "ingreso" toda cantidad que produzca una modificación en el patrimonio del causante, de la cual podrá disponer sin tener la obligación de devolver su importe.

El artículo 144 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta distingue los tipos de ingresos a saber:

- a) **Ingresos en efectivo.**- cuando el ingreso se percibe en numerario, monedas acuñadas o dinero en efectivo.

- b) **Ingresos en bienes.**- cuando el ingreso se percibe en un bien ya sea inmuebles o mueble.

⁸ Cfr., CALVO NICOLAU, ENRIQUE Y ENRIQUE VARGAS A., Op Cit., pág. 83.

c) Ingresos en crédito.- cuando el ingreso se percibe por virtud de la incorporación de un derecho de crédito en el patrimonio del residente en el extranjero.

d) Ingresos en servicios.- cuando el ingreso consiste en la recepción de servicios en forma gratuita, en virtud de lo cual, al no pagarse el servicio, incrementa el patrimonio del residente en el extranjero.

Ahora bien, cabe hacer la aclaración que, como lo señala el artículo 144 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mencionado, son sujetos del impuesto por este tipo de ingresos las personas no residentes en México que no tenga un establecimiento permanente o base fija en el país; o bien, cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles al mencionado establecimiento permanente. En los incisos 4.3 y 4.4 analizaremos los ingresos que son atribuibles al establecimiento permanente y cuales no lo son.

Por ahora baste decir que como regla general el impuesto se causará cuando el residente en el extranjero perciba alguno de los ingresos gravados por la ley, ya sea en efectivo, bienes, crédito o servicios.

4. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

El Artículo 1 fracción II señala que serán sujetos del impuesto sobre la renta, las personas físicas y las morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, considerándose que son objeto del impuesto, los ingresos que se perciban cuando sean atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar señalan que la finalidad que se busca con el concepto de establecimiento permanente es la de "crear una figura jurídica que permita al Estado Mexicano aplicar el principio de territorialidad de la Ley, al gravamen de las utilidades que obtienen los residentes en el extranjero".⁹

4.1 ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.- La Ley del Impuesto de la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1964, gravaba los ingresos atendiendo a tres conceptos: la nacionalidad, residencia y fuente de riqueza.

⁹ Cfr., CALVO NICOLAU, ENRIQUE Y ENRIQUE VARGAS A., Ob. Cit., pág. 95.

En efecto, el artículo 3 de dicho ordenamiento legal establecía lo siguiente:

Artículo 3. Son sujetos del impuesto , cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

I. Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

- a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.
- b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.
- c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República.

II. Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional.

III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

En los casos de las fracciones anteriores, cuando la fuente de ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta ley. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el Impuesto Sobre la Renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo.

De lo anterior se desprende que tanto las personas físicas como las jurídicas colectivas de nacionalidad mexicana estaban obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta respecto de todos sus ingresos gravables, independientemente de la ubicación de la fuente de donde procedían y de si se trataba de mexicanos residentes en el extranjero o no.

Esto resultaba a todas luces injusto ya que con el simple hecho de ser de nacionalidad mexicana se tenía la obligación del pago del Impuesto sobre la Renta independientemente de donde tuviera su residencia o el lugar de donde procedían sus ingresos.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, subsisten como elementos vinculantes del pago del impuesto, el de residencia y el de fuente de riqueza, eliminándose por lo tanto el de nacionalidad que a nuestro juicio acarrea un sinnúmero de problemas prácticos.

En este sentido, los nacionales mexicanos, residentes en el extranjero que únicamente obtengan ingresos del exterior no estarán obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta en México.

En los siguientes incisos se analizará el concepto de establecimiento permanente y su regulación específica.

4.2 DEFINICION LEGAL. Como ya se mencionó anteriormente, la fracción II del artículo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que para que un residente en el extranjero se convierta en sujeto del impuesto sobre la renta mexicano, se requiere la actualización de tres hipótesis normativas:

1. Que sea un residente en el extranjero;
2. Que tenga en nuestro país un establecimiento permanente.

3. Que esa persona obtenga ingresos que sean atribuibles a ese establecimiento permanente en el país.

El Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fue legislado en torno a la segunda hipótesis normativa, esto es, que tenga en nuestro país un establecimiento permanente, y a la letra señala:

Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

La enumeración que hace la parte conducente del artículo transcrito es limitativa, ya que claramente señala, que entre otros, se entienden como establecimiento permanente los que en dicha lista se contiene, es decir que a juicio de la autoridad hacendaria pueden existir otros lugares que sean considerados como establecimientos permanentes en México, y por lo tanto obligados al pago del Impuesto sobre la Renta si sus ingresos son atribuibles a dichos establecimiento.

La definición que da la Ley de establecimiento permanente es "cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales"

A este respecto el Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación señala que se entenderá por actividades empresariales:

Artículo 20. "Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- V. Las de pesca que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- VI. Las silvícolas que son las de cultivo de bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no haya sido objeto de transformación industrial."

En este artículo 16 se vuelve a definir al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

No sólo es necesario que el extranjero residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en el país, sino que además es requisito indispensable que el ingreso respecto del cual va a recaer el impuesto a pagar sea atribuible a dicho establecimiento permanente como resultado de su actividad.

El lugar de negocios que constituya el establecimiento permanente debe ser una instalación fija, esto es que se encuentre en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia.

Enrique Calvo Nicolau¹⁰ señala que "no puede reputarse como establecimiento permanente, aquél que tenga un carácter meramente temporal, pero sin que la temporalidad pueda medirse en función del tiempo durante el cual haya operado tal establecimiento; es decir, que un establecimiento puede considerarse permanente aun cuando sólo haya existido por un período muy corto, debido a que se hubiere liquidado como consecuencia de circunstancias especiales que hubieren acaecido, como podría ser la muerte del contribuyente, o bien porque hubiere perdido su inversión.

Asimismo resulta irrelevante el hecho de que cuente o no con empleados con facultades para concluir los contratos que celebre el residente en el extranjero, para determinar si existe o no establecimiento permanente.

4.3 INGRESOS ATRIBUIBLES AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. El artículo 4º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1995, señala que son atribuibles los ingresos provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, respectivamente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso.

¹⁰ Cfr., CALVO NICOLAU, ENRIQUE Y ENRIQUE VARGAS A., Op Cit., pág. 98.

También se consideran atribuibles los ingresos que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en la erogaciones incurridas para su obtención.

4.4 ESTABLECIMIENTO QUE NO SE CONSIDERA PERMANENTE. El Artículo 3º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1995, señala a la letra que no constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocio con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos o de otras actividades similares. y

- V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.

CAPITULO III

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

I DESARROLLO HISTÓRICO

En 1897, el Instituto de Derecho Internacional, en su sesión de Copenhague, consideró un informe sobre doble imposición en materia sucesoria presentado por Barclay. También emitió votos aconsejando gravar a las personas físicas en el lugar de su domicilio; a los bienes y explotaciones en el lugar donde se encuentran

ubicados; a las sucesiones en el domicilio del causante y a los derechos hipotecarios en el país del inmueble.

El primer tratado fiscal tendiente a regular el problema de la doble imposición fue el celebrado por Austria-Hungría y Prusia el 11 de julio de 1897, el cual sirvió de referencia a otros muchos que se celebraron a principios del presente siglo.¹ Se fijaba la obligación del individuo tan solo en cuanto al Estado de su domicilio, con excepciones a favor del país de la fuente, cuando se trate de rentas territoriales u otras similares.

Anterior a dicho tratado, se puede señalar una disposición contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Holandesa de 1893, que permitía a las personas deducir del impuesto pagadero en Holanda el monto del impuesto que tuvieran que pagar en el extranjero, si su renta era igual a la que hubieren percibido del extranjero.²

He aquí el inicio de las dos medidas por las que se pueden atenuar los efectos de la doble tributación: bilaterales y unilaterales.

¹ FLORES ZAVALA, ERNESTO.- "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, LOS IMPUESTOS".- Ed. Porrúa, 19a edición, México, 1977.- p 318.

² IBÍD.- p 315.

Las medidas unilaterales son:³

a) Autorizar un crédito de impuesto, lo cual permite deducir del impuesto a pagar en su propio país, el que se hubiera pagado en el extranjero.

b) Eximir total o parcialmente los ingresos provenientes de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

c) Permitir la deducción del impuesto pagado en el extranjero para el cómputo de la base gravable.

Las medidas bilaterales consisten en la realización de tratados tributarios mediante los cuales dos países se ponen de acuerdo estableciendo normas expresas que regulan la jurisdicción tributaria de cada uno de ellos.

Ambos tipos de medidas han sido adoptadas por distintos países en el transcurso del tiempo y han sido estudiadas por diversos organismos internacionales, como los que reseñamos a continuación.⁴

³ SELLERIER CARBAJAL, CARLOS M., "TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION", Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1ª edición, México, 1992, p 90.

⁴ FLORES ZAVALA, ERNESTO.- OP CIT.- pp 319 y sigs.
RIO RODRIGUEZ, CARLOS DEL.- "LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL".Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo número extraordinario, México, 1966.- p 31 y sigs.

En 1921, se celebró en Londres un Congreso de la Cámara de Comercio Internacional, y los hombres de negocio, industriales, comerciantes y banqueros allí reunidos votaron una serie de principios generales destinados a servir de base a una futura acción internacional para evitar dobles imposiciones. Esos principios fueron los siguientes:

- a) Que todos los beneficios obtenidos en un país sean gravados por el fisco del mismo país, sin distinción de nacionalidad de quien los percibe;
- b) Que sean favorecidas con desgravámenes todas las rentas obtenidas en el extranjero por residentes del país o por nacionales en el extranjero;
- c) Que el impuesto global sobre el conjunto de beneficios alcance a todos los nacionales, aún a los residentes en el extranjero, pero nada más que a los nacionales;
- d) Que se aplique a las personas jurídicas las mismas reglas enumeradas para las personas físicas.

1.1 COMITÉ DE LOS DOBLES IMPUESTOS DE 1924.- Designado por la Cámara Internacional de Comercio, declaró que el criterio del domicilio del contribuyente debía prevalecer sobre el de origen de la riqueza como base para el

impuesto sobre la renta (ISR).

1.2 COMITÉ DE EXPERTOS (Ginebra 1923).- Creado por la Sociedad de Naciones, e integrado por los economistas Bruins, de la Universidad de Rotterdam; Einaudi, de la Universidad de Turín; Seligman, de la Universidad de Columbia, y Stamp, de Londres.

Este Comité presentó su informe en 1923, adoptó el principio de l'allegeance enocomique, según el cual toda persona puede ser impuesta por varios Estados en la medida en que sus intereses económicos estén colocados bajo la protección de cada uno de ellos.

Para la repartición del impuesto establecieron cuatro criterios fundamentales:

1. Desgravación de las rentas provenientes del extranjero;
2. Exención de la renta que va al extranjero;
3. Subdivisión de los impuestos;
4. Clasificación y repartición de las fuentes.

El Comité habla de las consecuencias que tiene la doble imposición, y por lo tanto adoptó un país ideal, al cual dio el nombre de "Morania" y le aplicó las siguientes consideraciones:

1. Todo capitalista no residente que efectúa colocaciones en un país, sabiendo que estas colocaciones serán gravadas por un impuesto, arroja sobre el prestatario la carga del impuesto de ese país que primitivamente o aparentemente le incumbía a él mismo y a título de capitalista que efectúa una colocación, no está sometido al doble impuesto en el caso de que se trata.

2. El impuesto que grava en ese país las colocaciones efectuadas por los capitalistas de otros países constituirá un obstáculo a la venida de capitales de ese país.

3. Toda atenuación a la doble imposición acordada para estimular el movimiento de exportación de capitales, que si estos estímulos no existieran no sería ventajoso desplazar, debe en la práctica, ser extendida a todas las colocaciones, sean de antigua o reciente fecha.

4. El impuesto establecido en el país de colocación después de la fecha en que se ha efectuado esta última creará verdaderamente, si alcanza un monto más elevado que no había previsto el capitalista, una doble imposición a la cual el

capitalista no escapará más que difícilmente por resultado de consecuencias de la amortización.

1.3 PROYECTOS DE 1928.- Con base en los proyectos de convenios realizados en 1927 por encargo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones Unidas, se celebró en 1928 una asamblea de 27 países, la que elaboró tres modelos de convenios para evitar la doble imposición, de los cuales dos fueron desechados y el último, el 1c, daba cierta preferencia al criterio de la fuente de riqueza.

1.4 COMITÉ FISCAL.- En 1933 el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones Unidas presentó un proyecto para que empresas con establecimientos o sucursales en el extranjero únicamente fuesen gravadas en cuanto a la riqueza que generasen en otros territorios, como empresas independientes con contabilidad separada.

1.5 REUNIÓN DE MÉXICO DE 1943.- El Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones Unidas, en su segunda conferencia regional, concluyó que se debía seguir el principio de la fuente del ingreso, permitiendo al país del domicilio del causante deducir los impuestos así pagados.

1.6 REUNIÓN DE LONDRES DE 1946.- En esta reunión, el Comité Fiscal varió algunos aspectos de los modelos aprobados en México, abriendo la alternativa al criterio vinculatorio del domicilio.

1.7 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO.- La Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera recomendación sobre doble tributación en 1955 y estableció un Comité Fiscal en 1956, a quien en 1958 se le encargó que elaborara un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el patrimonio, así como propuestas concretas para la aplicación de esa convención. De 1958 a 1961 este Comité preparó cuatro informes en los que proponía un modelo de veinticinco artículos.⁵

Cuando la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) se convirtió en 1961 en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se confirmó el mandato del Comité Fiscal y se llegó a un acuerdo sobre algunos artículos nuevos (cuatro) para integrar finalmente 29 artículos y publicar un modelo en 1963.

⁵ CALVO NICOLAU, ENRIQUE.- "TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION", Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1ª edición, México, 1992 .- p27.

En 1967 se revisó el modelo aprobado en 1963, a efecto de incorporar la experiencia obtenida por los países miembros en la negociaciones de nuevos convenios o en su aplicación práctica. Esta revisión concluyó en definitiva la publicación del Convenio Modelo para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio en 1977.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico es de carácter gubernamental y constituye una alianza económica para la cooperación entre los Estados miembros de dicha Organización.

La Organización⁶ tiene como objetivo promover políticas encaminadas a:

- 1) Procurar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un incremento del nivel de vida en los países Miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuir así al desarrollo de la economía mundial;
- 2) Contribuir a una sana expansión económica de los países Miembros y en los que no lo son, en vías de desarrollo económico;

⁶ La Organización se constituyó por Convenio firmado el 14 de diciembre de 1960 en París, entró en vigor el 30 de septiembre de 1961. Actualmente lo forman los 24 países siguientes: Alemania, Austria, Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Portugal, Reino Unido de la Gran Bretaña, Suecia, Suiza y Turquía.

3) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

1.8 OTRAS POSTURAS. - La Federación Interamericana de Abogados ha recomendado que se siga el criterio de la fuente de ingreso como base para establecer tributos, posición que también se adoptó en las Primeras Jornadas de Derecho Tributario Latinoamericano.

En 1949, la Cámara Internacional de Comercio aprobó el llamado Código Quebec, el cual en algunos aspectos ha seguido la Organización de Naciones Unidas, pero que ha sido criticado por seguir el principio de residencia.

En 1956, el mexicano Hugo B. Margáin, presentó ante la Asociación Fiscal Internacional (IFA) un proyecto de convenio basado en la fuente de riqueza.

Existen otros proyectos, uno de la ONU de 1980 y otro de 1981 elaborado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, también basados en el criterio de residencia.

Por otro lado, la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) elaboró un modelo de convenio sobre doble tributación internacional basado en la fuente de riqueza. A su vez, el Pacto Andino aprobó una norma, la decisión 40, para evitar la doble tributación entre los Estados miembros, en que prevalece el mismo criterio de la fuente.

En México, fue hasta 1989 y 1990 que replanteó su posición a efecto de estudiar y evaluar la posibilidad de celebrar tratados generales que eviten la doble imposición internacional con algunos países, ya que anteriormente se tenían celebrados algunos tratados pero limitados a ciertos giros o actividades.

2 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

2.1 CAUSAS.- La doble tributación internacional es un problema que surge a fines del siglo pasado debido, fundamentalmente, a la internacionalización del comercio a gran escala y al enorme desarrollo que han tenido los medios de comunicación, así como a la operación de las llamadas empresas transnacionales.

Se ha iniciado, a nivel internacional, un proceso de globalización, esto es de integración parcial de las economías, de eliminación de barreras arancelarias, de fronteras para las transacciones de comercio internacional entre los residentes de dos o más países.

Los países, como soberanos que son para dictar las normas jurídicas con un ámbito de validez limitado a su espacio territorial, suelen establecer tributos a cargo de las personas que obtengan beneficios gracias a la infraestructura creada por una población establecida en ese territorio o por llevar a cabo actos jurídicos con miembros de esa población.

Por otra parte existe un principio en materia de derecho internacional de que los Estados tienen el derecho de gravar a sus nacionales, a los residentes y a los extranjeros, por las operaciones que realicen ya sea en su territorio, fuera de él o que surtan efectos en el mismo, de la manera que consideren más conveniente para sus intereses y de acuerdo a su legislación tributaria.

Existen tres criterios para establecer el ámbito personal de validez de las normas jurídicas que establezcan cargas a los particulares.⁷

El primer criterio se refiere a la nacionalidad de su sujeto; se le obliga al pago de contribuciones por el solo hecho de tener una pertenencia permanente y pasiva con ese determinado orden jurídico estatal.

El segundo criterio se refiere a la residencia del sujeto; que se obliga al pago de impuestos por la circunstancia de estar establecido en el espacio territorial en el que impera ese orden jurídico particular, sin importar cuál sea su nacionalidad.

El tercer criterio se relaciona con la ubicación de la fuente de riqueza; si el origen de la misma se localiza en el espacio territorial en el que impera ese orden jurídico estatal, se impone el pago de la contribución que estipule dicho orden jurídico a cargo del sujeto que se beneficie de dicha fuente de riqueza, sin importar

⁷ CALVO NICOLAU, ENRIQUE.- OP CIT.- p 25 y 26.

si éste reside o no en ese espacio territorial o si se encuentra o no vinculado jurídicamente a ese orden jurídico estatal en virtud de la nacionalidad.

Se pueden señalar cinco criterios en general de atribución de potestad tributaria: la nacionalidad, el domicilio, la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza.

En México la Ley del Impuesto Sobre la Renta utiliza el criterio de residencia, de fuente de riqueza, y de establecimiento permanente, que es el caso que nos ocupa en este trabajo.

Sainz de Bujanda⁸ señala que los principios que rigen respecto al ámbito de validez espacial de la ley fiscal son el personal y el territorial. Rige el principio personal cuando es la condición o cualidad del sujeto la que decide la aplicación de la norma; rige el principio territorial, cuando es el territorio o el lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable.

Giannini⁹ establece que la vinculación de las personas al tributo puede resultar de un relación de sujeción al Estado, de todos aquellos que lo forman en su calidad de nacionales, o bien, resultar de una relación personal (residencia) o de una relación

⁸ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO".- Ed Porrúa, 13a edición, México, 1985, p 395.

⁹ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA .- OP CIT.- pp 261 y 262.

de carácter económico.

Además de dichos principios, existe el interés por parte de los Estados para que en su territorio se genere más riqueza y por consiguiente, sus ingresos tributarios sean mayores.

Por tal motivo, hay países que para su desarrollo dependen en forma casi exclusiva de las inversiones extranjeras para la creación de fuentes de riqueza, razón por la cual tienen que otorgar estímulos a esa clase de inversionistas.

Por otro lado, las naciones exportadoras de capitales también tienen interés en fomentar las inversiones de sus nacionales en el extranjero para a su vez incrementar sus ingresos tributarios y obtener, como dice el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno, una "significativa participación en el control hegemónico de la economía mundial".¹⁰

Ante esta perspectiva, los Estados se ven obligados a tomar medidas tendientes a no agotar la fuente de riqueza generadora de sus ingresos, cuando dicha fuente es gravada por otro Estado.

¹⁰ ARRIJO VIZCAINO, ADOLFO.- "DERECHO FISCAL", Ed, Themis, México, 1982, p218.

El concepto de fuente de riqueza es un concepto económico de contenido variable, cuya significación la adquiere de la concepción que le asigne el orden jurídico estatal de que se trate.

Ante la falta de un criterio uniforme que sea internacionalmente admitido, que permita identificar la ubicación de la fuente de riqueza de los beneficios que obtienen los individuos, surge el problema de la doble tributación en el ámbito internacional.

2.2 CONCEPTO.- El Lic. Emilio Romano Mussali¹¹, define a la doble tributación como la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúen operaciones en el extranjero cuando un mismo ingreso causa dos veces el impuesto, la primera en el país del que proviene dicho ingreso "país de fuente" y la segunda en el país de residencia del contribuyente que, como sucede en la mayoría de los países, grava a sus residentes con el criterio de "renta mundial", esto es por todos los ingresos que obtenga dentro o fuera de su territorio.

Flores Zavala establece que hay doble tributación cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea que los establezca una misma entidad o

¹¹ Artículo no publicado de la conferencia dada por el Lic. Emilio Romano Mussali a cerca de los CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL.

bien, porque concurren en una misma fuente dos o más entidades diversas¹².

F.E. Koch considera que existe doble imposición internacional cuando varias naciones soberanas ejercen su poder tributario para sujetar a la misma persona a impuestos substancialmente parecidos sobre el mismo objeto¹³.

La Enciclopedia Jurídica OMEBA¹⁴ señala que se está en presencia de un fenómeno de doble imposición en todos aquellos casos en que un contribuyente debe abonar dos o más veces un gravamen por la misma causa o el mismo título.

Seligman¹⁵ señala que la doble imposición, en su más simple significado, denota la reiterada imposición de la misma persona o de la misma cosa.

Grizziotti¹⁶ la define como la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto.

¹² FLORES ZAVALA, ERNESTO.- OP CIT.- p 307.

¹³ RIO RODRIQUEZ, CARLOS DEL.- OP CIT.- p 23.

¹⁴ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo IX, Editorial Driskill, S.A., Sarandí 1370, Buenos Aires, Argentina, 1986, voz: doble imposición internacional, pp. 175.

¹⁵ Seligman, E.R.A., "LA DOUBLE IMPOSITION ET LA COOPERATION FISCALE INTERNACIONALE", en Recueil del Cours, tomo 20, pág. 463, París, 1929.

¹⁶ Grizziotti, B, "L'IMPOSITION FISCALE DES ÉTRANGERS". en Recueil del Cours, tomo 13, pág. 5, París, 1926.

Picard¹⁷ elaboró un cuadro de situaciones que pueden conducir a la percepción de impuestos sobre una misma renta en beneficio de dos países diferentes:

- a) Ciudadano residente, obteniendo ciertas rentas del extranjero;
- b) Ciudadano no residente, obteniendo ciertas rentas de su país;
- c) Ciudadano residente, obteniendo ciertas rentas del país;
- d) Extranjero residente, obteniendo ciertas rentas del país;
- e) Extranjero no residente, obteniendo ciertas rentas del país;
- f) Extranjero residente, obteniendo ciertas rentas del extranjero;

Para el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno, la doble imposición internacional "se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos"¹⁸.

Ataliva nos dice que hay doble imposición cuando el mismo hecho imponible es sujeto a gravamen en razón de dos leyes tributarias distintas.

¹⁷ Picard, R., "LES DOUBLES IMPOSITIONS AU POINT DE VUE INTERNACIONALE", en *Reveu Economique Internationale*, Bruselas, 1923, pág. 118.

¹⁸ CALVO NICOLAU, ENRIQUE.- OP CIT.- p 28.

Como se podrá observar existen diversos conceptos de la doble tributación internacional, por tanto, y ante la falta de un criterio definido diremos que hay doble tributación internacional cuando una misma persona debe pagar dos o más impuestos, a más de un Estado por un mismo concepto en un período de tiempo simultáneo.

Es importante señalar que la OCDE propone una definición en la que aparecen todos los elementos a los que los autores se han referido en sus definiciones. En el párrafo 3 del Capítulo II del Convenio Modelo de 1977 se señala que el "fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo.¹⁹

De los conceptos anteriormente señalados podemos extraer los siguientes requisitos para que se configure la doble imposición:

- 1) Identidad del sujeto gravado: el destinatario legal del tributo debe ser el mismo.

¹⁹ "MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO", Instituto de Estudios Fiscales, Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Madrid, 1978, pág. 15.

- 2) **Identidad del hecho imponible:** el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial, y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.
- 3) **Identidad temporal:** la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible, pero con respecto a diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva, y no doble o múltiple imposición.
- 4) **Diversidad de sujetos fiscales:** la doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna) o de dos o más autoridades en el orden internacional.

2.3 CONTENIDO DE LOS TRATADOS. La celebración de los tratados entre los Estados contribuye a resolver el problema de la doble tributación a nivel internacional, porque a través de ellos los Estados contratantes se distribuyen, de manera más o menos equitativa, las fuentes de gravamen, de tal manera que un mismo sujeto no tenga que pagar dos o más impuestos similares a dos o más países diferentes respecto de un mismo concepto de ingreso.

En este capítulo analizaremos el contenido general del Modelo de la OCDE, y se hará especial referencia a la regulación de la figura del establecimiento permanente en el mismo dentro del Capítulo IV siguiente.

Resulta importante señalar que el ámbito de aplicación personal del convenio se refiere a las personas residentes en uno o ambos Estados Contratantes. Esto es que no se atiende al criterio de nacionalidad, aunque los Estados Unidos se reservan el derecho de someter a imposición a sus ciudadanos y a sus residentes, independientemente de las disposiciones del Tratado.

Los primeros convenios, por lo general se aplicaban a los ciudadanos de los Estados Contratantes, pero los convenios más recientes toman como ámbito de aplicación a los residentes de uno o ambos Estados Contratantes, esto es que el convenio sólo está llamado a regir las relaciones de los países Miembros de la OCDE.

En cuanto a las personas que rige el Convenio, se refiere tanto a las personas físicas como a las morales. En los comentarios al Modelo, se destacan ciertos problemas respecto a las sociedades de personas, ya que según las diversas legislaciones internas éstas pueden ser o no residentes.

El Convenio no contiene disposiciones especiales relativas a las sociedades de personas. Por lo tanto los Estados Contratantes conservan la facultad de que en las negociaciones bilaterales se examinen los problemas relativos a las sociedades de personas y así ponerse de acuerdo sobre aquellas disposiciones que van a regir a dichas sociedades.

Por ejemplo, hay ciertos países que consideran a las sociedades de personas como unidades imponibles, y por tanto se puede sostener que esta sociedad es residente del Estado Contratante que grava ese tipo de sociedad, y entra en el ámbito de aplicación del Convenio.

Existen otros países que no conciben la existencia de la sociedad de personas, y por tanto gravan individualmente a los diferentes asociados sobre la participación en la renta de dicha sociedad, y por tanto es posible rechazar la aplicación del Convenio a la sociedad como tal, a no ser que se establezcan reglas especiales en las negociaciones bilaterales de los Estados Contratantes.

Los impuestos comprendidos en el Convenio son el Impuesto Sobre la Renta y sobre el patrimonio, exigibles para cada Estado Contratante.

"Se considera Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos

los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por la empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.¹²⁰

A pesar de que se prevén los impuestos en vigor al momento de la firma del Convenio, se incluye la posibilidad de que se aplique el mismo a impuestos análogos o de naturaleza idéntica que se puedan añadir a los actuales o sustituirlos con posterioridad a la fecha de firma del Convenio.

De éste modo contempla la posibilidad de que en caso de modificación a la legislación de alguno de los Estado Contratantes, el Convenio siga aplicándose, por tanto al final de cada año las autoridades competentes de cada Estado Contratante se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Cabe señalar que en México, además de aplicarse al Impuesto Sobre la Renta, se aplicará al Impuesto al Activo (IMPAC), debido a que es un impuesto complementario del Impuesto Sobre la Renta y tiene la característica de ser un impuesto mínimo.

²⁰ Definición contenida en el Artículo Segundo del Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición respecto de los Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio.

Se definen, para su interpretación, los términos utilizados en el Convenio. Sin embargo se excluyen del mismo términos importantes como "residente" y "establecimiento permanente", los cuales se definen respectivamente en los artículos 4 y 5 del Convenio.

Se definen términos como:

a) Persona.- comprende tanto a las personas físicas, las sociedades y cualquier agrupación de personas. (Se incluye desde luego a las sucesiones, fideicomisos, asociaciones, etc.)

b) Sociedad.- significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos.

c) Empresa de un Estado Contratante.- es aquella empresa explotada por un residente de un Estado Contratante, aunque normalmente se define conforme a la legislación interna de los Estados Contratantes.

d) Tráfico Internacional.- significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

Cabe señalar que la definición de la expresión "tráfico internacional" es más amplia que la acepción generalmente reconocida a esta expresión; ello se debe a que se trató de preservar el derecho del estado de la sede de dirección efectiva de gravar tanto el tráfico puramente interior como el tráfico entre terceros Estados y permitir al otro Estado Contratante gravar el tráfico efectuado exclusivamente en el interior de sus fronteras.

e) Autoridad competente.- se permite a cada Estado designar la autoridad o autoridades competentes. Esto se debe al hecho de que en ciertos países miembros de la OCDE la aplicación de los convenios de doble imposición no es competencia exclusiva de las autoridades fiscales superiores, sino que ciertas cuestiones se reservan a otra autoridades o pueden serles atribuidas por una delegación de poderes.

Se señala que cualquier expresión no definida en el Convenio tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

Se define el término "residente", como ya se mencionó, en el artículo cuarto, y se resuelven los casos de doble residencia. Lo cual tiene gran importancia en tres casos:

- a) Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio;

- b) Para resolver los casos en que la doble imposición surja del hecho de la doble residencia;

- c) Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia del gravamen en el Estado de la residencia y en el Estado de la fuente o de situación.

El artículo 5 del Modelo define el concepto de establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".

La definición de establecimiento permanente en el Convenio Modelo engloba los siguientes criterios:²¹

1. La existencia de una "instalación de negocios", esto es, de una instalación tal como locales o, en determinados casos, maquinaria o utillaje;

²¹ MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO, Instituto de Estudios Fiscales, Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), Madrid, 1987, pp. 78.

2. La instalación de negocios debe ser "fija", esto es, debe estar establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia;

3. El ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocios; esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado en que está situada la instalación fija.

El concepto de establecimiento permanente se utiliza esencialmente para determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante.

El establecimiento permanente comprende en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos minerales.

Por otro lado, el mismo artículo quinto señala que el establecimiento permanente no incluirá las siguientes situaciones específicas:²²

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos anteriores, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su

²² Párrafo cuarto del artículo quinto del CONVENIO MODELO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

carácter auxiliar o preparatorio.

Lo anterior tiene por objeto evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado por actividades meramente preparatorias o auxiliares en este otro Estado. Se refiere a modalidades de organizaciones comerciales que no deben considerarse como establecimiento permanente, aunque sus actividades se realicen mediante la instalación fija de negocios.

La parte principal del Modelo de Convenio se contiene en los capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estado Contratantes pueden gravar la renta y el patrimonio y los métodos para evitar la doble imposición.

Para eliminar la doble imposición el Convenio establece dos clases de reglas. Por un lado, los artículos 6 al 21, para las diferentes clases de renta, y el artículo 22, para el patrimonio, determinan el derecho a gravar que corresponde al Estado de la fuente o situación y al Estado de la residencia.

Para determinadas categorías de renta y patrimonio se confiere un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados Contratantes. En este caso, el otro Estado Contratante no puede gravarlas, evitándose definitivamente de esta manera la doble imposición. En general, éste derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia.

Respecto de otras categorías de renta y patrimonio (por ejemplo dividendos e intereses), la atribución del derecho a gravar no es exclusivo.

El Convenio deja a los Estados Contratantes la libertad de escoger entre los dos métodos para evitar la imposición: el de la exención y el de la imputación, los cuales se analizarán más adelante en el Capítulo IV.

De acuerdo con el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación, las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías:²³

1. Rentas y patrimonio que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente o de la situación. Dichas categorías son las siguientes:

a) Las rentas de los bienes inmuebles situados en este Estado, las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes y el patrimonio que representan.

b) Los beneficios de los establecimientos permanentes situados en este Estado, las ganancias derivadas de la enajenación de estos establecimientos permanentes y el patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente.

²³ Cfr., MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO, op. cit., supra, nota 19, pp. 21.

c) Las rentas derivadas de las actividades de los artistas del espectáculo y de los deportistas ejercidas en este Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan a los mismos artistas o deportistas o a otra persona.

d) Las rentas de las profesiones independientes atribuidas a una base fija situada en este Estado, las ganancias provenientes de la enajenación de esta base fija y el patrimonio representado por los bienes muebles que pertenecen a la misma.

e) Las participaciones de Consejeros pagadas por una sociedad residente de este Estado.

f) Las remuneraciones por razón de un empleo dependiente en el sector privado ejercido en este Estado, siempre que el empleado permanezca en el Estado durante un período que exceda de ciento ochenta y tres días en el año y concurren ciertas condiciones, y las remuneraciones de un empleo dependiente ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en este Estado.

g) Las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios públicos bajo determinadas condiciones.

2. Rentas que pueden someterse a tributación limitada en el Estado de la fuente. Dichas rentas son las siguientes:

a) Dividendos: El Estado de la fuente debe, en el caso de que la participación que genera tales dividendos no esté efectivamente relacionada con un establecimiento permanente o una base fija situado en este Estado, limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que pague los dividendos y al 15% de este importe bruto en todos los demás casos.

b) Intereses: En las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses en tanto éstos no excedan de un importe normal.

3. Rentas y patrimonio que no pueden gravarse en el Estado de la fuente o de situación. Son todas las demás categorías que sin poder gravarse en el Estado de la fuente o situación, como regla general, se podrán gravar en el Estado de la residencia del contribuyente.

Por regla general, si un contribuyente residente de un Estado Contratante recibe rentas de fuentes situadas en el otro Estado Contratante o posee en él elementos patrimoniales que, de acuerdo con el Convenio, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o de situación deberá conceder la exención.

Si, por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden ser gravados de forma limitada o ilimitada en este otro Estado, el Estado de la residencia puede elegir alguno de los dos siguientes métodos para eliminar la doble imposición: el método de exención o de la imputación, que analizaremos, como ya se mencionó, en el Capítulo IV.

CAPITULO IV

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL CONVENIO MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

1 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL CONVENIO MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

Como ya se mencionó en el Capítulo anterior, el Convenio en su Artículo Quinto define al establecimiento permanente como "Un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado Contratante realiza toda o parte de su actividad".

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

79

De igual forma en el Capítulo anterior, se menciona que la definición de establecimiento permanente engloba los siguientes criterios:¹

1. La existencia de una "instalación de negocios", esto es, de una instalación tal como locales o, en determinados casos, maquinaria o utillaje;
2. La instalación de negocios debe ser "fija", esto es, debe estar establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia;
3. El ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocios; esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado en que está situada la instalación fija.

A continuación se hará un breve resumen de los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE en relación al concepto de "establecimiento permanente", los cuales adquieren una importante relevancia debido a su utilidad en la interpretación de los tratados suscritos y en la solución de controversias.

¹ MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO, Instituto de Estudios Fiscales, Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), Madrid, 1987, pp. 78.

El Convenio señala que una instalación de negocios cubre cualquier local, material o instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa, sirva o no exclusivamente para este fin. Puede incluso existir una instalación de negocios cuando no se dispone ni se necesita de local alguno para el ejercicio de las actividades de la empresa, disponiendo ésta simplemente de un cierto emplazamiento.

La instalación de negocios, como ya se mencionó, debe ser fija, por ello debe existir normalmente una vinculación entre la instalación de negocios y un punto geográfico determinado. Por lo tanto, un establecimiento permanente no existe más que si la instalación de negocios tiene un cierto grado de permanencia, esto es, si no tiene un carácter meramente temporal.

Si la instalación de negocios no ha sido creada para fines meramente temporales, puede constituir un establecimiento permanente incluso si de hecho no ha existido más que durante un período muy corto y se ha liquidado prematuramente debido al carácter particular de las actividades de la empresa o como consecuencia de especiales circunstancias.

Si una instalación de negocios, que en principio debía tener un carácter meramente temporal, se utiliza durante un período que imposibilite considerarla como tal, se convierte en una instalación fija de negocios y, en consecuencia, retroactivamente, en un establecimiento permanente.

Asimismo la empresa que utiliza a la instalación de negocios, debe ejercer sus actividades en todo o en parte mediante ella. Sin embargo no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo, y no tienen que ser permanentes, en el sentido de operaciones ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular.

La actividad de la empresa se ejerce principalmente por el empresario o por las personas que tienen con la empresa relaciones de asalariado a empleador (personal). Los poderes que disponen estas personas en sus relaciones con terceros son indiferentes. Si trabajan en la misma instalación fija de negocios es irrelevante que el agente o el representante estén o no facultados para concluir contratos. Sin embargo, a veces puede existir un establecimiento permanente si las actividades de la empresa se ejercen principalmente mediante un equipo automático, dedicándose el personal a montar, hacer funcionar, controlar y entretener dicho equipo.

El concepto de establecimiento permanente se utiliza esencialmente para determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante.

Un establecimiento permanente comienza a existir desde que la empresa inicia sus actividades por medio de una instalación fija de negocios. Así sucede desde que la empresa prepara en dicha instalación las actividades a las que ésta servirá permanentemente. El período durante el cual la propia instalación fija de negocios se está montando por la

empresa no debe tomarse en consideración, a condición de que esta actividad difiera sensiblemente de aquella a la que la instalación debe servir permanentemente.

El establecimiento permanente desaparece con la enajenación de la instalación fija de negocios o con la cesación de toda actividad realizada por medio de ella, esto es, cuando finalizan todas las operaciones y actividades vinculadas a las anteriores actividades del establecimiento permanente. Sin embargo, una interrupción temporal de las operaciones no podría asimilarse al cese de éstas.

El establecimiento permanente comprende en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos minerales.

Vale la pena destacar ciertos aspectos de éste artículo:

a) Las sedes de dirección se consideran en el Modelo como establecimientos permanentes, puesto que no necesariamente tiene que ser una oficina. Sin embargo, si la legislación de los Estados Contratantes no distingue los conceptos de "sede de dirección" y de "oficina", la expresión "sede de dirección" puede omitirse en el respectivo convenio bilateral.

b) Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje de bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos, se considera en la legislación Mexicana que habrá establecimiento permanente cuando los servicios tengan una duración de más de 183 días naturales, en tanto que el Modelo indica que su duración debe exceder de doce meses.

El Modelo de las Naciones Unidas contempla una duración de más de seis meses. Como veremos en el inciso 2 de este Capítulo IV, en el Convenio entre México y los Gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, de Canadá, de Alemania y de Francia para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta, suscritos, se adoptó este último criterio.

La expresión "obra de instalación o de montaje" no abarca solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la instalación de conducciones, la nivelación de terrenos y el dragado. Incluye también la organización y la vigilancia de la construcción de un edificio si estas actividades se ejercen por el empresario.

El término de doce meses se aplica a cada obra. Para determinar la duración de su existencia no hay que computar el tiempo que el empresario a dedicado ya a otras obras que no tienen relación alguna con aquella.

Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad, incluso si se basa en diversos contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico.

Una obra existe desde la fecha en que el empresario comienza su actividad, incluidos los trabajos preparatorios ejecutados en el país donde la construcción debe edificarse, por ejemplo, cuando instala un oficina de estudio para la construcción.

Por regla general, la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o abandonan definitivamente. No puede estimarse que una obra ha terminado si los trabajos han sido interrumpidos momentáneamente. Las paralizaciones estacionales o por otra causa (falta de materiales o dificultad de mano de obra) deben entrar en el cálculo de la duración de la obra.

Si una empresa encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata parte de los trabajos a otras empresas (subcontratistas), el tiempo consumido por cada subcontratista en la obra debe considerarse como tiempo empleado por el empresario en la obra. Y el propio

subcontratista tiene un establecimiento permanente en la obra si ejerce en ella su actividad durante más de doce meses.

c) En el inciso f) del artículo se habla de la extracción de recursos naturales, pero no menciona la prospección de estos recursos en tierra o en el mar. En consecuencia, cuando las rentas procedentes de estas actividades tengan la consideración de beneficios empresariales, la cuestión de saber si tales actividades se ejercen mediante un establecimiento permanente está reglamentada en el primer párrafo del artículo. Sin embargo, como no ha sido posible llegar a un acuerdo sobre las cuestiones fundamentales de la atribución del derecho a gravar y de la calificación de las rentas que se derivan de las actividades de prospección, los Estados Contratantes pueden decidir insertar disposiciones específicas.

Por otro lado, el mismo artículo quinto señala que el establecimiento permanente no incluirá las siguientes situaciones específicas:²

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

² Párrafo cuarto del artículo quinto del CONVENIO MODELO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos anteriores, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Las disposiciones contenidas en este párrafo cuarto tienen como objeto evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado por actividades meramente preparatorias o auxiliares en este otro Estado.

Se refiere a modalidades de organizaciones comerciales que no deben considerarse como establecimiento permanente, aunque sus actividades se realicen mediante la instalación fija de negocios. Se reconoce que tal instalación de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta está tan lejos de contribuir a la obtención efectiva de beneficios, que es difícil atribuir a esta instalación fija de negocios una parte cualquiera de dichos beneficios.

Es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades de la instalación fija de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa.

Una instalación fija de negocios cuyo objeto general es idéntico al del conjunto de la empresa no ejerce una actividad preparatoria o auxiliar.

Por ejemplo, si una empresa que tiene ramificaciones internacionales instala en el Estado en que tiene filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios, una "oficina" denominada "de dirección", encargada de vigilar y coordinar todos los servicios de la empresa existentes en esa zona, la oficina de dirección lógicamente será considerada establecimiento permanente, ya que puede conceptuarse como una oficina en el sentido del segundo párrafo del artículo de referencia.

La letra e) del párrafo cuarto indica claramente que las actividades de la instalación fija de negocios deben ser ejercidas para la empresa. Una instalación fija de negocios que presta sus servicios no sólo a la empresa de la que depende, sino también directamente a otras empresas, por ejemplo, a otras sociedades que forman parte del mismo grupo que la sociedad a la que pertenece la instalación fija, no estará comprendida en la excepción prevista en el inciso e).

En el inciso f) se contempla la posibilidad de acumulación de actividades previstas como excepciones al concepto de establecimiento permanente, sin embargo existe la posibilidad de que una instalación fija de negocios utilizada simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones, sea utilizada para otras actividades consideradas como un establecimiento permanente único, y por lo tanto será sometida a imposición por ambas categorías de actividades. Se da el ejemplo de un almacén abierto para la entrega de mercancías que también realiza ventas.

El párrafo quinto del artículo quinto de referencia, establece que cuando una persona actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante, poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza a las mencionadas en el párrafo cuarto y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera

considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente para la empresa son los "agentes dependientes", esto es, las personas, empleadas o no, que no son agentes independientes de los comprendidos en el párrafo sexto, que analizaremos más adelante. Estas personas pueden ser sociedades o personas físicas. Por tal motivo se reserva a personas que, debido a la extensión de sus poderes o a la naturaleza de sus actividades, obligan a la empresa en las actividades mercantiles de una cierta entidad realizadas en el Estado considerado.

Dichas personas deberán estar facultadas para concluir contratos para que puedan constituir un establecimiento permanente para la empresa de la que dependen, y disponer de poderes suficientes para vincular a la empresa en las actividades comerciales en que interviene en el Estado considerado, así como utilizar dichos poderes repetidamente y no sólo en casos aislados.

Si las actividades de la persona se limitan a aquellos objetivos enumerados en el párrafo cuarto del artículo de referencia, esto es, los casos de excepción al establecimiento permanente, tampoco se considerará establecimiento permanente para efectos del Convenio.

El párrafo sexto del artículo de referencia señala que: "No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad."

Resulta evidente que si el corredor o el agente independiente representa a una empresa distinta, no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera; por lo tanto no se considerará constituido un establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe si reúne los siguientes requisitos:

- a) Sea independiente de la empresa, jurídica y económicamente; y
- b) Que actúe en el marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa.

La independencia de una persona en relación con la empresa representada se aprecia en función de la amplitud de las obligaciones que le afectan frente a ésta.

Si las actividades comerciales que ejerce por cuenta de la empresa están sometidas a instrucciones detalladas de ésta o a su control general, esta persona no puede considerarse como independiente de la empresa.

Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo del empresario debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa.

No se puede decir que una persona actúa en el ejercicio normal de sus propias actividades si en sustitución de la empresa realiza actos que económicamente entran más en la esfera de dicha empresa que en la de sus propias actividades mercantiles.

El último párrafo del artículo de referencia señala que: "El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra."

La redacción de éste artículo hace suponer que la existencia de una filial no constituye por sí sola un elemento que implique que ésta constituye un establecimiento permanente de la matriz, esto derivado del principio, desde el punto de vista fiscal, de que la filial constituye una entidad jurídica independiente. Asimismo no hace de la filial un establecimiento permanente de la matriz, el hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz.

Una filial constituirá un establecimiento permanente cuando ésta no pueda considerarse como agente independiente en los términos del párrafo sexto del artículo en

cuestión, y dispone además de poderes que ejerce habitualmente facultándola para concluir contratos en nombre de la sociedad matriz.

Las mismas reglas deben aplicarse a las actividades que una filial ejerza para cualquier otra filial de la misma sociedad.

2. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS PRINCIPALES TRATADOS CELEBRADOS POR MEXICO

En el presente inciso se analizará a la luz de los tratados celebrados por el Gobierno Mexicano con los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, Canadá, Alemania y Francia para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal, el concepto de establecimiento permanente, el cual como ya se mencionó sigue el modelo de la OCDE analizado en el inciso anterior.

El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta fue suscrito en la ciudad de Washington, D.C. el 18 de septiembre de 1992, aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión

de los Estados Unidos Mexicanos mediante acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de agosto de 1993 y finalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 3 de febrero de 1994.

El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicano y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta fue suscrito en la ciudad de Ottawa, Canadá el día 8 de abril de 1991, fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos mediante acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de agosto de 1991 y finalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de julio de 1992.

El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio fue suscrito en la Ciudad de México el día 23 de febrero de 1993, fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos mediante acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de junio de 1993 y finalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de marzo de 1994.

El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos

Sobre la Renta fue suscrito en la Ciudad de México el día 7 de noviembre de 1991, fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos mediante acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1992 y finalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de marzo de 1993.

El concepto de establecimiento permanente se encuentra regulado en el artículo 5 de los Convenios anteriormente señalados, del cual no se transcribirá su texto íntegro debido a su lógica similitud con el modelo de la OCDE ya estudiado en los capítulos anteriores, sin embargo se señalarán los puntos principales y aquellos en los cuales varíe su contenido y alcance.

Para efectos de los Convenios, el establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, el cual comprende en especial las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

De igual manera incluye las obras o construcciones, los proyectos de instalación o montaje, las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, las actividades de supervisión relacionadas con ellas, solo cuando tenga una duración de más de seis meses.

El establecimiento permanente no incluye el uso de instalaciones con el fin único de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías propiedad de la empresa, el depósito de mercancías con el fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o con el único fin de que sean transformadas por otra empresa, el mantenimiento de un lugar fijo con el único fin de comprar bienes o mercancía o de recoger información para la empresa o con el fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos o cualquier actividad similar con carácter preparatorio o auxiliar para la empresa, o bien la combinación de las anteriores actividades, siempre y cuando conserven su carácter preparatorio.

En el supuesto de que una persona, que no sea considerado como agente independiente conforme al mismo artículo, actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas las actividades que esta persona realice por cuenta de la empresa si ostenta y ejerce habitualmente en ese Estado poderes que la facultan para concluir actos en nombre de la empresa.

El Convenio celebrado con los Estados Unidos va más allá y agrega que si dicha persona aun cuando no ostentando los poderes anteriormente señalados, procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, se considerará establecimiento permanente si

dicho procesamiento se realiza utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente por esta empresa o cualquier empresa asociada.

Se señala que las compañías aseguradoras tendrán un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recaudan primas en el territorio de este Estado o si aseguran contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta a un agente independiente, según el Convenio, salvo por lo que respecta a los reaseguros.

El Convenio con el Gobierno de Canadá agrega al respecto que se considerará establecimiento permanente no solo en caso de que asegure los riesgos situados en dicho Estado Contratante por medio de un representante, distinto al agente independiente según el presente artículo, y además que sea su empleado o que realice actividades en este otro Estado.

Se señalan de manera enunciativa como agentes independientes o que gozan de un estatuto independiente a los corredores, comisionistas generales o cualquier agente siempre que actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

El Convenio con el Gobierno de Canadá agrega a este respecto que no obstante, cuando este representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal residente, no será considerado como representante independiente en este sentido.

Por último se determina que si dos sociedades tienen una vinculación por el hecho de que una sea propietaria del capital social de la otra, por ese sólo hecho no da lugar a la existencia de un establecimiento permanente de cualquiera de las sociedades.

3. METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Antes de analizar los métodos específicos previstos en el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación internacional daremos una breve explicación de los diferentes métodos para la solución del problema de la doble tributación internacional y sus teorías.

El Lic. Manuel E. Tron³ señala que la solución que plantea la doble imposición internacional puede verse desde dos distintos aspectos: la eliminación de las causas que le dan origen, por un lado, y por el otro, la eliminación de los efectos.

³ Cfr., MANUEL E. TRON, Op. Cit, pág. 12.

En este sentido el maestro Giuliani Fonrouge⁴ da tres soluciones:

- a) La búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional;
- b) La concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales; y
- c) La armonización de las legislaciones.

El maestro Giuliani señala que "el primer criterio es el único apto para la solución integral del problema"⁵ ya que de lo contrario las soluciones que sean dadas serán en una forma parcial debido a que dependerán de la posibilidad jurídica y voluntad de los Estados involucrados, los cuales buscarán proteger su patrimonio y el de sus nacionales".

En éste sentido la mayoría de los autores clasifica a los métodos para evitar la doble imposición en tres rubros, los métodos unilaterales, los bilaterales y los multilaterales.

Los métodos unilaterales son aquellas disposiciones jurídicas que adopta unilateralmente un país y que están destinadas a evitar que exista doble imposición sobre sus nacionales.

⁴ Cfr., GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Ob. Cit., pág. 336.

⁵ Ibidem.

El Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno⁶ señala que la finalidad de éstas medidas es el alentar las inversiones en el extranjero de sus nacionales y así captar divisas y facilitar el acceso a los mercados internacionales.

Los métodos bilaterales son aquellos tratados o acuerdos celebrados entre dos países y tienen vigencia jurídica efectiva entre ellos, los cuales pretenden evitar la doble imposición para los nacionales de ambos países involucrados.

Los métodos multilaterales son los convenios o tratados internacionales con la participación de dos o más países u organizaciones internacionales para evitar la doble imposición entre sus nacionales o miembros y tienen la misma estructura que los métodos bilaterales.

Métodos Unilaterales

El maestro Ernesto Flores Zavala⁷ sostiene que hay dos métodos específicos dentro de los procedimientos de tipo unilateral, a saber: el método de deducción y el método de exención.

⁶ Cfr., Arrijo Vizcaíno, Adolfo., Op Cit. pp. 283.

⁷ Cfr., Flores Zavala, Ernesto, Op Cit., pp. 315 a 318.

A su vez el Lic. Eduardo Abril Abadín⁸ clasifica a los métodos unilaterales en dos grupos:

A) Aquellos que atenúan la doble imposición:

- i) método de deducción
- ii) método de tipo impositivo especial

B) Aquellos que evitan la doble imposición:

- iii) método de imputación
- iv) método de exención

(i) El método de deducción es aquel en el cual el impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente, esto es que se permite deducir de la base gravable el impuesto pagado en el exterior.

⁸ Abril Abadín, Eduardo, "Métodos para evitar la doble imposición internacional", ponencia de la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutuallidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial del Derecho Financiero, Madrid, España, 1973, pp. 131 a 186.

(ii) El método de tipo impositivo especial en el cual se impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza en el extranjero tasas o tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional.

(iii) El método de imputación o crédito es aquel mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante. A este sistema se la conoce como "Foreign Tax Credit" o compensación de impuestos pagados en el extranjero.

El Lic. Arrijoja⁹ señala que el "Foreign Tax Credit" consiste en "el derecho que todo contribuyente que ha llevado a cabo cualquier tipo de inversiones en el extranjero tiene de compensar o deducir de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen, el importe de los tributos o contribuciones que haya tenido que cubrir en países extranjeros con motivo de las inversiones que en los mismos haya llevado a cabo, ya sea en bienes o servicios, o bien estableciendo o participando como socio o accionista en negociaciones industriales y comerciales."

Hay dos clases de aplicación del método de imputación o acreditamiento, la integral y la ordinaria.

⁹ Cfr., Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, Op Cit., pp. 283.

(a) La imputación integral consiste en que el impuesto extranjero se acredita se imputa sin limitación alguna, de este modo si el dicho impuesto resulta superior al nacional, se puede pedir la devolución en el país de residencia.

(b) La imputación ordinaria se da cuando el impuesto extranjero se imputa o acredita hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Este método es el que recoge la legislación mexicana y es a su vez el sistema sugerido por el modelo de la OCDE.

(iv) El método de exención es aquel por medio del cual el Estado de la residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, esto es que excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

Hay dos clases de aplicación de este método, la exención integral y la exención con progresividad.

(a) La exención integral en la cual el Estado de residencia prescinde en su totalidad de las rentas procedentes del país de origen.

(b) La exención con progresividad en la cual se acumulan los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero que resultan gravados en el país de la fuente para determinar la tasa aplicable al contribuyente, a su renta total, pero se excluyen

de la base gravable. Este es el método de exención sugerido por el modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional.

Métodos Bilaterales

Los métodos bilaterales son los tratados o convenios celebrados entre dos o más Estados para resolver la problemática de la doble tributación internacional en las relaciones entre sus nacionales.

En éstos tratados se incluyen cualquiera de los métodos unilaterales señalados anteriormente, sin embargo como ya mencionamos, según el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación internacional se sugiere el método de imputación ordinaria como medida para atenuar la doble imposición y el método de exención con progresividad para evitar la doble imposición.

Aún cuando México haya adoptado el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico como guía de negociación de los tratados de los que es parte, existen varios modelos a seguir para formular estos tratados entre las Naciones, como por ejemplo la Convención de la Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y el Modelo de convenio del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y el capital.

CONCLUSIONES

1. La doble tributación es un problema que surge a fines del siglo pasado debido fundamentalmente a la internacionalización del comercio a gran escala y al proceso de globalización, esto es, la integración parcial de las economías, la eliminación de barreras arancelarias, de fronteras, etc.
2. Existe doble tributación internacional cuando una misma persona debe pagar dos o más impuestos a más de un Estado por un mismo concepto en un período de tiempo simultáneo. De aquí se derivan los cuatro requisitos para que se configure la doble imposición, la identidad del sujeto gravado, la identidad del hecho imponible, la identidad temporal y la diversidad de autoridades fiscales.

3. Existen dos tendencias encontradas en el mundo al respecto de las relaciones comerciales entre sus nacionales y entre sus nacionales y extranjeros, la primera, la de los países en vías de desarrollo es gravar la fuente de riqueza del ingreso independientemente de la residencia de los contribuyentes, y la otra, la de los países desarrollados, de gravar los ingresos percibidos por sus residentes, independientemente del lugar de la fuente de riqueza de los mismos. Estas dos tendencias traen como consecuencia la doble tributación internacional.

4. En el ámbito internacional la doble tributación surge ante la falta de un criterio uniforme, que sea internacionalmente admitido, que permita identificar la ubicación de la fuente de riqueza de los beneficios que obtienen los individuos en sus actividades comerciales.

5. Existe un principio en materia de derecho internacional de que los Estados tienen derecho de gravar a sus nacionales, a los residentes y a los extranjeros por las operaciones que realicen ya sea en su territorio, fuera de él o que dichas operaciones surtan efectos dentro de dicho territorio, de la forma que considere más conveniente para sus intereses y de conformidad con su legislación tributaria.

6. Existen cinco criterios en general de atribución de potestad tributaria entre los estados: la nacionalidad, el domicilio, la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza.

7. Se ha encontrado que la forma más eficaz para la solución del problema de la doble tributación internacional es la suscripción de tratados internacionales entre los diversos Estados con el objeto de establecer los parámetros necesarios para la interpretación de los conceptos de fuente de riqueza, establecimiento permanente, y aquellos necesarios para la solución de conflictos derivados de dicha doble tributación.

8. Los tratados internacionales para evitar la doble tributación internacional tratan de solucionar dicho conflicto limitando de diversas formas la potestad que tienen los Estados Contratantes de gravar ciertas categorías de impuestos.

9. Los tratados para evitar la doble tributación son un instrumento efectivo para la prevención y el combate a la evasión y el fraude fiscal ya que establecen un mecanismo para el intercambio de información tributaria entre las autoridades de los Estados Contratantes.

10. Algunas ventajas adicionales que tienen los tratados para evitar la doble imposición internacional es que armonizan los criterios de imposición y dan mayor seguridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales y financieras efectuadas entre los residentes de los Estados Contratantes, de igual forma establecen bases para la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados Contratantes en la aplicación e interpretación de sus disposiciones, y por último prevén mecanismos para la solución de controversias que surjan por su aplicación, constituyendo una instancia adicional a la prevista por la legislación interna de los Estados Contratantes.

11. El concepto de establecimiento permanente en el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación internacional se define como aquel "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".

12. México, en la suscripción de sus tratados internacionales para evitar la doble tributación, utiliza la definición de establecimiento permanente propuesta por el Convenio Modelo de la OCDE, aún cuando la definición que le da al mismo a través de su legislación fiscal, esto es de la Ley del Impuesto Sobre la Renta difiere un poco, ya que lo define como "cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales", entendiéndose por actividades empresariales, conforme al artículo 20 del CFF, las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las de pesca y las silvícolas.

13. Existen varios métodos para la solución del problema de la doble tributación internacional, dicho métodos se pueden clasificar en unilaterales si los adopta unilateralmente un país y están destinados a evitar la doble imposición sobre sus nacionales, y en bilaterales si se trata de convenios o tratados internacionales con la participación de dos o más países u organizaciones internacionales.

14. Los métodos unilaterales se clasifican en dos tipos, aquellos que atenúan la doble imposición como lo son el método de deducción o el método de tipo impositivo especial, o aquellos que evitan la doble imposición como el método de imputación y el método de exención.

15. Los métodos bilaterales son aquellos tratados celebrados entre dos o más Estados para resolver el problema de la doble tributación internacional en las relaciones entre sus nacionales. Dentro de éstos tratados se incluyen cualquiera de los métodos unilaterales.

16. Los métodos que acepta y sugiere el Convenio de la OCDE son el método de imputación ordinaria para atenuar la doble imposición internacional y el método de exención con progresividad para evitar la doble imposición internacional.

BIBLIOGRAFÍA

1. Fernández y Cuevas, José Mauricio, "ASPECTOS FISCALES DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS", en Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, Tomo I.
2. LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (1917-1984), Ezequiel Guerrero Lara, Enrique Guadarrama López (compiladores), UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1986, Tomo I.
3. Arrija Vizcaíno, Adolfo, "DERECHO FISCAL", Editorial Themis, 8a Edición, México 1993.

4. Toral Moreno, Jesús, "APUNTES DE INICIACIÓN AL DERECHO", Editorial Jus, S.A., 1a edición, México, 1974.
5. García Maynes Eduardo, "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO", Editorial Porrúa, S.A., Cuadragésimoprimera edición, México, 1990.
6. Flores Zavala, Ernesto, "FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", Editorial Porrúa, S.A., México, D.F.
7. Margain Manatou, Emilio, "LA CONSTITUCIÓN Y ALGUNOS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, México, 1967.
8. Hervada, Javier, "INTRODUCCIÓN CRITICA AL DERECHO NATURAL", Editorial de Revistas, S. A. de C.V., 2a Edición, México, 1988.
9. APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN (1917-1985), Mayo Ediciones, S. de R.L., México, Primera Parte, Pleno.
10. Jiménez González, Antonio, "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO", Editorial Ecasa, Guadalajara, Jalisco, México, 1985.

11. Sainz de Bujanda, Fernando, "NOTAS DE DERECHO FINANCIERO", Madrid, 1976, Tomo I, Volumen 2.
12. Flores Zavala, Ernesto, "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", Décimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1976.
13. Giuliani Fonrouege, Carlos, "DERECHO FINANCIERO", Tercera Edición, Buenos Aires, Depalma, 1984, Tomo I.
14. De la Garza, Sergio Francisco, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", 11a Edición, Editorial Porrúa, México, 1982.
15. Tron, Manuel E., "RÉGIMEN FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MÉXICO", Editorial Themis, 3a Edición, México, 1993.
16. Margain, Hugo B., "TESIS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL CAMPO INTERNACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, BASADA EN LA TEORÍA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE", (estudio preparado para el X Congreso de la Internacional Fiscal Association, Roma, 1º al 5 de octubre de 1956).

17. Calvo Nicolau, Enrique y Enrique Vargas A., "ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (EMPRESAS)", Editorial Themis, México, 1986.
18. Flores Zavala, Ernesto, "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, LOS IMPUESTOS", Editorial Porrúa, 19ª edición, México, 1977.
19. Sellerier Carbajal, Carlos M., "TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN", Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1ª edición, México, 1992.
20. Del Rio Rodríguez, Carlos, "LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México, 1966.
21. Calvo Nicolau, Enrique, "TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN", Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1ª edición, México, 1992.
22. Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo IX, Editorial Driskill, S.A., Sarandi 1370, Buenos Aires, Argentina, 1986, voz: doble imposición internacional.
23. Seligman, E.R.A., "LA DOUBLE IMPOSITION ET LA COPERATION FISCALE INTERNACIONALE", en Recueil del Cours, París, 1929, Tomo 20.

24. Grissioti, B., "L'IMPOSITION FISCALE DES ETRANGERS", en Recueil del Cours, París, 1926, Tomo 13.

25. Picard, R., "LES DOUBLES IMPOSITIONS AU POINT DE VUE INTERNACIONALE", en Reveu Economique Internationale, Bruselas, 1923.

26. "MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO", Instituto de Estudios Fiscales, Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Madrid, 1978.

27. Abril Abadin, Eduardo, "MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL", ponencia de la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial del Derecho Financiero, Madrid, España, 1973.