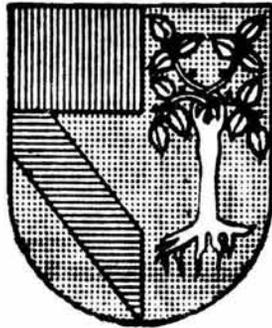


308909

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.



“EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA LUZ DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION”

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JESUS HECTOR CASTILLA PARRAO

DIRECTOR DE LA TESIS:
LIC. ARTURO PEREZ ROBLES

MEXICO, D.F.

2004



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.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

A mi Madre

Que con su amor y apoyo obtuve las fuerzas para salir adelante una y otra vez.

A mis Abuelos

Que fueron unos padres para mi.

A mis Maestros

Que fueron y son una fuente de constante inspiración

A mis Hermanos

Poncho, Juan y Oscar que han estado conmigo en las buenas y en las malas.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Jesús Ceñik Pardo

FECHA: 21 Septiembre 2014

FIRMA: Jesús Ceñik Pardo

Indice

Introducción	_____
CAPITULO I- Los Tratados Internacionales vs La Potestad Tributaria	___ 1
Concepto.....	4
Elemento subjetivo.....	5
Sistema de renta mundial.....	6
Sistema de renta territorial.....	6
Elemento Objetivo.....	7
CAPITULO II La doble imposición fiscal	_____10
Métodos para evitar la doble imposición.....	14
Métodos Unilaterales.....	15
Métodos bilaterales o multilaterales.....	19
CAPITULO III Historia y evolución del Establecimiento Permanente	___ 23
Historia.....	23
CAPITULO IV Los beneficios empresariales	_____42
CAPITULO V EL concepto básico de establecimiento permanente	_____ 50
Las Condiciones de existencia del establecimiento permanente.....	57
CAPITULO VI El establecimiento permanente bajo La Ley del Impuesto sobre la Renta	_____ 69
Lugar fijo.....	69
Agente dependiente	70
Actividades empresariales a través de fideicomiso.....	71
Empresas aseguradoras.....	72
Agente independiente fuera del marco ordinario de su actividad.....	73

Servicios de construcción.....	73
Subcontrato de Servicios de Construcción.....	75
Excepción a maquiladoras.....	77
Excepciones al establecimiento permanente.....	77
Ingresos atribuibles.....	79

CAPITULO VII El Concepto de establecimiento permanente de conformidad con los Convenios celebrados por México_____ 81

Párrafos I y II.....	82
Párrafo III y consideraciones sobre prestación de servicios.....	83
Párrafo IV	116
Párrafo V.....	130
Párrafo VI.....	149
Párrafo VII	161
Aseguradoras	162

CAPITULO VIII Conclusiones_____ 163

Introducción.

Como consecuencia de la Potestad tributaria de la cual gozan los diferentes Estados, así como del fenómeno económico conocido como "globalización", los Convenios para Evitar la Doble Imposición en materia del impuesto sobre la renta son un intento bilateral a través del cual diferentes potestades tributarias buscan limitar y trazar fronteras a esa potestad impositiva en favor de las diferentes fuerzas económicas.

Así las cosas, uno de los principales criterios utilizados para definir estas fronteras tributarias es la figura conocida como "*establecimiento permanente*"

De esta manera, el propósito de este trabajo es analizar la figura que a la luz de los Convenios para evitar la doble imposición se conoce como establecimiento permanente.

A efecto de buscar una clara explicación de los diferentes supuestos que para esta figura se plantean en los diferentes Convenios celebrados por México esta obra propone analizar a detalle dicho termino a efecto de estar en posición de llegar a consideraciones y conclusiones respecto de los mismos.

Es importante mencionar que las principales fuentes de este trabajo serán los Comentarios al Modelo de la OCDE, mismos que sirven como fuente de interpretación de los Convenios, así como en su caso las notas técnicas emitidas por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América así como los distintos Convenios para evitar la doble imposición celebrados por México.

CAPITULO I “LA POTESTAD TRIBUTARIA”

1.1 El tratado internacional vs La potestad Tributaria

Los tratados internacionales son acuerdos de naturaleza internacional mediante los cuales los estados establecen derechos y obligaciones a su cargo sobre diferentes asuntos de su interés¹, procurando así la armonía entre normas jurídicas de diversos estados que concurren en una relación de derecho². Así las cosas el derecho internacional público puede definirse como el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de los estados entre sí³.

La finalidad de estos convenios resultado de la negociación de diversos estados descansa en un principio básico, sin el cual dichos convenios carecerían de sustancia alguna, este principio se denomina “*pacta sunt servanda*” y consiste en el cumplimiento por las partes de las obligaciones contraídas en los convenios. Sin este principio el derecho internacional contemporáneo se desplomaría⁴, dicho principio no puede descansar en el reconocimiento que, de este dé una norma interna, sino que para la eficacia del mismo se

¹ Pereznieta, Leonel. Derecho Internacional Privado Ed. Oxford University Press pag 22

² Arellano Garcia, Carlos. Derecho Internacional Privado Ed. Porrua Pag 53

³ Sepúlveda, Cesar. Derecho Internacional, Ed. Porrua Pag 3

⁴ Virally, Michel. Manual de Derecho Internacional, Fondo de Cultura Económica, pag 158

requiere que el mismo sea la norma suprema⁵. En este sentido la observancia del principio "*pacta sunt servanda*" no se deberá de ver obstaculizado por el hecho de que existan normas de derecho interno contrarias al mismo. Es opinión de la Licenciada Loreta Ortiz, el que los Estados no pueden invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un Tratado⁶ o como dice José Luis Fernández Flores "la superioridad del derecho internacional se produce por desconsideración del derecho interno⁷.

El propósito que se persigue con la celebración de Convenios en el ámbito impositivo es el de impedir o atenuar los efectos de la doble imposición internacional con el propósito de eliminar las barreras al comercio y fomentar la inversión en información tecnológica⁸, buscando un equilibrio entre la finalidad de la actividad financiera del Estado entendida por esta la de allegarse de los ingresos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos y la actividad económica de los particulares⁹, así el derecho impositivo constituye la parte del derecho financiero destinada a una clase especial de los ingresos del Estado, los

⁵ Anziliotti Dionisio. Curso de Derecho Internacional, Pag 42

⁶ Ortiz, Loreta. Derecho Internacional Público, Ed Harla pag 21

⁷ Fernández-Flores Jose Luis, Derecho internacional Público Ed. Revista de Derecho privado Madrid 1980 pag 432

⁸ Arriola Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México pag 287

⁹ Ponce Gómez, Francisco. Derecho Fiscal, Ed. Banca y Comercio México pag 91

impuestos¹⁰. De esta manera el poder tributario del Estado esta limitado por el derecho internacional general¹¹.

Así las cosas a efectos de entender la necesidad de Celebrar Convenios dirigidos a evitar la Doble Imposición y luego entonces entrar al estudio del concepto de establecimiento permanente como un método para marcar el alcance de la potestad tributaria es necesario primeramente hablar del concepto de Potestad Tributaria.

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas al gasto publico¹². Aquellos sujetos que son titulares de la potestad tributaria y que consiguientemente se presentan en una situación de supremacía son los denominados sujetos activos¹³ De esta manera podemos decir que por potestad tributaria se entiende "La facultad que tiene un Estado para obligar a sus residentes al pago del tributo establecido en Ley". Esto en virtud de la soberanía que dicho Estado tiene, entendiéndolo a esta como el atributo principal del Estado¹⁴ o como Cesar Sepúlveda establece "Decir que un estado es soberano significa que él es la unidad universal de

¹⁰ Kruse, H.W. Derecho Tributario Ed de Derecho Financiero pag 38

¹¹ Chapoy, Dolores, Beatriz Bonifaz, Derecho Fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México pag 32

¹² Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla pag 6

¹³ Pérez de Ayala Jose Luis, Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero pag 225

¹⁴ Cruchaga, Miguel. Nociones de Derecho Internacional. Ed Reus pag 99

decisión en un territorio, eficaz en el interior y en el exterior¹⁵. En otras palabras es cuando por virtud de su soberanía un Estado ejerce su poder sobre un territorio determinado, destinando el efecto de dicha soberanía al ámbito impositivo, la doctrina germánica considera en términos generales, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, más concretamente Blumenstein los sustenta en la soberanía territorial¹⁶, entendiéndose por territorio al espacio al que se limita la validez del orden jurídico del Estado¹⁷, (sin desconocer por esto el hecho de que las leyes de los Estados se pueden aplicar más allá de sus fronteras teniendo así efectos extraterritoriales¹⁸) por la cual se puede establecer una situación por la cual un sujeto cualquiera se considera como deudor tributario por haber realizado el supuesto de hecho previsto en la norma¹⁹, a dicho sujeto se le conoce como el sujeto pasivo de la relación tributaria.

DEFINICIONES

Desde nuestro punto de vista esta potestad tributaria tiene 2 elementos:

¹⁵ Sepúlveda Cesar, Curso de Derecho Internacional Público Ed Porrúa México, 1973 pag 86

¹⁶ Quintana Valtierra Jesús, Derecho Tributario Mexicano Ed. Trillas pag 69

¹⁷ Kelsen H., Teoría General del Estado, Madrid 1934 pag 183

¹⁸ Pastor Ridruejo, Jose, Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales Ed. Tecnos, Madrid 2001, pag 322

¹⁹ Nawiasky, Hans, Cuestiones fundamentales de derecho tributario Ed. Dr Franz A Pfeiffer pag 66

- I. El elemento subjetivo
- II. El elemento objetivo o espacial

I.2 A. Elemento Subjetivo.

El elemento subjetivo dentro de la potestad tributaria es aquel vinculado directamente con el sujeto pasivo del impuesto e indirectamente con el ámbito espacial del mismo, es decir, primero observa al individuo y en un segundo momento al territorio.

Dentro de esta división nos encontramos necesariamente con el término "residente" de un Estado, enfocándonos exclusivamente a la noción fiscal de este concepto.

Así por residente entendemos a aquel sujeto pasivo que por razón de su domicilio, lugar de constitución, sede de dirección efectiva o cualquier término análogo a estos tiene la obligación de contribuir al pago del impuesto en un Estado determinado.

Por otro lado, si bien este apartado se refiere al sujeto del impuesto no se debe perder de vista el ámbito geográfico al cual esta sometido este sujeto.

Así el otro elemento íntimamente ligado al concepto de potestad tributaria dentro de este apartado será el ámbito de aplicación de ésta, es decir el alcance de la misma. Así podemos dividir este alcance de manera genérica tomando los siguientes sistemas impositivos:

- I. Sistema de Renta Mundial
- II. Sistema de Renta Territorial

1.3 Sistema de Renta Mundial

En el sistema de Renta Mundial, la Potestad Tributaria del Estado tiene un alcance espacial ilimitado sobre sus residentes o en su caso nacionales, es decir los residentes se encuentran obligados a contribuir al tributo por los ingresos que obtengan sin importar la fuente de la cual procedan²⁰.

1.4 Sistema de Renta Territorial

Por otro lado el Sistema de Renta Territorial limita el alcance espacial de la obligación tributaria a las fronteras del Estado, es decir, el residente únicamente se encuentra obligado al pago del impuesto por los ingresos obtenidos dentro del territorio del Estado.

²⁰ Ley del Impuesto sobre la Renta 2004

1.5 B. Elemento objetivo o espacial.

En adición a lo anterior, existe otro elemento dentro de la potestad tributaria el cual es un elemento meramente espacial, a través del cual el Estado puede gravar los ingresos obtenidos en el mismo por sujetos no residentes en este Estado, este elemento se encuentra íntimamente relacionado con el concepto conocido como "fuente de riqueza".

Así nace la necesidad de definir el concepto de fuente de riqueza, y por fuente de riqueza podemos entender "el lugar del cual emana el ingreso de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables".

Dentro del concepto de fuente de riqueza podemos distinguir dos elementos necesarios para su existencia y relevancia en el plano impositivo, a estos elementos los distinguiremos de la siguiente manera:

I. El elemento material

II. El elemento formal

El elemento material

El elemento material es aquel vinculado con la actividad económica que da origen al ingreso.

El elemento formal

El elemento formal es la regulación que da la ley a la actividad económica a través de la cual el estado de fuente plantea los elementos necesarios para gravar dicha actividad económica.

Así regresando al elemento objetivo o espacial podemos decir que el elemento objetivo dentro de la potestad tributaria es aquel vinculado directamente con el territorio del Estado e indirectamente con el sujeto del impuesto, es decir, primero observa al territorio y en un segundo momento al individuo, pero siempre a los dos.

De esta manera, el estado grava a los sujetos no residentes en él por los ingresos obtenidos en este estado, cuando se considere que dichos ingresos provienen de fuentes de riqueza ubicadas en el mismo.

Esta forma de gravamen se utiliza independientemente de que los no residentes tengan una presencia directa o indirecta en el estado de la fuente suficiente como para someterlos a imposición. (Ingresos con fuente de riqueza)

Por otro lado, si un residente en el extranjero tiene una presencia suficiente en el otro Estado como para ser sometido a imposición bajo reglas análogas a las reglas que aplican a los residentes de ese Estado nos encontraremos frente al concepto en estudio de este trabajo.

Así las cosas, esa presencia suficiente directa o indirecta en el Estado de la fuente se le conoce como "Establecimiento Permanente" figura de la cual se hablara a todo lo largo de este trabajo, por ahora bastara decir para efectos de este capítulo que en general a diferencia del gravamen de los residentes, a los no residentes con establecimiento permanente en el país se les impone el tributo únicamente por los ingresos atribuibles al mismo.

CAPITULO II “LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL”

Así y una vez analizado el alcance de la potestad tributaria podemos ahora hablar de la doble imposición fiscal, así las cosas podemos establecer que la doble tributación se da cuando a un mismo sujeto le son impuestos dos gravámenes, con motivo de la obtención de un solo ingreso, es decir (en el supuesto de la doble imposición internacional) cuando dos potestades tributarias convergen sobre un solo sujeto respecto de un ingreso determinado, en otras palabras, el fenómeno de la doble imposición internacional se presenta cuando un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones ya sea por el origen del ingreso (fuente) o por la residencia del mismo²¹ a efectos de esclarecer lo anterior atenderemos al siguiente ejemplo:

Una sociedad residente del Estado A obtiene ingresos con fuente de riqueza en el Estado B. Tanto el Estado A como el Estado B tienen un sistema de imposición basado en el principio de renta mundial.

²¹ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal, Ed. IURE pag 35

Como consecuencia de lo anterior la sociedad residente del Estado A será sujeta de impuestos en ese Estado por los ingresos obtenidos en el Estado B, de igual forma por ser considerados ingresos con fuente de riqueza en el Estado B este Estado podrá someter dichos ingresos a imposición.

Así las cosas un mismo ingreso obtenido por la sociedad residente en el Estado A será sometido a imposición en ambos Estados, uno por considerarlo residente (ámbito subjetivo) y otro por el concepto de fuente. (ámbito objetivo u espacial)

A este fenómeno se le conoce como doble Imposición fiscal y los Convenios para Evitar la Doble Imposición son un intento bilateral a través del cual dos Estados se proponen aliviar los efectos del doble gravamen. En este sentido de conformidad con el artículo 34 del Código Civil son personas jurídicas los Estados extranjeros²² reconociendo así su capacidad para celebrar contratos.

En adición a lo anterior, dichos Convenios también son un esfuerzo por parte de los Estados Contratantes de atraer en la medida de lo posible el mayor número de ingresos hacia su potestad tributaria, por esta razón el propósito de estos Convenios no se encuentra necesariamente en ceder la capacidad de gravar un ingreso

²² Anibal Alterni, Atilio. Derecho Privado. Ed Abeledo Perrot. Pag. 257

determinado, sino en limitar el gravamen en el lugar de la fuente respecto de determinadas clases de ingresos buscando, pero no necesariamente consiguiendo, un equilibrio entre ambas potestades tributarias.

Sin embargo, esta regla es especial, siendo la regla general el hecho de que los ingresos derivados de una actividad empresarial son gravados exclusivamente en el país de residencia y únicamente en el país de fuente cuando los mismos son desarrollados a través de un establecimiento permanente.

Por esta razón la figura del establecimiento permanente es una de las problemáticas de mayor relevancia en el derecho fiscal internacional emanado de los Convenios para evitar la doble imposición fiscal, quizás la más importante de ellas.

Esta aseveración se basa en el hecho de que casi todos los Convenios modernos usan la figura del establecimiento permanente para establecer cual será la jurisdicción impositiva aplicable sobre actividades empresariales desarrolladas por un no residente en el país de la fuente.

Por otro lado, y ahondando en el análisis de la doble imposición internacional cabe distinguir a esta siguiendo el criterio expuesto en la obra "Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Análisis y Comentarios realizada por Ortiz, Sainz y Tron, en la cual se exponen las clases de doble imposición internacional ²³ de la siguiente manera:

"Dentro del concepto genérico de doble imposición internacional, podemos distinguir dos clases, en función del criterio que se utilice para definirla.

Partiendo de un criterio económico objetivo (atiende al contenido patrimonial de una determinada transacción) encontramos a la doble imposición económica y, a partir de un criterio jurídico subjetivo (atiende al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen) encontramos la doble imposición jurídica.

²³ Ortiz, Sainz y Tron, S.C. "Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Análisis y Comentarios" México D.F., Editorial Themis S.A. de C.V., 2000, p. 4.

II.1 Métodos para evitar la doble imposición

La doble imposición fiscal es en definitiva un problema de naturaleza compleja por lo que los Estados han buscado diferentes metodologías para aliviar este fenómeno..

Así las cosas a continuación mencionaremos algunos de los métodos que sirven para aliviar el problema de la doble imposición, para lo cual clasificaremos los métodos de la siguiente manera siguiendo muy de cerca la clasificación expuesta en la obra "Tratados Internacionales en Materia Fiscal " Análisis y Comentarios, de Ortiz, Sainz y Tron.

Los métodos para evitar la doble imposición pueden clasificarse en 3 grandes categorías:²⁴

a) Unilaterales

²⁴ Ortiz, Sainz y Tron Tratados Internacionales en materia Fiscal Análisis y Comentarios Editorial Themis 1998 pag 9

Son aquellas disposiciones contenidas en la ley domestica que pretenden evitar una doble imposición sobre sus residentes

b) Bilaterales

Son aquellos Convenios o tratados internacionales que pretenden evitar la doble imposición para los residentes de los estados involucrados de conformidad con ciertos criterios de atribución de ingresos.

c) Multilaterales

Son aquellos convenios o tratados internacionales que son celebrados entre mas de dos estados con la misma estructura que los convenios bilaterales recién mencionados.

II.2 Métodos Unilaterales:

a) Método de la deducción

En este método el impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de los ingresos obtenidos por el sujeto

pasivo sometido a imposición en el estado de residencia²⁵; en otras palabras, el sujeto pasivo se encuentra obligado a acumular en total de los ingresos obtenidos, sin embargo se le permite deducir el impuesto pagado en el extranjero, es evidente que este método no alivia por completo la doble imposición sin embargo logra atenuar sus efectos²⁶.

b) Método del tipo impositivo especial

Este método impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza en el extranjero, tasas inferiores a las tasas aplicables a los ingresos obtenidos con fuente de riqueza doméstica, sin que la existencia de dicho gravamen sea requisito para la procedencia de la tasa especial²⁷. Al igual que en el supuesto anterior, el fenómeno de la doble imposición no queda anulado bajo esta metodología.

c) Método de imputación o crédito

Este método se puede definir como aquel mediante el cual el Estado de residencia impone el tributo a un sujeto pasivo mediante el sistema de renta mundial, sin embargo permite a dicho sujeto

²⁵ Ibidem pag 10

²⁶ Idem pag 10

²⁷ Idem pag 10

restar del impuesto a pagar en el país de residencia el impuesto pagado en el lugar de la fuente. Este acreditamiento puede ser

- i) integral: si se acredita sin limitación alguna el impuesto pagado en el extranjero.

- ii) ordinaria: Si se acredita el impuesto extranjero pero limitado en razón del impuesto que en el ámbito doméstico hubiere generado dicho ingreso obtenido en el extranjero²⁸.

Cabe mencionar que este es el método vigente que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene para evitar la doble imposición²⁹.

Asimismo, es importante mencionar respecto de este método que el mismo puede a su vez subdividirse en:

(1) Crédito fiscal directo

Es aquel que deriva de un impuesto generado directamente por el contribuyente, ya sea pagado por este o retenido a este en el país de la fuente.

²⁸ Idem pag 10

²⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta artículo 6 – “Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se este obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley .”

(2) Crédito Fiscal Indirecto

Es aquel que deriva de impuestos pagados por una empresa subsidiaria ubicada en el extranjero.³⁰ Aquí cabe mencionar que nuestra legislación permite el crédito fiscal indirecto³¹, pero con ciertas limitaciones que atienden principalmente a requisitos de tenencia accionaria³².

d) Método de exención

Este método es aquel por el cual el estado de residencia decide renunciar o excluir excluye de la base imponible del sujeto pasivo aquellas rentas originadas en el país de la fuente.

Este método puede a su vez tener dos variantes:

l) Exención integral o completa

³⁰ Ortiz Sainz y Tron, Tratados Internacionales en Materia Fiscal Análisis y Comentarios pag 11

³¹ Ley del Impuesto sobre la Renta artículo 6 *Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México."*

³² Ley del Impuesto sobre la Renta artículo 6 *"El acreditamiento a que se refiere este párrafo solo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate."*

En la cual el Estado de residencia excluye por completo de la base imponible los ingresos obtenidos en el país de la fuente.

II) Exención progresiva

En la cual los ingresos obtenidos en el país de la fuente se acumulan en el país de la residencia pero únicamente con el propósito de determinar la tasa aplicable al sujeto pasivo.³³

II.3 Métodos bilaterales o multilaterales

Una vez más siguiendo de cerca la obra de Ortiz, Sainz y Tron comentaremos este sistema para evitar la doble imposición, el cual consiste como ya lo hemos mencionado en la celebración de convenios o tratados internacionales entre dos o más Estados.

Así, dentro de este método se puede incluir como parte del compromiso adquirido por los distintos Estados contratantes a cualquiera de los métodos unilaterales mencionados párrafos atrás³⁴.

³³ Ortiz Sainz y Tron, Tratados Internacionales en Materia Fiscal Análisis y Comentarios pag 11

³⁴ Ibidem pag 11

A este respecto actualmente existen diversos modelos de convenio para evitar la doble imposición los cuales sirven para uniformar las bases estructurales de los mismos y varían de acuerdo con las políticas fiscales de los organismos que estuvieron involucrados en su elaboración. Dichos modelos se desarrollan de acuerdo con el crecimiento de la inversión en los diferentes estados³⁵En este sentido, existen varios modelos de convenio para evitar la doble imposición internacional; dichos modelos contienen las reglas básicas que se incorporan en un Tratado fiscal y están formulados de tal suerte que pueden ser adecuados a los requerimientos concretos de cada Estado³⁶.

Así las cosas los principales modelos son los siguientes³⁷:

- a) Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble imposición, mejor conocido como el "modelo de la OCDE" el cual reviste de una política fiscal que tiende hacia el gravamen en el país de residencia, situación que obedece a que los países miembros de OCDE se consideran como países exportadores de capitales³⁸,

³⁵ Bettinger, Herbert, Estudios prácticos sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. Ed. ISEF pag 81

³⁶ Tron, Manuel. Régimen fiscal de los extranjeros en México Editorial Themis pag 16

³⁷ Ortiz Sainz y Tron, Tratados Internacionales en Materia Fiscal Análisis y Comentarios pag 12

³⁸ A partir de 1994 México se adhirió como país miembro a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, aceptando de dicha manera lo dispuesto por la

es de mencionar que si bien México es un miembro mas de OCDE ha formulado reservas³⁹ a los Comentarios Al Modelo⁴⁰, sin embargo, fuera de esas reservas, cuando México celebra convenios con otros miembros de la OCDE⁴¹ los Comentarios al Modelo son fuente de interpretación de Convenio celebrado.

- b) Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, también conocido como el modelo de la ONU, este Modelo nace como una respuesta por parte de los países en vías de desarrollo por conservar el gravamen en la fuente y como una

Convención constitutiva de dicha organización. De conformidad con dicha Convención en sus artículos 5 y 6 se establece que la OCDE emitirá sus resoluciones de tres maneras diferentes: decisiones, recomendaciones y acuerdos. La consecuencia de lo anterior resulta en que al ser el Convenio Modelo una recomendación no existe obligación contraída por el Gobierno Mexicano de aplicar lo dispuesto por la misma. Una de las recomendaciones emitidas por a OCDE y aceptada por México y por los demás países miembros de OCDE , son los Comentarios al Modelo a que se hace referencia., Dichos comentarios fueron sometidos a consideración del Gobierno Mexicano, quien otorgó su consentimiento para la aplicación de los mismos formulando en su momento las reservas que se consideraron convenientes. En lo que respecta a los particulares los mismos podrán acogerse a los beneficios que emanen de dichos Comentarios, lo anterior por referencia expresa de la Resolución Miscelánea.

³⁹ A falta de reserva expresa por parte de algún país miembro se entiende consentida la interpretación formulada en los comentarios.

⁴⁰ Como consecuencia del proceso de creación y elaboración del Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir en la aplicación de los Convenios, por ello, se dio origen a la elaboración de lo que hoy conocemos como los Comentarios al Modelo, mismos que son un consenso de los países miembros de la OCDE sobre la correcta interpretación de las disposiciones contenidas en el Modelo Convenio.

⁴¹ En los casos en los cuales México ha celebrado Convenios con países no miembros de OCDE la aplicación de los Comentarios al Modelo como una fuente de interpretación de los mismos puede ser incluida en los protocolos de los respectivos Convenios como sucede en el caso de Venezuela que a continuación se transcribe:

"Lo dispuesto en el presente Convenio, redactado en forma idéntica al Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de 1995 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) deberá interpretarse de acuerdo a los comentarios efectuados por el Comité de Asuntos Fiscales de dicha Organización en relación con tal Modelo."

base de negociación frente a países exportadores de capital, cabe mencionar que México si bien es miembro de OCDE en sus Convenios incluye cláusulas ONU⁴².

- c) Modelo de convenio del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal en relación.

⁴² Como es el caso del artículo 14 del Convenio para evitar celebrado entre México y Los Estados Unidos de América, situación que a continuación se transcribe “ *Las rentas que una persona física residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades e naturaleza análoga con carácter independiente, solo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que:*

a).....

b) el residente esté presente en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos por un total de ciento ochenta y tres días, en un periodo de doce meses; en tal caso, el otro Estado puede someter a imposición la renta atribuible a las actividades desempeñadas en este otro Estado.

Es de mencionar que es una practica común en las negociaciones de México el utilizar esta redacción incluyendo el supuesto de los 183 días dentro del artículo 14 de sus Convenios con el propósito de atraer un mayor cumulo de ingresos a la jurisdicción del país de la fuente.

CAPITULO III “HISTORIA Y EVOLUCIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE”

III.1 Historia

A efectos de remontarnos a la historia del concepto de establecimiento permanente seguiremos a detalle el trabajo de la obra de Arvid Skaar “The Permanent Establishment”, así, la historia del concepto de establecimiento permanente en los Convenios para evitar la doble imposición es tan lejana como los convenios mismos.

Cuando las empresas constituidas en países ubicados en la Europa Central expandieron sus actividades a países vecinos a mediados y finales del siglo XIX se ubicaron en la necesidad de buscar métodos para evitar la doble imposición derivada de la realización de las distintas actividades empresariales⁴³.

⁴³ Aavid Skaar The Permanent Establishment pg 71-101

Surgimiento del concepto 1845-1909

El concepto de establecimiento permanente tiene sus orígenes en las disposiciones legales prusianas de finales del siglo XIX así como en las leyes del imperio Germano. La historia de este concepto comienza en los Estados Germanos en particular en el Estado Prusiano en la segunda mitad del siglo XIX.

Originalmente el término establecimiento permanente no era usado con propósitos fiscales, sino que se encontraba en el Código Industrial de Prusia con propósitos comerciales.

Así a través de la legislación mercantil de la unión de los Estados Germanos del norte el término "*Bestriebsstatte*" usado por dicha unión fue adoptado por la legislación mercantil del imperio Germano

El significado que se le atribuía a este concepto era el del espacio total usado para desarrollar una determinada actividad empresarial. Es importante distinguir este concepto del concepto fiscal de establecimiento permanente el cual surge con la necesidad de prevenir la doble imposición entre diferentes municipalidades de Prusia a mediados del siglo XIX.

El modelo de regulaciones municipales usado en el este de Prusia sugería que las “*stehendes gewerbe*” deberían estar sujetas a imposición en dicha municipalidad aún y cuando el dueño del negocio viviera en otra municipalidad. El termino mencionado podría traducirse como “una actividad empresarial con un lugar fijo de negocios”.

En 1869 fue necesario establecer los parametros que dieran lugar a imposición bajo el concepto de “*stehendes gewerbe*” a la luz del recién concluido convenio para prevenir la doble imposición entre Prusia y Sajonia⁴⁴.

Así, de conformidad con las disposiciones del mencionado Convenio un ciudadano del otro Estado contratante solamente podía ser sometido a imposición si este usaba un lugar de negocio.

La practica judicial en relación con el término mencionado fue desarrollando ciertas condiciones, mismas que con el tiempo se convirtieron en los elementos esenciales del concepto del establecimiento permanente.

Así el primer elemento recaía en la existencia de un lugar fijo en el otro estado y en segundo lugar la intención en la continuidad de seguir

⁴⁴ 16 de abril de 1869

realizado actividades a través del mencionado lugar, es decir la permanencia.

Juntos estos criterios se convirtieron en los elementos básicos para hacer visible la actividad empresarial en el otro Estado a esta visibilidad también se le conoce como presencia objetiva⁴⁵ y se convirtió en una condición para poder someter a imposición las transacciones comerciales en el otro Estado.

Sin embargo la expresión establecimiento permanente no fue usada para propósitos fiscales sino hasta 1885. Pero no fue sino hasta 1909 en el Acta de Doble Imposición Germana cuando surgió una definición mas general del concepto de establecimiento permanente la cual incluía una lista de ejemplos

La mencionada definición prácticamente quedo intacta hasta 1977, esta definición contenía los elementos básicos que hoy todos conocemos:

- a) la existencia de un lugar de negocios
- b) la ubicación de este lugar en un sitio geográfico determinado
- c) La permanencia del negocio

⁴⁵ Ibidem pg 73

Adopción del concepto en los Convenios Internacionales

1899-Primera guerra Mundial

A principios del siglo los problemas surgentes de doble imposición entre diferentes Estados urgieron por una solución, los Convenios entre municipios dentro del Imperio Germano, Austria-Hungría, la Confederación Suiza y el Imperio Británico simplemente resultaban insuficientes. Así con el propósito de aliviar el conflicto nacido de la doble imposición y facilitar las transacciones internacionales los Gobiernos de Austria-Hungría y Prusia celebraron un Convenio el 21 de Junio de 1899, si bien desde los tiempos romanos existían convenios sobre conflictos tributarios, el Convenio entre Prusia y Austria-Hungría es reconocido como el primer convenio internacional en materia tributaria.

De conformidad con este convenio los beneficios empresariales provenientes de un Estado obtenidos a través de un establecimiento permanente en el otro estado solo serian sujetos a imposición en el otro Estado.

Un concepto importante en los primeros convenios fue el incluir en adición a la conexión física que da el lugar fijo fue el criterio de conexión

personal que se obtiene a través de la figura del agente, así el concepto surgido de la práctica alemana no solo incluía la actividad que directamente realizaba la empresa, sino también aquella actividad realizada por su agente en el otro Estado, cabe mencionar que en estos primeros convenios no existe distinción alguna entre agentes dependientes e independientes, ni tampoco se hacía referencia específica a el supuesto de la construcción, ya que dicho supuesto se empezó a incluir en los 30s como resultado de la expansión de dicha industria.

3. El gravamen en la fuente 1920-Segunda Guerra Mundial

La presión resultante de la doble imposición se incrementó dramáticamente después de la Primera Guerra Mundial debido al incremento de las tasas impositivas en los años de posguerra⁴⁶

La doble imposición internacional bajo estas circunstancias tuvo un efecto más que devastador en las transacciones internacionales.

Así las cosas, distintos grupos de trabajo pertenecientes a la Liga de las Naciones y a la Cámara Internacional de Comercio tuvieron la tarea de desarrollar teorías de cómo eliminar la doble imposición, en un principio

⁴⁶ Ibidem pg 77

esas teorías apuntaban al derecho de gravamen que tenía el país de residencia, sin embargo en 1925 tomando en cuenta los trabajos realizados desde 1920 matizaron este criterio dándose cuenta de la realidad económica y de los Convenios celebrados hasta ese momento. Así los convenios estaban basados en un sistema que permitía gravamen en la fuente respecto de una serie de inversiones, mismo sistema que prevaleció en los tratados posteriores así como en los tratados modernos. Este principio consideraron que sería aceptado más fácilmente por países importadores de capital que el principio de gravamen en la residencia, por lo que se refería a ingresos derivados de actividades comerciales o industriales se aceptaba el gravamen en la fuente si la empresa tenía un sucursal, agencia establecimiento o un representante permanente en ese Estado. Este parece ser el primer intento de la liga de las naciones por definir el concepto de establecimiento permanente.

El agente dependiente vs el agente independiente

El reporte del grupo de expertos técnicos fue discutido por la Cámara Internacional de Comercio. La Cámara apoyo el gravamen a través de la figura del establecimiento permanente pero realizó una importante reserva respecto de, la inclusión dentro del concepto de establecimiento permanente a la figura del representante permanente.

Esta reserva tuvo su influencia en las disposiciones domésticas del Reino Unido. De conformidad con lo expresado por la Cámara, las agencias establecidas únicamente bajo la figura del comisionista no eran una parte integral de la empresa y por lo tanto no deberían de constituir establecimiento permanente. Basados en esta sugerencia se creó una distinción entre agentes dependientes y agentes independientes que fue introducida por la Liga de las Naciones en el primer proyecto de Convenio.

En 1927 el Primer modelo de convenio realizado por la Liga de las Naciones fue publicado de conformidad con los principios enunciados en el párrafo anterior, y con una definición de establecimiento permanente que a continuación se transcribe

“The real centres of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. The fact that an undertaking has business dealings with a foreign country through a bonafide agent of independent status (broker, commission agent, etc.) shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in question.”

La traducción literal del concepto sería la siguiente, " Los centros de dirección, empresas afiliadas, sucursales, fabricas, agencias, almacenes, oficinas, depósitos, serán considerados como establecimiento permanente. El hecho de que se tengan relaciones de negocios en el otro país a través de un agente de carácter independiente (broker, comisionista, etc..) no resultará en que dicha persona tenga un establecimiento permanente

Esto en contrario a la practica seguida en el Convenio de 1899 entre Prusia y Austria-Hungría y la legislación Alemana de 1909 no incluye una definición general del concepto sino únicamente una lista de ejemplos del mismo pero con la importante inclusión de la distinción entre agente dependiente e independiente y la excepción del agente independiente como supuesto de establecimiento permanente.

También es importante destacar que en la definición de 1927, o más bien en la lista de ejemplos de lo que se considera como establecimiento permanente se incluían a las subsidiarias en adición a las sucursales, esta practica de incluir a dichas empresas como supuestos de establecimiento permanente era muy poco frecuente antes del modelo de 1927, y no tuvo gran influencia en modelos posteriores en los cuales se incluían a dichas empresas pero como un ejemplo de excepción de establecimiento permanente.

Una de las definiciones más detalladas de este período es el Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Hungría y Polonia en 1928, el cual aparentemente tuvo su inspiración en otras fuentes, muy probablemente en los Convenios Germanos o en la Ley Germana doméstica⁴⁷.

Esta definición incluía una definición general de establecimiento permanente no muy alejada de las definiciones modernas la cual se transcribe a continuación.

“For the purpose of the present Convention, an establishment in which the undertaking carries on business shall be taken to mean any permanent organization of an undertaking in which the business of the undertaking is wholly or partly carried on. The following should more particularly be included under the term “establishments”: the seats of undertakings, the real centres of management, branches, subsidiary establishments, factories, workshops, offices where purchases or sales are effected, storehouses, depots

⁴⁷ Arvid Skaar The Permanent Establishment pag 83

*and all industrial or commercial installations maintained for the purpose of carrying on the business of the undertaking by the owner of the undertaking himself, by his authorized representatives, or by other permanent agents. The term "establishments" should also be held to include all permanent representatives of the said undertakings.*⁴⁸

La traducción literal del concepto sería " Para los efectos del presente Convenio, un establecimiento en el cual se desarrollen actividades empresariales significara cualquier organización permanente en la cual el negocio es desarrollado total o parcialmente. Los siguientes ejemplos serán incluidos dentro del término establecimiento, los centros de dirección, sucursales, subsidiarias, fabricas, talleres, oficinas para comprar o vender, depósitos, tiendas y cualquier instalación comercial o industrial mantenidos con el propósito de llevar a cabo el negocio del principal, ya sea por el mismo, sus representantes autorizados o cualquier otro agente permanente, el termino establecimiento incluye a los agentes permanentes.

Este Convenio tiene una de las definiciones más amplias y también dentro de la lista de ejemplos mencionados incluye a las subsidiarias

⁴⁸ DTA Hungary-Poland 1928, art 3(3) de conformidad con la traducción del Secretariado de la Liga de las Naciones información obtenida de Diamond/Diamond, International Tax Treaties of all Nations Vol 1, 100 (1975)

sin importar si las subsidiarias tienen o no poderes para concluir contratos.

Durante 1927 los comentarios de 20 países sobre el Modelo de la liga de las Naciones sirvieron como antecedente para el desarrollo del segundo proyecto de modelo⁴⁹.

Los comentarios respecto del modelo de 1927 revelaron significativos desacuerdos, así Chile, el único representante Sudamericano, reacciono hacia la corriente de "gravamen en la residencia" que dominaba el texto del modelo.

En 1927 el consejo de la Liga de las Naciones decidió convocar una conferencia internacional, la llamada "Conferencia Mundial" con el propósito de discutir el reporte de 1927. A dicha conferencia asistieron 27 países en adición a un representante de la Cámara Internacional de Comercio. Esto fue mas del doble de países que asistieron al comité de expertos técnicos de 1927 para la elaboración del modelo⁵⁰.

⁴⁹ Ibidem pag 84

⁵⁰ Ibidem pag 84

Uno de los principales problemas que surgieron durante la conferencia fue la diferencia en los sistemas fiscales ⁵¹. Así la conferencia se vio en la necesidad de añadir dos proyectos adicionales, sin embargo la definición de establecimiento permanente era idéntica en los tres proyectos elaborados misma que se transcribe a continuación:

“The real centres of management, branches, mining and oilfields, factories, workshops, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. The fact that an undertaking has business dealings with a foreign country through a bona fide agent of independent status (broker, commission agent, etc) shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in that country⁵².”

Aparentemente uno de las correcciones más importantes respecto del modelo anterior es el hecho de que una subsidiaria en el otro país ya no se incluía como un ejemplo del concepto de establecimiento.

⁵¹ Ibidem pag 85 Los diferentes países que asistieron a la conferencia se encontraron ante la dificultad de tener diferentes sistemas fiscales por ejemplo Bélgica, Francia e Italia y en especial el Reino Unido.

⁵² Arvidd Skaar The permanent Establishment pag 85

Durante la convención de 1933 el comité incluyó el criterio para la definición del concepto de agente independiente⁵³, en la practica de los Convenios bilaterales ya existía la distinción sin embargo la definición no surgió sino hasta 1933 aunque no sobra mencionar que en la practica dicha definición no logro la aceptación esperada.

Otra innovación fue el hecho de que las empresas subsidiarias fueron expresamente excluidas del concepto de establecimiento permanente, esta practica se concretizo en 1932 a través de la celebración del Convenio entre Francia y los Estados Unidos de América⁵⁴. Después de este proyecto la Liga de las Naciones no realizo mas trabajos sino hasta 1943 y 1946 en que seria conocido como los proyectos de México y Londres respectivamente⁵⁵.

En los 30s se retomo el tema de la construcción y su papel en la figura del establecimiento permanente, hasta ese entonces se había considerado excluir a la construcción del gravamen a través de la figura del establecimiento permanente, en tanto que en estricto sentido el trabajo en una construcción no podía ser considerado como "permanente", así en principio bajo las disposiciones contenidas en los convenios hasta ese momento el país de residencia tenia un completo derecho al gravamen de los ingresos derivados de los servicios de

⁵³ Ibidem. pag 86

⁵⁴ Idem

⁵⁵ Ibidem. pag 87

construcción, lo cual contravenía las disposiciones domesticas en muchos países en este respecto.

Así, debido a la expansión de la industria de la construcción en la década de los treinta algunos convenios introdujeron la ficción del establecimiento permanente en las actividades de construcción.

De esta manera en el caso de proyectos de construcción que durarán al menos 12 meses se consideraría como si los mismos se realizarán a través de un establecimiento permanente, de esta manera un criterio temporal vino a reemplazar el criterio de permanencia de la regla básica del establecimiento permanente, criterio ya entonces adoptado por las disposiciones germanas de ese entonces.

El modelo mexicano de 1943

Los trabajos realizados por la Liga de las Naciones fueron interrumpidos por el estallamiento de la Segunda Guerra Mundial. Sin embargo, los países no involucrados en el principio del conflicto crearon un Subcomité del Comité Fiscal, el cual estaba compuesto básicamente por países latinoamericanos Estados Unidos de América y Canadá los cuales

sostuvieron dos conferencias en la ciudad de México durante 1940 y 1943⁵⁶.

De forma genérica podemos mencionar que el proyecto de México de 1943 es un cambio dramático a favor del gravamen en la fuente, así el Modelo mexicano presentaba un sistema de gravamen en la fuente (“*source state taxation*”) en el cual el establecimiento permanente era un ejemplo y no un criterio decisivo para gravar los ingresos considerados como beneficios empresariales, a esto es importante mencionar que ningún país latinoamericano asistió a la Conferencia de Expertos de 1928, igualmente Chile sometió sus críticas al proyecto de la Liga de las Naciones de 1927 en el cual expresaba su preocupación en cuanto a que dicho proyecto causaría pérdida en los ingresos de Chile⁵⁷.

El Modelo de Londres de 1946

El proyecto de México de 1943 fue examinado por el Comité Fiscal en 1946 en la ciudad de Londres, dando origen así al Modelo de Londres de 1946. El Modelo de Londres regresó al concepto de establecimiento permanente como una condición para poder realizar gravamen en la fuente.

⁵⁶ Ibidem. pag 88

⁵⁷ Ibidem. pag 93

Consolidación del principio de gravamen en la residencia 1950-1960

La OEEC fundada después de la Segunda Guerra Mundial y más tarde conocida como OECD tomó la tarea de establecer provisiones en los Convenios fiscales con el propósito de eliminar la doble imposición. El Comité Fiscal de la OEEC tomó la tarea de elaborar en 1958 un proyecto de Convenio fiscal, esta tarea desembocó en Modelo de la OECD de 1963 cuyo proyecto fue revisado en 1977. El Modelo de 1963 fue la cúspide del esfuerzo por la unificación y homogeneización de Convenios fiscales, cabe mencionar que la OECD es una organización conformada para agrupar países desarrollados por lo que también este modelo se convirtió en la consolidación del principio de gravamen en la residencia.

El Comité Fiscal de la OECD tuvo éxito en la elaboración de la definición de la regla básica del establecimiento permanente conocida como "*El lugar fijo de negocios a través del cual se realizan total o parcialmente actividades empresariales*"⁵⁸.

En adición a lo anterior una lista de ejemplos fue introducida para ampliar la definición de establecimiento permanente, de igual forma se incluyó una lista de excepciones. Otra innovación importante en este proyecto fue la introducción del elemento básico de la definición del

⁵⁸ Ibidem. pag 96 Fuente del autor *OECD 1963 art. 5 (1)*

concepto de agencia bajo la perspectiva del establecimiento permanente, este elemento fue el énfasis en que el agente debe de tener autoridad para concluir contratos, en adición a que el agente debe de ejercitar dicha autoridad habitualmente.

1960 Iniciativa de La Organización de la Naciones Unidas

No fue sino hasta mediados de los sesentas cuando la ONU tomo interes en los problemas inherentes a la doble imposición y a la sustancia de los modelos en especial el Modelo de la OECD de 1963 el cual no incluyo en su preparación las inquietudes de los países en desarrollo

Así las cosas en 1968 el Secretario General de las Naciones Unidas integro un grupo de expertos en Convenios fiscales, el grupo se compuso por oficiales de países desarrollados y países en vías de desarrollo así como observadores de organizaciones internacionales. En 1974 el grupo completó la formulación de las bases de negociación sobre las cuales deberían actuar los países en desarrollo durante las negociaciones con países desarrollados⁵⁹.

El retorno del criterio de gravamen en la fuente 1970-1989

Parte importante del proceso por el cual el criterio de gravamen en la fuente recobro fuerza se debe a los cambios de política económica se

⁵⁹ Ibidem. pag 99

sufrieron los países miembros de la OCDE durante las décadas de los 70as y 80as. Así, convenios concluidos tanto por el Reino Unido como por Noruega y Dinamarca contenían cláusulas que extendían el gravamen en la fuente respecto de ingresos considerados beneficios empresariales. Estas disposiciones aplicaban respecto de beneficios empresariales relacionados con la exploración y extracción de recursos naturales mar adentro ("*offshore natural resources*").

Estas disposiciones demuestran por si mismas que inclusive los países desarrollados se podían encontrar en situaciones donde la reciprocidad del convenio podía ponerse en duda. El resultado de lo anterior desemboca en una política que distingue entre beneficios empresariales "*offshore*" y beneficios empresariales "*onshore*"⁶⁰.

Conclusión

Finalmente, podemos decir que desde principios de siglo la historia de los convenios fiscales a estado revestida de una constante lucha entre el gravamen en la fuente y el gravamen en la residencia y por ende por una constante lucha y actualización del concepto de establecimiento permanente, lo anterior como un esfuerzo de los distintos estados por atraer mas ingresos fiscales hacia sus jurisdicciones.

⁶⁰ Arvid Skaar The Permanent Establishment pag 100

CAPITULO IV “LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES”

Así las cosas nace la necesidad de determinar el alcance del concepto beneficio empresarial a la luz de los Convenios para evitar la doble imposición fiscal, para lo cual acudimos al siguiente razonamiento:

El artículo 3 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio en su párrafo 2 establece que:

“2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado”.

El párrafo transcrito provoca de manera necesaria una serie de inquietudes e interrogantes que buscaremos abordar, así las cosas surge la primera interrogante:

¿Que legislación será aplicable para la interpretación de un término no definido en el Convenio, la legislación vigente al momento de su firma o la legislación vigente al momento de su aplicación?

Los Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio establecen en el Apartado 2, párrafo 11 lo siguiente:

“11. Este apartado establece un criterio general de interpretación de los términos utilizados en el Convenio y no definidos en el mismo. Se plantea la cuestión, sin embargo, de determinar cual es la legislación aplicable para interpretar los términos no definidos en el Convenio la legislación vigente en el momento de la firma del Convenio o la legislación vigente en el momento de su aplicación, es decir, cuando se exige el impuesto. El Comité de Asuntos Fiscales ha concluido que ha de prevalecer esta última.”

Esta conclusión aparentemente tajante nos lleva por supuesto a una interrogante más delicada

¿Puede un Estado de manera unilateral volver parcialmente inoperante un Convenio, mediante una reforma a su legislación fiscal?

Los Comentario en el Apartado 2, párrafo 12 establecen lo siguiente:

“No obstante, el apartado 2 especifica que esto es aplicable solamente si el contexto no requiere una interpretación diferente. El contexto esta constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa el Convenio). Por consiguiente, los términos del Convenio permiten a las autoridades competentes cierta flexibilidad.”

De todo esto podemos concluir que lo que busca el apartado 2 del Artículo 3 es un equilibrio entre la necesidad de no recurrir a términos obsoletos y el principio internacional de *“pacta sunt*

servanda”, un equilibrio entre la necesidad de una constante actualización técnica y una ética emanada de un pacto que nació para cumplirse.

Finalmente, antes de abandonar este Apartado 2 del Artículo 3 del Modelo Convenio, artículo que se identifica con la necesidad de definir conceptos a utilizarse a lo largo del Convenio debemos de precisar que de conformidad con el párrafo 13.1 del mencionado Apartado 2 del Artículo 3 de los Comentarios al Modelo el significado de los términos no definidos en el Convenio podrá determinarse por referencia a las disposiciones aplicables del derecho interno de un Estado contratante, se trate o no de legislación fiscal.

Sin embargo, en el supuesto de que dicho término sea definido por las distintas ramas del derecho de ese Estado, el sentido que le atribuya la legislación fiscal relativa a los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio prevalecerá sobre cualquier otro, incluyendo los que resulten de otras leyes fiscales.

Así las cosas, brincamos ahora al artículo 7 del Modelo con la finalidad de buscar la definición de lo que debemos entender por “beneficios empresariales”, del cual no encontramos definición alguna.

Sin embargo, el Apartado 7 del Artículo 7 de los Comentarios al Modelo Convenio en un intento por brindarnos una noción general de este término establece que:

“ Aunque no se ha considerado necesario definir el término “beneficios” en el Convenio, debe entenderse que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tiene un Sentido amplio y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa. Esta acepción general coincide con el significado atribuido al término en la legislación fiscal de la mayor parte de los países miembros de la OCDE.”

En este sentido, el término beneficio empresarial, será identificado como el ingreso obtenido como resultado de la explotación de una empresa.

A este respecto el Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación establece que

“
...

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo”

Sin embargo antes de acudir al listado de actividades descritas en el Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, y de conformidad con lo dispuesto en el Apartado 2, Artículo 3 del Modelo Convenio debemos primero acudir a la legislación fiscal que regula los ingresos a que se refiere el Convenio, es decir a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo anterior, el Artículo 210 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en la fracción VI lo siguiente:

“210. Para los efectos de este Título se consideran ingresos por:

.....

VI. Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. No se consideran incluidos los ingresos a que se refiere el artículo 206 de esta Ley.”

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente

“Se entendera por actividades empresariales las siguientes:

...”

En este orden de ideas el término beneficio empresarial, será el ingreso derivado de la realización de actividades empresariales que para efectos de la legislación domestica de manera enunciativa son las siguientes:

“....

I. Las Comerciales

II. Industriales

III. Agrícolas

IV. Ganaderas

V. Pesqueras y

VI. Silvícolas

.....”

Así las cosas a falta de una definición expresa de lo que debe entenderse por beneficio empresarial y con base en lo dispuesto por el Artículo 3, Párrafo 2 del Modelo Convenio, los Párrafos 11,12, y 13 del Apartado 2 a los Comentarios al Artículo 3, el Párrafo 32, del Apartado 7 de los Comentarios al Artículo 7, el

Artículo 210 de la Ley del Impuesto sobre La Renta y el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, un beneficio empresarial será considerado como las rentas derivadas de la explotación de una empresa que realiza las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, con excepción de aquellas actividades a que se refiere el Artículo 206 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Y así toda vez que se ha definido de la manera antes expresada el concepto de beneficio empresarial pasaremos a observar las disposiciones que bajo el Modelo Convenio se tienen a este respecto.

Así el artículo 7 del Modelo de Convenio establece lo siguiente:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.”

CAPITULO V “EL CONCEPTO BÁSICO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE”

Así este primer párrafo nos establece lo que en principio será la más importante frontera a la luz de los Convenios de la ya mencionada potestad tributaria, la frontera construida por la figura del establecimiento permanente.

Así el ingreso percibido por sociedades no residentes, siempre que sea considerado como un beneficio empresarial es gravado en el país donde las mismas son desarrolladas solamente si la empresa tiene un establecimiento permanente en dicho Estado. De conformidad con lo anterior, el concepto de establecimiento permanente es usado en las diferentes legislaciones domesticas de los diferentes Estados. Así la definición general del concepto de establecimiento permanente de conformidad con el Modelo Convenio de la OCDE es la siguiente, de conformidad por lo establecido por el artículo 5 párrafo 1 del mismo:

Así esta regla esta diseñada con el propósito de asegurar que las actividades empresariales no serán gravadas por un Estado, a no ser que exista una vinculación económica suficiente entre la

empresa y el Estado de la fuente. De manera genérica y a diferencia de lo que en principio sucede con la legislación local, la descripción de la figura del establecimiento permanente en mas acotada y limitada bajo los lineamientos tributarios internacionales⁶¹.

En este sentido la imposición fiscal del Estado de la fuente se restringe a favor del Estado de residencia. Esta es una manera eficaz para simplificar la imposición y evitar la doble tributación, logrando así favorecer el comercio internacional.

De hecho, el crecimiento del comercio internacional ha tenido como consecuencia que la definición del término establecimiento permanente establecida en los Convenios sea una definición que busque una delimitación a favor del país de residencia tratándose particularmente de Convenios celebrados entre países desarrollados. Sin embargo, esta forma de dividir el ingreso y por ende limitar la potestad tributaria del país de la fuente únicamente resulta practica en países en donde prevalece un balance económico entre los capitales importados y los exportados.

⁶¹ Vogel Claus Klaus Vogel on double taxation conventions, pg 200 Kluwer Law and taxation publishers 1991

Sin embargo cuando las economías de los Estados contratantes no se encuentran en una situación de balance, la economía del Estado de la fuente se puede ver fuertemente erosionada cuando la definición del término establecimiento permanente es demasiado estrecha. Por esta razón, con el propósito de balancear la distribución del ingreso y no perjudicar la economía del país de la fuente los países en vías de desarrollo han adoptado una definición más amplia del concepto "establecimiento permanente". A este respecto es importante señalar que el uso de definiciones demasiado amplias sobre este concepto podrían desincentivar la inversión en estos países importadores de capital.

Así Claus Vogel estructura el análisis de las disposiciones del artículo 5 del Modelo Convenio de la siguiente manera:

Un primer párrafo

Que contiene la definición general de lo que deberá entenderse por establecimiento permanente.

Un segundo párrafo

El segundo párrafo ejemplifica el término "lugar fijo de negocios" con un listado de lugares que constituyen un establecimiento permanente.

Un tercer párrafo

Que especifica el término establecimiento permanente en relación con "lugares de construcción, instalación o montaje", los cuales constituyen un establecimiento permanente solo si su duración excede de un determinado periodo de tiempo⁶².

Un cuarto párrafo

El cuarto párrafo excluye del término establecimiento permanente, una lista de lugares fijos de negocio, a través de una serie de excepciones a la regla general.

Un quinto párrafo

Que establece que un agente actuando por cuenta de una empresa, que sea considerado como dependiente, constituye un establecimiento permanente por cuenta de la empresa que

⁶² El modelo de la ONU extiende este criterio a cierta clase de servicios.

representa si este habitualmente ejerce y tiene autoridad para concluir contratos por cuenta de esta.

Un sexto párrafo

Que clarifica que, como regla general las actividades realizadas por un agente independiente no constituye establecimiento permanente para la empresa que representa, partiendo de que este actúa en el marco ordinario de sus actividades.

Un séptimo párrafo

Que contiene una regla que se refiere a las empresas asociadas (filiales). Así establece que por el solo hecho de que una compañía tenga el control sobre otra no convierte a la segunda en un establecimiento permanente de la primera.

a) precedencia de la aplicación de los párrafos

Cuando se realiza el análisis para determinar cuando existe o no un establecimiento permanente, es necesario estudiar los hechos a la luz del contenido de los primeros cuatro párrafos

descritos. Es decir, si hay un lugar fijo de negocios de conformidad con lo establecido por estas reglas ya no hay necesidad de acudir al examen del caso concreto de conformidad con lo establecido por los párrafos 5 y 6.

Si, por otro lado, la aplicación de los párrafos 3 y 4 revela la no existencia de un establecimiento permanente, ya sea por cuestiones de temporalidad (ej. tratándose de obras de construcción) o por ubicarse dentro de alguna de las excepciones previstas por el artículo esto no significa que los párrafos 5 y 6 se encuentran subordinados a los criterios establecidos en los primeros cuatro párrafos. Por lo que deberá realizarse el análisis de la existencia del establecimiento permanente a través de la figura de la agencia.

- b) La definición del concepto "establecimiento permanente" de conformidad con el artículo 5 establece una norma a seguir en el Convenio.

Es decir, el criterio de establecimiento permanente también puede repercutir en un criterio de fuente (ej. Artículo 11 párrafo 5 del Modelo Convenio)

c) Interpretación

El concepto de establecimiento permanente esta definido en el Convenio, y, por lo tanto, para la interpretación del mismo no se debe de recurrir a la definición establecida bajo la ley domestica. Lo anterior, siguiendo el principio establecido por el artículo 3 del Modelo Convenio.

Así pues, de conformidad con lo expresado anteriormente la mecánica utilizada en el análisis de la existencia o no de un establecimiento permanente nos lleva en resumen a determinar primeramente la existencia o no de un lugar fijo de negocios, y en caso de que como resultado de este análisis se llegue a una conclusión negativa respecto de dicha existencia, entonces a analizar la figura del agente a efectos de determinar si este constituirá un establecimiento permanente por cuenta del residente en el extranjero.

Por otro lado, es importante señalar que en principio la figura "establecimiento permanente" aplica a actividades empresariales desarrolladas por la misma empresa en un Estado distinto al de la oficina central. Es decir una empresa residente en un Estado A que realiza actividades empresariales en el Estado B.

Regularmente, un establecimiento permanente si bien desarrolla un negocio de manera independiente al de la oficina principal, ambos negocios se encuentran bajo el velo de la misma entidad jurídica, sin embargo, esto no implica que el negocio desarrollado a través del establecimiento permanente no pueda ser llevado de desde la oficina principal.

V.2 Las Condiciones de existencia del establecimiento permanente

Por otro lado, Arvid Skaar⁶³ nos ofrece un método que nos ayuda a ubicar las circunstancias que nos llevan a el reconocimiento de la figura del establecimiento permanente al menos desde un sentido amplio.

Esta clasificación deriva directamente de lo establecido por los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE y resaltan tres condiciones principales

- a) La existencia de un lugar de negocios; instalaciones o en algunos casos maquinaria y equipo.
- b) El lugar de negocios debe necesariamente ser "fijo"; es decir debe de estar establecido con un cierto grado de permanencia.

⁶³ Op. cit pag 103

- c) El desarrollo del negocio de la empresa debe realizarse a través de este lugar de negocios; es decir debe de existir personal que de una forma u otra dependen de la empresa y conducen el negocio de la empresa en el Estado donde esta situado el lugar fijo.⁶⁴

Así las cosas pasaremos a analizar las disposiciones del Modelo Convenio relativas a la figura del establecimiento permanente, en específico el primer párrafo ya que lo consideramos como la base sobre la cual se funda este concepto.

Por lo que resta a los demás párrafos se analizaran mas adelante en esta obra.

El primer párrafo del artículo 5 del Modelo Convenio establece que:

“1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”

Ahora bien, tratándose de la definición antes mencionada el apartado 1 de los Comentarios al artículo 5 describe lo siguiente:

⁶⁴ Arvid Skaar The Permanent Establishment pag103

"2. El apartado 1 da una definición general de la expresión "establecimiento permanente", que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio, esto es, un "situs" diferente, un "lugar de negocios". El apartado define la expresión "establecimiento permanente" como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las establecidas líneas atrás y las se establecen a continuación a riesgo de ser repetitivo:

- la existencia de un "lugar de negocios", esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser "fijo", esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

Así siguiendo la mecánica de Klaus Vogel ⁶⁵, se hacen los siguientes comentarios:

1. a) El artículo 5 (1) del Modelo Convenio contiene la definición general del término establecimiento permanente.

Este concepto presupone:

- la existencia de un negocio
- el cual lleva a cabo una actividad empresarial
- en relación con lo anterior, la existencia de un lugar de negocios el cual tiene las características de:
 -
 - ser un lugar fijo,
 - a través del cual se desarrolla el negocio

b) Empresa

La actividad debe de ser considerada como una actividad empresarial (art 16 Código Fiscal de la Federación) desarrollada por una empresa. Sin embargo, las actividades silvícolas y agrícolas si bien son consideradas como actividades empresariales

⁶⁵ Ibidem Pag 204

bajo lo dispuesto por el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación son rentas reguladas bajo lo dispuesto por el artículo 6 del Modelo Convenio y no así bajo las disposiciones del artículo 5 del mismo.

Esto nos lleva a la conclusión de que esta clase de actividades no requieren del análisis de la figura del establecimiento permanente a efectos de poder ser gravadas en el país de la fuente, es decir son actividades que se rigen bajo disposiciones específicas (art. 6) por lo que no requieren del cumplimiento de las condiciones establecidas por lo dispuesto por el artículo 5.

Cabe hacer mención que es la opinión de Klaus Vogel⁶⁶ el que las personas que desarrollan actividades agrícolas y silvícolas no se ubican dentro del concepto de empresa de igual forma que con lo dispuesto por el artículo 14 del Modelo Convenio.

d) Lugar fijo de negocios

La imposición de ingresos obtenidos por una empresa en el otro Estado contratante requiere que las actividades empresariales generadoras de dichos ingresos se lleven a cabo de manera tal que exista un vínculo económico suficientemente consolidado en el

⁶⁶ Ibidem pag 206

Estado de la fuente como para que dichos ingresos se encuentren sujetos a imposición.

Por esta razón, el simple hecho de que una empresa de un Estado contratante tenga relaciones comerciales con empresas residentes en el otro Estado contratante no es suficiente como para que tales ingresos se encuentren sujetos a imposición en el Estado de la fuente.

Así las cosas se requieren una serie de elementos para considerar que existe esa *presencia suficiente* como lo son:

-Un lugar

Normalmente se refiere a una porción en el espacio, que aquí debe entenderse de manera que ayude a definir el concepto "establecimiento".

-Fijeza

El lugar de negocios debe de ser fijo. Por lo que la existencia de un nexo entre el lugar de negocios y un área geográfica específica será mas necesaria que suficiente.

-Disposición

El lugar fijo de negocios debe de estar a disposición de la empresa, es decir superar la eventualidad. También así, en relación con lo anterior, un lugar de negocios de una empresa A pero a disposición de una empresa B para la realización de las actividades propias de la empresa B no constituye un establecimiento permanente para la empresa A.

e) El lugar

La empresa debe de llevar a cabo las actividades empresariales en el otro Estado contratante a través de un lugar fijo. El término "fijo" generalmente implica que un cierto periodo de tiempo es requerido para el desarrollo de tales actividades.

El lugar de negocios debe de tener entonces un cierto grado de permanencia. El cómo considerar si un lugar fijo de negocios pasa o no el examen de la "permanencia" debe de observarse caso por caso atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso.

Sin embargo, si una empresa desarrolla sus actividades empresariales en el otro Estado contratante de una forma regular a través del lugar de negocios, nos encontraremos entonces ante la figura del "establecimiento permanente" independientemente del

periodo de tiempo que esta empresa actué en el otro Estado contratante ya que su ciclo comercial se desarrolla a través del lugar de negocios.

De esta manera el periodo de tiempo descrito en el artículo 5 párrafo 3 del Modelo Convenio únicamente aplica a actividades relacionadas con la construcción instalación, montaje o supervisión de obra. Actividades para las cuales existe un criterio temporal objetivo (6 meses en los Convenios Mexicanos⁶⁷) para que dichas actividades constituyan un establecimiento permanente.

Por lo que en los demás casos, a falta de este criterio objetivo se deberá de atender como ya se menciono anteriormente a las circunstancias particulares del caso concreto a efecto de determinar si se cumple o no con los criterios mencionados.

f) La naturaleza del negocio

La naturaleza del negocio desarrollado a través del lugar fijo es irrelevante, es decir el negocio desarrollado no necesariamente tiene que ser una actividad idéntica a la actividad desarrollada a través de la oficina principal. Sin embargo, si debe de ser considerado como una "actividad", por lo que la mera transportación

⁶⁷ 12 meses en el Modelo Convenio

de gas o petróleo a través de un ducto no constituirá un establecimiento permanente por ese solo hecho.

g) El principio y el final de la existencia del establecimiento permanente.

Un establecimiento permanente comienza a existir cuando la empresa comienza a desarrollar su actividad a través del lugar fijo de negocios. De esta manera, el periodo de tiempo usado por la empresa para la preparación del lugar de negocios no será tomado en cuenta para la constitución del establecimiento permanente. Un establecimiento permanente no puede comenzar su existencia antes de haber satisfecho todos los requisitos expuestos en la definición del término establecimiento permanente. Por esta razón el lugar de negocios debe de estar operando y cumpliendo el propósito para el cual fue creado.

De esta manera los mismos principios aplican para determinar cuando un establecimiento permanente cesa de existir, así, si una empresa cesa sus actividades en el Estado de la fuente el establecimiento permanente a través del cual se desarrollaban tales actividades cesara también de existir.

Artículo 5 Párrafo 2

a) Conceptos generales

El párrafo 2 del artículo 5 le da substancia al concepto genérico de establecimiento permanente. Los ejemplos enumerados hacen que la definición de establecimiento permanente establecida en el primer párrafo sea más específica. Sin embargo, estos ejemplos deben de ser observados bajo la óptica del primer párrafo, es decir bajo la regla general descrita. De esta manera un lugar fijo de negocios descrito por el párrafo 2 no puede constituir un establecimiento permanente a menos de que cumpla con los presupuestos generales establecidos en el primer párrafo.

Finalmente, la lista establecida en este párrafo 2 es una lista enunciativa y no así limitativa de lo que en principio pudiera considerarse como supuestos de establecimiento permanente.

- La sede de dirección

La sede de dirección es un lugar en donde la totalidad o parte del negocio se conduce. Las decisiones tomadas a través de la sede de dirección deben de revestir de importancia para la empresa en su conjunto, es decir juntas ocasionales del consejo de accionistas de la empresa no serían suficientes a efecto de determinar la existencia de un establecimiento permanente.

- La sucursal

Una sucursal es un segmento de la empresa, el cual no goza de una personalidad jurídica independiente de esta, sino que por el contrario es parte de la misma por lo que jurídicamente funcionan como un todo. Sin embargo, desde una perspectiva meramente económica o comercial esta goza de cierta independencia como si se tratara de un ente independiente de la matriz, de igual forma las actividades desarrolladas a través de la sucursal no son consideradas como preparatorias o auxiliares.

d) Oficina

El término oficina implica instalaciones que son utilizadas para desarrollar las actividades administrativas de la empresa.

e) Fabricas y talleres

Las fabricas y los talleres son instalaciones en las cuales los bienes son manufacturados o procesados. Como el resto de las instalaciones mencionadas estas solo califican como establecimiento permanente en tanto cumplan con los requisitos establecidos bajo el concepto de establecimiento permanente.

f) Minas

El término citado incluye cualquier punto de extracción de recursos naturales por lo que deberá de ser interpretado de una manera amplia.

Finalmente respecto de los demás apartados del concepto de establecimiento permanente se realizará en los siguientes capítulos un análisis detallado de los mismos al comparar entre sí los diferentes Convenios de los cuales México es parte sin embargo debido a la importancia del concepto principal de lugar fijo se considero necesario esclarecer este termino por separado en el capítulo presente.

CAPITULO VI “EL ESTABLECIMIENTO BAJO LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define el concepto de establecimiento permanente. En este sentido si conforme a dicha Ley no nos encontramos frente a la figura de establecimiento permanente es irrelevante recurrir a algún Convenio para evitar la doble imposición.

VI.1 Lugar Fijo

En este sentido el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su primer párrafo que:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen total o parcialmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción o explotación de recursos naturales.

Este primer párrafo establece el concepto de establecimiento básico a través de la figura del lugar fijo, estableciendo una lista enunciativa mas no limitativa de ejemplos de lugares que darían lugar a un

establecimiento permanente, concepto similar al establecido bajo el Modelo Convenio de la OCDE.

VI.2 Agente dependiente

El segundo párrafo del artículo 2 establece que:

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior cuando un residente en el extranjero actué en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerara que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.

Así las cosas el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley mencionada establece el supuesto de establecimiento permanente a través de la figura de la agencia. Este supuesto es similar al establecido bajo el Modelo Convenio de la OCDE.

VI.3 Actividades empresariales a través de fideicomiso

El tercer párrafo del artículo 2 establece que:

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerara como lugar de negocios de dicho residente el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de dichas actividades.

Éste tercer párrafo establece una ficción del concepto de establecimiento permanente añadiendo el supuesto de un lugar fijo a través de la figura del fideicomiso, en este sentido si bien bajo Ley este supuesto puede dar lugar a un establecimiento permanente, consideramos que bajo algún Convenio que tenga celebrado México cuyo lenguaje sea similar al del Modelo Convenio de la OCDE sería difícil encuadrar a esta actividad bajo el concepto de establecimiento

permanente ya que estaríamos frente al actuar de un agente independiente.

VI.4 Empresas aseguradoras

El párrafo cuarto del artículo dos establece que:

Se considerará que existe un establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero cuando esta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en el, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en los casos del reaseguro.

Así las cosas este cuarto párrafo establece el concepto de establecimiento permanente para el caso de las aseguradoras que actúen en México a través de agentes dependientes o empleados, en dicho caso resulta irrelevante si dichas personas tienen poderes o no. Este supuesto se encuentra especificado dentro de la mayoría de los Convenios celebrados por México como se mencionará más adelante.

VI.5 Agente independiente fuera del marco ordinario de su actividad

El quinto párrafo establece que:

Este quinto párrafo establece un supuesto adicional de establecimiento permanente al contenido bajo el Modelo de Convenio de la OCDE y por los Convenios celebrados con México.

“De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.”

Así las cosas, típicamente bajo los Convenios de México el concepto de establecimiento permanente no incluye el de actuar a través de un agente que aun y siendo independiente realice ciertas actividades por las que no se considere independiente.

VI.6 Servicios de construcción

El párrafo seis del artículo 2 establece que:

“Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.”

Este párrafo establece la figura de establecimiento permanente a través de la figura de los servicios de construcción. En este sentido la Ley establece un concepto similar al de los Convenios celebrados por México, no obstante en el supuesto de la Ley se establece que para que el servicio de construcción se considere como un establecimiento permanente la duración de dichos servicios deberán de tener una duración de más de 183 días naturales consecutivos o no en un periodo de 12 meses, a diferencia de lo establecido por los Comentarios al Modelo de la OCDE por lo que la Ley resulta ser más benéfica que el Modelo de Convenio de la OCDE a ese respecto, ya que bajo los Comentarios al Modelo las interrupciones al servicio de

construcción no interrumpen su plazo y bajo la Ley podría darse ese supuesto.

Por otro lado en cuanto a la temporalidad se sigue la misma fórmula que bajo los Convenios celebrados por México solo que establecido por días, por lo que los seis meses son también el plazo a cumplirse para detonar el supuesto de establecimiento permanente.

VI.7 Subcontrato de Servicios de Construcción

El séptimo párrafo es similar a lo contenido en los Comentarios al Modelo de la OCDE en donde el tiempo empleado por el subcontratista en una obra se computa para el plazo del contratista principal.

“Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas

actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.”

VI.7 Excepción a maquiladoras

El octavo párrafo establece el supuesto de excepción de establecimiento permanente para el sector maquilador siempre que cumpla con disposiciones relativas a precios de transferencia. Este supuesto se limita a los países con los cuales México tenga celebrado un Convenio para evitar la doble imposición.

Asimismo el artículo 3 establece los supuestos de excepción al concepto de establecimiento permanente

VI.8 Excepciones al establecimiento permanente

“Artículo 3o. No se considerará que 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 negocios 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.

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

En este sentido es importante mencionar que a diferencia de los convenios establecidos por México la entrega de bienes por cuenta de un residente en el extranjero es un supuesto de establecimiento permanente bajo la Ley mexicana.

VI.8 Ingresos atribuibles

Así las cosas, las disposiciones fiscales Mexicanas establecen tanto el concepto de establecimiento permanente como sus excepciones al mismo, por otro lado el artículo 4 de la Ley establece los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, los cuales bajo la Ley mexicana se basan en el principio de atracción, es decir que una vez que se tiene un establecimiento permanente este atrae a los ingresos obtenidos por el residente en el extranjero como se menciona a continuación:

“Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, 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. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los 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 las erogaciones incurridas para su obtención.”

CAPITULO VII “EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE CONFORMIDAD CON LOS CONVENIOS CELEBRADOS POR MÉXICO”

El Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición plasma en su Artículo Quinto el concepto de establecimiento permanente.

México por su parte tiene en vigor 21 Convenios para evitar la doble imposición. En cada uno de estos Convenios se tiene plasmado un concepto de establecimiento permanente. Es de mencionarse que si bien en Modelo Convenio de la OCDE sirve como marco sobre el cual se negocian los Convenios de doble imposición celebrados por México, las negociaciones propias de cada Convenio hacen que cada uno de estos sea único en cuanto a su lenguaje y por ende el alcance y definición del concepto de establecimiento permanente puede variar entre cada uno de estos Convenios.

Así las cosas, el propósito de este capítulo es el de analizar el concepto de establecimiento permanente a la luz de los diversos Convenios celebrados por México.

A efectos de analizar a detalle las diferencias entre dichos Convenios conviene comenzar por aquello que tienen en común por lo que se considera atinado primeramente transcribir el Artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

VII.1 Párrafos 1 y 2

“1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

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

En relación con estos 1o y 2o párrafos los Convenios celebrados por México se apegan al lenguaje propuesto por la OCDE, por lo que en relación con estos no se hacemos comentario alguno en este capítulo y nos reservamos dichos comentarios sobre el análisis del artículo Quinto del Modelo de Convenio para otros capítulos de esta obra

VIII.1 Párrafo 3 y Consideraciones sobre servicios personales

Modelo Convenio OCDE

3. Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

En sus diversos Convenios de doble imposición México se aparta de este 3er párrafo en especial en cuanto a la temporalidad expresada en el mismo, por lo que en los convenios celebrados por México es más común referirse a una temporalidad de seis meses. En este sentido se encuentra la reserva contenida en los Comentarios al Modelo de la OCDE la cual establece lo siguiente:

México reserva su posición en lo referente al apartado 3 y considera que las obras o proyectos de instalación, construcción

o montaje con una duración superior a seis meses deben tener la consideración de establecimientos permanentes.

Mayoría de los Convenios de México

Asimismo, México en la mayoría de sus Convenios como por ejemplo los celebrados con Alemania, Canadá, Corea, Ecuador, Dinamarca, España, Finlandia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Japón, Noruega, Países Bajos, Polonia, Singapur, Suecia, Bélgica⁶⁸ (todos estos convenios tienen un lenguaje casi idéntico respecto del párrafo 3, por lo que para facilitar el desarrollo de esta obra nos referiremos únicamente al Convenio Celebrado con Bélgica a efectos de comparar los diferentes lenguajes en los Convenios celebrados por México) ha incluido dentro de este 3er párrafo a las actividades de vigilancia en relación con las actividades construcción, instalación o montaje, es común que en los Convenios celebrados por México se utilicen palabras alternas como supervisión o vigilancia. Dicha postura se refleja en la reserva hecha por México misma que se transcribe a continuación.

⁶⁸ Artículo 5, párrafo 3 del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre México y Bélgica. 3. *La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje, o las actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses*

“México se reserva el derecho de someter a imposición a las empresas que realicen actividades de vigilancia durante mas de seis meses en relación con obras o proyectos de instalación, construcción o montaje.”

Francia

En el supuesto del Convenio celebrado con Francia el párrafo 3 del artículo 5 es similar a los de los Convenios antes mencionados, con la peculiaridad de la aclaración realizada en el Protocolo en su punto 2 el cual menciona:

“2. En lo concerniente al párrafo 3 del artículo 5 se entiende que:

- a) Una empresa que realiza actividades de inspección sobre una obra de construcción o de montaje tiene un establecimiento permanente, solo cuando dichas actividades tengan una duración superior a seis meses.*
- b) El tiempo transcurrido en una obra por una empresa que realice actividades de inspección será considerado como tiempo empleado en la obra por la empresa que este encargada de ejecutar el conjunto de trabajos de la obra.”*

Así las cosas, el párrafo *b)* arriba transcrito aclara que en el supuesto del Convenio con Francia el tiempo utilizado por la empresa encargada de la inspección se tomará en cuenta al computar el tiempo utilizado por la empresa que tiene a cargo la construcción.

Irlanda

El Convenio con Irlanda respecto del párrafo 3 también toma el mismo lenguaje del Convenio con Bélgica sin embargo en su Protocolo establece lo siguiente:

“2) En relación con el Artículo 5

a) Respecto al párrafo 3 del artículo 5, se entiende que una empresa que realice actividades de supervisión en una obra, construcción o proyecto de instalación tiene un establecimiento permanente únicamente si dichas actividades tienen una duración mayor a seis meses.

b) Respecto al párrafo 7 del artículo 5, las actividades llevadas a cabo por una empresa asociada con otra empresa, en los términos del artículo 9 se consideran como llevadas a cabo con la empresa con la que esta asociada si las actividades en

cuestión son substancialmente las mismas a las llevadas a cabo por la empresa mencionada en último lugar.”

Con la finalidad de evitar abusos respecto de este párrafo a través de la fragmentación de la actividad de construcción en la cual varias empresas partes relacionadas realizarían cada una una parte del servicio de construcción en donde ninguna de ellas en lo individual excedería de seis meses pero sumadas en su conjunto constituirían en establecimiento permanente, se establece en el Protocolo del Convenio con Irlanda que los tiempos utilizados por empresas relacionadas en la realización del servicio de construcción se deberán de sumar entre ellos a efectos de determinar si se excede o no del plazo de seis meses.

A estos efectos se consideran empresas relacionadas de conformidad con el artículo 9 del Convenio de Irlanda cuando:

“a) Cuando una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección el control o el capital de una empresa de un

Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.”

Israel

En el supuesto del Convenio celebrado con Israel se añade un segundo párrafo dentro e este apartado 3 mismo que a continuación se transcribe:

“3. La expresión "establecimiento permanente" también comprende:

- a) una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje, o las actividades de supervisión relacionadas con los mismos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades, tengan una duración superior a 6 meses;*

- b) la prestación de servicios, incluyendo servicios de consultoría, prestados por una empresa a través de empleados u otro personal contratados por la empresa para tal propósito, pero sólo cuando las actividades de esta naturaleza continúen (para el mismo proyecto o uno relacionado) en el país por un periodo o periodos que en su totalidad excedan de 12 meses en cualquier periodo de 24 meses.”*

En este sentido el inciso *b)* arriba establece una temporalidad para determinar cuando existirá establecimiento permanente en relación con prestación de servicios. Este párrafo nos parece muy afortunado ya que lidia con uno de los problemas más comunes con los cuales uno se enfrenta al tratar e determinar si existe o no un establecimiento permanente.

En este sentido es muy subjetivo el determinar cuando existe una presencia física suficiente como para generar un establecimiento permanente por lo que en la práctica la autoridad fiscal tiende a ser caprichosa en la determinación de este concepto.

En el caso del Convenio celebrado con Israel nos parece que dicha subjetividad quedaría relegada ya que únicamente se generará la figura de establecimiento permanente cuando se exceda de la temporalidad antes descrita, mas aun al establecer que dicha presencia de mas de doce meses deberá de cumplirse dentro de un periodo de 24 meses por lo que queda perfectamente acotada la manera en la cual se determinarán los tiempos, creando así un criterio completamente objetivo.

Por otro lado, el Convenio celebrado con Israel si bien trata el tema del establecimiento permanente respecto de servicios independientes dentro del artículo 5, también hace mención de dicho concepto dentro del artículo 14 a continuación.

"ARTÍCULO 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas que una persona física, residente de un Estado Contratante, obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado Contratante, salvo que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado Contratante con el propósito de realizar dichas actividades. Si dicho residente tiene esta base fija, las rentas pueden someterse a imposición en este otro Estado pero sólo en la medida en que sean atribuibles a la base fija. Para efectos del presente Convenio, se considerará que dicho residente tiene una base fija en el otro Estado Contratante durante cualquier periodo de doce meses sólo si está presente en el otro Estado en total, más de 183 días en dicho periodo."

Es importante mencionar las diferencias que derivan en el Convenio celebrado con Israel respecto de los artículo 5 y 14.

- El artículo 5 se refiere a los servicios prestados por personas morales en tanto que el artículo 14 claramente se dirige a los servicios prestados por personas físicas.
- La temporalidad expresada para personas morales es superior a los servicios prestados por personas físicas, no consideramos que exista una diferencia sustancial en cuanto uno u otro servicio por lo que la distinción se antoja desafortunada y producto de las diferentes posturas que los Estado contratantes intentaron defender durante sus negociaciones, en lugar de atender a la naturaleza de la fuente que estaban tratando de someter a imposición.

Italia

En el caso del Convenio celebrado con Italia se tiene una temporalidad distinta de la del Convenio celebrado con Bélgica, en el caso de Italia dicha temporalidad se extiende a un periodo de 8 meses tal y como se expresa a continuación.

“3. La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación

o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a ocho meses."

En el supuesto del Convenio celebrado con Portugal la temporalidad se extiende a un periodo de nueve meses como se expresa a continuación:

"3. Una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con los mismos constituye un establecimiento permanente solamente cuando tenga una duración superior a 9 meses."

Suiza

En el supuesto del Convenio celebrado con Suiza el Protocolo en su punto 2 establece que:

"2. En lo concerniente al artículo 5

En relación con el párrafo 3, se entiende que los dos Estados contratantes se refieren a los principios mencionados en los párrafos 17⁶⁹ y 18⁷⁰ de los comentarios concernientes al artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE de 1977."

Párrafo 17

La prueba de 12 meses es aplicable a cada sitio o proyecto individual. Al determinar el tiempo durante el cual ha existido un sitio o proyecto, no se debe de tener en cuenta el tiempo dedicado previamente por el contratista o constructor de que se trate, a otros sitios o proyectos que no tengan conexión alguna con el mismo. Un sitio de construcción se debe de considerar una unidad singular, no obstante que se base en varios contratos, siempre que se forme un todo coherente tanto del punto de vista comercial como del geográfico. Sujeto a esta condición, un sitio de construcción forma una sola unidad, no obstante que los pedidos hayan sido fincados por varias personas (por ejemplo los de una hilera de casas).

El párrafo 17 arriba mencionado establece las reglas con el propósito de determinar que al calcular la temporalidad se debe de tomar en cuenta por cada proyecto de obra o construcción para también aclarando que en el supuesto de que varias obras formen un todo coherente todas ellas se deberán de considerar como una sola.

El párrafo 18 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de 1977 establece que:

Un sitio tiene existencia a partir de que el contratista comienza sus trabajos, incluyendo los de cualesquier obras preliminares, en el país donde se va a establecer la construcción; por ejemplo, si instala una oficina de planificación para la construcción. En general dicha existencia continua hasta que la obra se termina o abandona permanentemente. No debe considerarse que un sitio ha dejado de existir por haberse descontinuado temporalmente la obra. Las interrupciones debidas a temporadas y demás de naturaleza temporal se deben incluir en la determinación de la vida de un sitio. En el término "interrupciones temporales" se incluyen las causadas por el mal tiempo, y se pueden deber, por ejemplo, a escaseces de materiales o a dificultades laborales. Por ejemplo si un contratista inicio los trabajos en una carretera el 1º de mayo, los detuvo por mal tiempo o escasez de materiales el 1º de noviembre, pero los reanudo el 1º de febrero del año siguiente y termino la obra de la carretera el 1º de junio su proyecto de construcción se deberá de considerar establecimiento permanente, porque transcurrieron trece meses desde la fecha en que comenzó a trabajar (1º de mayo)

y aquella en que finalmente termino (1° de junio) del año siguiente. Si una empresa (contratista en general) que se ha comprometido a llevar a cabo una obra en su totalidad, subcontrata parte de dicho proyecto a otras empresas (subcontratistas), se debe considerar que el periodo dedicado por un subcontratista a trabajar en el sitio de construcción ha sido tiempo dedicado al proyecto de construcción por el contratista. Se considerará que el subcontratista, en si mismo, tiene un establecimiento permanente en el sitio de construcción si sus actividades en el mismo duran mas de doce meses.

Este párrafo 18 establece las reglas a seguir en el supuesto de interrupciones relacionadas con la obra o construcción aclarando que dichas interrupciones computan para el plazo de los doce meses. Asimismo establece que los trabajos previos también computan para dicho conteo.

Nos parece que la intención de los Estados contratantes al hacer mención específica de los párrafos arriba mencionados es fijar las reglas que regirán la interpretación del apartado 3. Por ejemplo, si bien México acepta los Comentarios al Modelo de la OCDE como una forma de interpretación de los Convenios esto es algo de lo cual no puede estar seguro el otro Estado Contratante por lo que consideramos que no esta de mas hacer tal referencia, brindando así un marco jurídico más estable al Convenio. En

este punto es importante recordar que en el caso de México han sido varias las ocasiones en las cuales a través de cambios en la legislación interna se busca modificar el marco de interpretación del Convenio.

Estados Unidos

En el caso del Convenio celebrado con Estados Unidos de América el lenguaje es más amplio cubriendo así actividades relacionadas con la exploración o explotación de recursos naturales

3. El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.

Chile

En el supuesto del Convenio celebrado con Chile el lenguaje utilizado para esta apartado 3 es más amplio que el utilizado en el Convenio celebrado por Bélgica.

El Convenio celebrado con Chile añade dos párrafos, el primero establece una temporalidad límite respecto de servicios incluyendo los de consultoría prestados a través de personas físicas, el cual en el supuesto de durar más de 183 días dentro de un periodo de doce meses. En este punto es de nuestra opinión el que es indistinto si esta presencia es continua o no, es decir aun y cuando el periodo se cumpla de manera no consecutiva, si la presencia total excede de los 183 días luego entonces estaríamos ante la figura del establecimiento permanente como a continuación se establece:

b) la prestación de servicios por parte de una empresa de un Estado contratante, incluidos servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales o físicas encomendados por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el otro Estado contratante durante un periodo o periodos que en total excedan 183 días, dentro de un periodo de doce meses.

Asimismo se agrega un párrafo el cual establece que en el supuesto de empresas asociadas en el sentido del artículo 9, los límites temporales

establecidos en el apartado 3 serán calculados tomando en cuenta el tiempo utilizado por la empresa asociada siempre que sus actividades sean similares o sustancialmente idénticas. Por la manera en que esta dispuesto el lenguaje de este párrafo se es de la opinión que el mismo aplica tanto a los servicios de construcción como a los servicios de consultoría, mismo que se transcribe a continuación:

A los efectos del calculo de los limites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa, en el sentido del artículo 9, serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

Comentarios sobre los criterios objetivos en la determinación del establecimiento permanente por la prestación de servicios independientes

En relación con los Convenios celebrados con Chile e Israel nos gustaría hacer una comparación respecto del Convenio celebrado con los Estados Unidos de América. Los Convenios de Chile e Israel establecen una temporalidad objetiva a través de la cual una vez que la presencia en un Estado contratante (en este caso México) se

excede de determinado tiempo se constituye entonces la figura del establecimiento permanente.

En este sentido consideramos importante recalcar la importancia de este criterio objetivo tal y como brevemente se mencionó anteriormente. Para estos efectos compararemos que sucede en el supuesto del Convenio celebrado con los Estados Unidos respecto de servicios independientes.

En el caso de Estados Unidos partimos de una significativa diferencia y es que el artículo 14 (servicios independientes) es desde la perspectiva de ese Estado únicamente aplicable a personas físicas.

Artículo 14 Servicios Personales Independientes

1. Las rentas de una persona física residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente, solo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que:

No obstante lo anterior, desde la perspectiva de México dicho artículo es aplicable tanto a personas físicas como a personas morales, a estos efectos

el punto 14 del 1er Protocolo al Convenio con Estados Unidos se establece que:

(14) En relación con el párrafo 1 del artículo 14 (servicios personales independientes)

El artículo 14 se aplica a las rentas obtenidas por una sociedad que sea residente de los Estados Unidos por la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija en México de conformidad con el inciso a) del párrafo 1. En este caso, la sociedad podrá calcular el impuesto sobre las rentas procedentes de dichos servicios sobre una base neta como si estas fueran atribuibles a un establecimiento permanente en México.

Así las cosas una sociedad residente en los Estados Unidos que se dedique a la prestación de servicios independientes se encontrará frente al siguiente marco dispuesto en el Convenio.

- a) Si no tiene base fija el artículo 14 no le aplicaría sin embargo conforme al mismo artículo 14, solo a las personas físicas que presten servicios en México durante un periodo que exceda ciento ochenta y tres días en un periodo de doce meses se le podría someter a imposición en México.

- b) Al no tener base fija y en tanto que México únicamente puede gravar a las personas físicas conforme a dicho artículo los ingresos de la persona moral que preste servicios independientes no deberán someterse a imposición en México.

- c) Consideramos desafortunado el lenguaje utilizado en este artículo 14 ya que no facilita la interpretación del Convenio, sin embargo creemos que tiene un sustento técnico como a continuación intentaremos motivar.

Conforme a las disposiciones Mexicanas vigentes al momento de la celebración del Convenio los servicios independientes no calificaban como una actividad empresarial y por ende no caían dentro de lo dispuesto por el artículo 7 (beneficios empresariales) del Convenio.

No obstante lo anterior, conforme a la interpretación que daba el otro Estado contratante (Estados Unidos) dichos servicios al ser prestados por una persona moral se deberían de ubicar dentro del artículo 7 del Convenio, es decir para determinar si se ubicaba dentro del artículo 7 o 14 se miraba al sujeto que prestaba el servicio por lo que si es una persona física luego entonces el artículo aplicable sería el artículo 14.

Ante esta diferencia en la aplicación del Convenio México trata de dar una salida sencilla a través del Protocolo en el cual se establece que se aplicara el artículo 14 a las personas morales que por personas morales cuando estas cuenten con una base fija. El resultado de esto es corregir la diferencia de aplicaciones entre México y Estados Unidos respecto de estos artículos. En nuestra opinión el resultado debería de ser que una empresa que presta servicios independientes solo se somete a imposición en México si es que tiene base fija, y por ende el inciso b) del apartado 1 del artículo 14 solo se aplicaría a personas físicas con una presencia superior a 183 días en un periodo de doce meses.

“a) dicho residente tenga en el otro Estado contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso solo pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante las rentas derivadas de servicios realizados en este otro Estado que sean atribuibles a dicha base fija; o

b) el residente este presente en el otro Estado contratante por un periodo o periodos por un total de ciento ochenta y tres días, en un periodo de doce meses.”

No obstante lo anterior, el único criterio objetivo que se puede recoger de este Convenio es que las personas físicas que se encuentren en México prestando servicios independientes por más de 183 días en el periodo de doce meses se encontrarán sujetas a imposición en México, no como si tuvieran un establecimiento permanente, sino como ingresos procedentes de fuente Mexicana por lo que les serían aplicables las disposiciones de Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo a efecto de soportar el que el periodo de 183 días respecto de servicios independientes es solo aplicable a personas físicas a continuación se transcribe la reserva formulada por México:

“México se reserva el derecho de gravar a las personas físicas que presten servicios personales independientes u otras actividades de carácter independiente si dichas personas se encuentran en México por un periodo o periodos que excedan de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo de doce meses.”

Sin embargo a diferencia de los Convenios con Chile e Israel no existen reglas para determinar cuando una empresa dedicada a estos servicios tendrá un establecimiento permanente por lo que se queda a merced del capricho de las autoridades fiscales el determinar este concepto.

Convenio con Canadá

Otro Convenio que consideramos vale la pena mencionar es el Convenio celebrado con Canadá el cual respecto de servicios independientes establece la temporalidad que deberá de cumplirse a efectos de determinar si se verifica o no la presencia suficiente para que se tenga un establecimiento permanente o en este caso la base fija.

“ARTICULO 14

Trabajos Independientes

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de dichas actividades. Cuando el residente tenga o haya tenido dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la medida en que sean imputables a la base fija. Para los efectos del presente Convenio, un residente de un Estado Contratante se considerará que tiene una base

fija en el otro Estado Contratante durante cualquier periodo de doce meses, si el residente permanece en total en ese otro Estado más de ciento ochenta y tres días, en el periodo mencionado.”

Así las cosas el Convenio celebrado con Canadá establece que si un residente de un Estado contratante, tiene una presencia superior a los seis meses en un periodo de doce meses en el otro Estado contratante dicha presencia será suficiente para consumir la creación de un establecimiento permanente, es de mencionarse que el Convenio celebrado con Canadá a diferencia del Celebrado con Estados Unidos no limita su aplicación respecto del artículo 14 a las personas físicas sino también resulta aplicable a personas morales, siendo congruente con la mayoría de los Convenios celebrados por México.

Hasta hace un par de años México tenía una observación dentro de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE en la cual manifestaba que el artículo 14 también resultaba aplicable para personas morales.

Dicha disposición desaparece de los comentarios actuales en tanto que conforme al Modelo Convenio actual el artículo 14 desaparece al fusionarse con el artículo 7 en tanto que ambos artículos se considera gozan de una misma naturaleza.

Servicios de consultaría bajo el Convenio celebrado con Bélgica

Por otro lado, otra de las posturas tomadas por México en relación con el artículo 14 (servicios independientes) es la expresada en Convenios como el de Bélgica en la cual el artículo es claramente aplicable a personas morales que presten servicios independientes sin embargo no contempla una temporalidad a efectos de crear un criterio objetivo para la determinación del establecimiento permanente como a continuación se menciona:

“ARTICULO 14

Trabajos Independientes

1. *Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo en las siguientes circunstancias, en que estas rentas pueden también ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:*
 - a) *cuando dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el*

desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicha base fija; o

- b) cuando su estancia en el otro Estado Contratante sea por un periodo o periodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo continuo de doce meses; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades realizadas en este otro Estado.”*

Como se desprende del inciso b) arriba mencionado se tiene una cláusula similar a la establecida en el Convenio celebrado con Estados Unidos, sin embargo la diferencia radica en que en el supuesto celebrado con Estados Unidos dicha cláusula únicamente es aplicable a personas físicas en tanto que en el caso de Bélgica la cláusula aplica tanto a personas físicas como morales, por lo que de detonarse el supuesto contenido en el inciso b) mencionado México podría someter a imposición de conformidad con la legislación vigente a dichas rentas, pero consideramos que esto no debe de entenderse como un supuesto de establecimiento permanente sino como una facultad para gravar a ingresos con fuente Mexicana, los cuales en este caso particular van mas allá de la postura establecida por México en su reserva.

Problemas generados en la práctica.

Uno de los principales problemas que se generan en la practica respecto de la aplicación de este artículo son las consecuencias que se derivan en otros impuestos como por ejemplo el IVA.

Así las cosas imaginemos una empresa residente en los Estados Unidos dedicada a los servicios de construcción la cual proyecta que sus servicios tendrán una duración inferior al limite de seis meses dispuesto por el Convenio celebrado con dicho país. No obstante lo anterior, por razones externas a la intención de la empresa como pudieran ser problemas con el abastecimiento o situaciones climatologicas no adecuadas para la prestación del servicio. En estos casos el servicio de construcción pudiere extenderse mas allá de lo previsto. Como ya se mencionó anteriormente estas circunstancias no interrumpen el plazo por lo que en nuestro ejemplo la empresa americana estará excediendo del plazo fijado y por ende tendría un establecimiento permanente.

Dicho establecimiento permanente comenzaría a existir desde el momento en el cual la empresa inicio sus actividades, tal y como lo establecen los Comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE

“Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que éste servirá permanentemente. No se tomará en consideración el período dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquella a la que el lugar de negocios deberá de servir permanentemente. El establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por ese medio, esto es, cuando finalicen todas las actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente (liquidación de las actividades mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones). Una interrupción temporal de las operaciones no puede, sin embargo, considerarse como cierre...”

Así las cosas en nuestro ejemplo la empresa dedicada a los servicios de construcción tendría un establecimiento permanente desde el día 1 de su operación.

No obstante lo anterior esta empresa se percataría de ello seis meses después de estar operando. En la practica sus clientes tienden a ser Mexicanos. El tratamiento en IVA varia de acuerdo a la residencia del prestador del servicios como a continuación se explicará.

El artículo 24 de la Ley del impuesto al Valor Agregado establece en su fracción V que:

“Artículo 24. Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o servicios:

.....

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país...”

Es decir, en nuestro ejemplo antes de cumplirse el periodo de seis meses la empresa americana no es contribuyente del impuesto al valor agregado, en tanto que no se encuentra dentro de la hipótesis contenida en el artículo 1 de dicha Ley como a continuación se analizará.

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes*
- II. Presten servicios independientes*
- III. Otrorguen el uso o goce temporal de bienes*
- IV. Importen bienes o servicios”*

En el caso particular tendríamos que identificar si nuestra empresa residente en los Estados Unidos presta servicios independientes en territorio nacional o no, así las cosas el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que:

“Artículo 16. Para los efectos de esta Ley se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando el mismo se lleva a cabo total o parcialmente, por un residente en el país.”

A efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se consideran residentes en el país de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 párrafo cuarto a:

“Para los efectos de este impuesto se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o las morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el

país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen“

Así las cosas antes de que la empresa Americana tenga un establecimiento permanente dicha empresa no realiza actos gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya que si bien presta servicios no se considera que dichos servicios sean prestados en territorio nacional, ya que dicha empresa no es residente en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No obstante lo anterior, todo cambia en el momento en que se considera que esta empresa tiene un establecimiento permanente porque de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado será claro que dicha empresa se vuelve residente en México para los efectos de dicha Ley.

En este supuesto, el establecimiento permanente se vuelve contribuyente del impuesto al valor agregado por lo que tendrá que trasladar el impuesto al valor agregado relacionado con su prestación de servicios. La problemática nace en que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta la existencia del establecimiento permanente se retrotrae el momento del inicio de las operaciones. Esto se traduce en que en la practica la autoridad fiscal no solo busca las consecuencias derivadas de la Ley del Impuesto sobre la Renta sino las derivadas de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado, es decir que dicho contribuyente se encontraba obligado a realizar el traslado del impuesto al valor agregado desde el inicio de sus operaciones y más aun a emitir facturas con requisitos de acuerdo a las disposiciones mexicanas, por lo que el receptor del servicio ahora se encuentra ante una problemática aún mayor y es la de que le rechacen las deducciones asociadas con los pagos hechos al ahora establecimiento permanente.

A efectos de entender esta problemática practica ahora analizaremos lo que técnicamente debería de suceder en estricto apego a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Así las cosas debemos detenernos a examinar el artículo 3 párrafo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

“Para los efectos de este impuesto se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o las morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen”

En este sentido debemos de hacer énfasis en el análisis de la palabra “establecimiento” la cual es diversa del concepto de establecimiento

permanente el cual como ya hemos mencionado es un concepto tributario que sirve para la atribución de ingresos, en tanto que el concepto de establecimiento lo entendemos como el lugar físico.

En este sentido la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace referencia al concepto de establecimiento el cual se encuentra definido en el último párrafo del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación:

“Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo ya sea directamente o a través de fideicomiso, o por conducto de terceros, y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.”

Es de nuestra opinión el que en el supuesto de obras de construcción el lugar físico en donde se realiza la actividad empresarial existe desde el principio de la obra por lo que se deberá de considerar que existe un establecimiento en términos del Código Fiscal de la Federación aún y cuando por disposición del Convenio con Estados Unidos no se tenga propiamente un establecimiento permanente.

Así las cosas, nos parece que técnicamente la empresa constructora es contribuyente del impuesto al valor agregado desde el día del inicio de sus operaciones, esta posición evitaría las complicaciones mencionadas en los párrafos precedentes.

No obstante lo anterior, aunque consideramos que en estricto apego a las disposiciones fiscales la empresa constructora debería de trasladar el impuesto al valor agregado derivado de la prestación de sus servicios consideramos que en la práctica es poco común que esto suceda por lo que una solución que facilitaría el intercambio de servicios sería el de buscar una simetría en ambos impuestos, ya que si bien para efectos del impuesto sobre la renta se es establecimiento permanente desde el día de inicio de operaciones no se tiene obligación de realizar pagos provisionales en ese ejercicio por lo que las consecuencias fiscales no tienden a ser adversas para el fisco. Así las cosas se propone que para efectos del Impuesto al Valor Agregado se considere que la empresa constructora se considere contribuyente de dicho impuesto en el momento en que se conoce que existe el establecimiento permanente es decir al cumplirse los el periodo de seis meses, esta disposición evitaría el conflicto que se genera en la practica reconociendo lo que sucede en la industria.

De esta manera la empresa constructora empezaría a trasladar el impuesto al valor agregado en el mes seis y sus clientes recibirían facturas con requisitos fiscales desde ese momento.

Por otro lado, en el supuesto de que se vayan a adquirir bienes en México sujetos del impuesto al valor agregado consideramos que podría ser conveniente reconocer esta existencia como residente para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo anterior con el propósito de realizar el acreditamiento del impuesto trasladado a la empresa constructora y evitar discusiones posteriores con las autoridades fiscales respecto de si la empresa constructora se consideraba en ese momento como un consumidor final, ya que se podría argumentar que en el caso de que no tenga establecimiento entonces la empresa constructora no sería considerada como contribuyente del impuesto al valor agregado y por lo tanto no podría acreditar el impuesto que se le traslade.

VII.3 Párrafo 4

Modelo Convenio OCDE

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- 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 cualquier otra actividadde carácter auxiliar o preparatorio;*
- f) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el unico fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

Consideramos que este párrafo 4 tiene las siguientes consideraciones:

- El propósito de este párrafo es el de listar una serie de actividades empresariales que son tratadas como una excepción a la definición general del párrafo 1 por lo que se busca que estas actividades no sean consideradas como establecimiento permanente aún y si dicha actividad es realizada a través de un lugar fijo de negocios.
- Esta lista de actividades no se puede considerar como limitativa así el inciso e) se refiere a cualquier actividad que goce de una naturaleza previa o auxiliar. Mas aún el inciso f) establece que la combinación de dichas actividades (a) a e)) no deben de considerarse como un establecimiento permanente en tanto que la combinación de dichas actividades siga considerándose como de naturaleza previa o auxiliar.
- Así las cosas, si bien la naturaleza de este párrafo es el de evitar que se grave a una empresa residente en un Estado contratante que realiza actividades de naturaleza previa o auxiliar en el otro Estado contratante consideramos que nuevamente caemos ante un

concepto subjetivo el cual en la práctica resulta difícil de diferenciar y por ende podemos encontrarnos ante una apreciación caprichosa de la autoridad que si bien debe de fundar y motivar todos sus actos de autoridad el día a día respecto de estas actividades se encuentra siempre rodeado de una halo de incertidumbre jurídica.

Mas aún, en la practica existen ocasiones en que la autoridad ha considerado que la forma en la cual deben de leer estas excepciones es de manera vertical mas no horizontal es decir, en su criterio se pueden realizar actividades de las mencionadas en los incisos de la a) a la e) mas sin embargo no se pueden realizar 2 actividades de las mencionadas ,por ejemplo en el inciso a)

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

En este sentido, si la empresa realiza actividades como lo son la utilización de un lugar para almacenar bienes y además realiza entrega de estos bienes se están juntando dos actividades mencionadas en el inciso a) y por ende la excepción de establecimiento permanente no sería aplicable.

En lo particular consideramos que dicha apreciación e interpretación es por demás incorrecta a este respecto citaremos a continuación lo mencionado por los Comentarios al Artículo del Modelo de la OCDE.

“Un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones (apartado 4) y para otras actividades, será considerado como un único establecimiento permanente y, en consecuencia, se someterá a imposición respecto de ambos tipos de actividad. Sería el caso, por ejemplo, de un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realizara ventas.”

En el supuesto mencionado en el párrafo anterior se tiene un lugar en específico un almacén el cual se utiliza para entregar mercancías, es decir 2 actividades de las mencionadas en el inciso a), dicho lugar únicamente constituirá un establecimiento permanente en el supuesto de que en adición a dichas actividades también realice ventas.

Ahora procederemos a analizar este apartado de conformidad con los Convenios celebrados por México.

La mayoría de los Convenios celebrados por México

La mayoría de los Convenios celebrados por México recogen el lenguaje del Modelo Convenio de la OCDE sin embargo respecto del inciso e) México tiende a ser mas específico respecto de ciertas actividades que tienen un carácter auxiliar o preparatorio dicho concepto se recoge en la mayoría de sus Convenios como puede ser el caso de Bélgica a continuación

“e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigación científica, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades análogas que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la empresa;”

Así las cosas la mayoría de los convenios celebrados por México recogen esta lista de actividades que se deben de considerar como auxiliares o preparatorias tal y como lo son las actividades de publicidad, suministro de información o en su caso preparar la colocación de préstamos, cabe mencionarse que las actividades bancarias entendidas por estas la captación de recursos del público se encuentran reguladas y por ende solo pueden ser realizadas por sociedades constituidas en el país.

No obstante lo anterior dicha lista no siempre es consistente, por ejemplo en el caso del Convenio celebrado con Chile las actividades tendientes a la preparación de la colocación de préstamos no se menciona.

Chile

“e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, o otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa;”

Nosotros consideramos que el hecho de que dichas actividades tendientes a la preparación para la colocación de préstamos no se encuentre expresamente mencionado no debe de entenderse en el sentido de que dichas actividades dejan de ser auxiliares o preparatorias, ya que como ya se mencionó la función de este párrafo 4 y en particular del inciso e) es el de simplemente enumerar actividades auxiliares o preparatorias mas no así el de mencionar de manera exhaustiva todas y cada una de ellas, por lo que ai reconocerse en otros Convenios la naturaleza auxiliar de dichas actividades se reconoce dentro del contexto que dichas actividades tienen tal carácter.

Por otro lado, respecto del resto de las actividades mencionadas de los incisos a) a d) México tiende a seguir el Modelo de la OCDE tal es el caso de los Convenios celebrados con Alemania, Bélgica⁷¹, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Irlanda, Noruega, Países Bajos, Polonia, Suecia y Suiza

Portugal

En el supuesto de Portugal el lenguaje se aparta haciendo hincapié en que la actividad auxiliar o preparatoria no debe de ser generadora de ingresos para la empresa, en nuestra opinión esta es una expresión que de alguna manera ayuda a limitar el carácter subjetivo respecto del concepto de carácter auxiliar o preparatorio.

⁷¹ Párrafo 4 del artículo 5 del Convenio celebrado con Bélgica

"4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- 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 hacer publicidad, suministrar información, realizar investigación científica, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades análogas que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la empresa;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio."

No obstante lo anterior en la práctica las actividades auxiliares o preparatorias son precisamente eso, y por ende es raro que se identifiquen ingresos exclusivamente con dichas actividades lo cual es precisamente una de las razones por las cuales se ha decidido dejar a estas actividades como supuestos de no-establecimiento permanente como lo mencionan los Comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE respecto de este apartado 4.

“...Delimita con ello el alcance de aquella definición excluyendo de su amplio ámbito algunas formas empresariales que no deben de tener la consideración de establecimiento permanente aunque se realicen mediante un lugar fijo de negocios. En algunos casos, dicho lugar de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa pero los servicios que presta están lejos de la realización del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo.”

Así las cosas se antoja difícil en la práctica cobrar por actividades que en principio gozan de un carácter auxiliar, sin embargo en el supuesto de que dichas actividades sean remuneradas queda claro que bajo el Convenio celebrado con Portugal dichas actividades perderían su calidad de auxiliar o preparatorio como a continuación se transcribe:

“ e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos, o desarrollar actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa, siempre y cuando la empresa no obtenga rentas por la realización de dichas actividades;”

Italia

El párrafo 4 del Convenio celebrado con Italia es sustancialmente distinto de los otros Convenios como lo es el de Bélgica como se menciona a continuación.

“4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

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 cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio."

Como se puede apreciar el Convenio celebrado con Italia guarda el lenguaje OCDE respecto de los incisos a) a e) sin embargo guarda dos diferencias.

- La primera consideramos es sin gran importancia que es el que no tiene esta lista de actividades auxiliares común en Convenios celebrados como el de Bélgica.
- La segunda es sustancial, el Convenio celebrado con Italia carece de un inciso f) por lo que la suma de las actividades a) a e) se deberán de considerar como un establecimiento permanente. Dicha postura se recoge en una reserva reciente del Gobierno Mexicano la cual se integró a los Comentarios publicados durante el año 2003 misma que se transcribe a continuación:

"México reserva su derecho de excluir el inciso f) del apartado 4 del artículo 5 para considerar que un establecimiento permanente puede existir cuando un lugar fijo de negocios es

mantenido manteniendo la combinación de las actividades mencionadas en los incisos a) a e) del párrafo 4.”

Singapur

Al igual que el Convenio celebrado con Italia el Convenio celebrado con Singapur carece del inciso f) por lo que la suma de las actividades a) a e) se considerarán como actividades constitutivas de un establecimiento permanente difiriendo así del lenguaje OCDE.

Gran Bretaña e Irlanda del Norte

El Convenio celebrado con Gran Bretaña e Irlanda del Norte se aparta ligeramente del resto de los Convenios como lo es el de Bélgica como se expresa a continuación:

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento en México de una oficina de representación de un banco cuando las actividades de la oficina de representación estén limitadas por la legislación mexicana a actividades que sean de naturaleza preparatoria o auxiliar;

g) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a f) del presente párrafo, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

En este supuesto el inciso e) queda según el Modelo simplemente como un párrafo genérico, sin embargo se añade un párrafo que en este supuesto sería el inciso f) para hacer especial énfasis en la naturaleza previa o auxiliar respecto de las actividades realizadas por oficinas de representación de Bancos.

Japón

El caso del Convenio celebrado con Japón es muy similar al Convenio de Bélgica, sin embargo su diferencia estriba en que el inciso e) no contempla una lista exhaustiva de actividades auxiliares sino que guarda el lenguaje OCDE como se menciona a continuación.

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar, para la empresa, cualquier otra actividad similar que tenga carácter preparatorio o auxiliar;

No obstante lo anterior, en su Protocolo el Convenio celebrado con Japón establece que dentro de estas actividades preparatorias se incluye a la preparación para la colocación de préstamos.

Protocolo

1. En relación con el inciso (e) del párrafo 4 del Artículo 5 del Convenio, se entiende que las actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar incluyen, en el caso de México, la preparación en relación con la colocación de préstamos.

Israel

El Convenio celebrado con Israel se aparta ligeramente de lo previsto por el Convenio celebrado con Bélgica, dichas diferencias nos parecen innecesarias ya que están destinadas a acentuar la excepción respecto de actividades de naturaleza previa o auxiliar.

Así las cosas el Convenio celebrado con Israel además del párrafo enunciativo de actividades que se consideran como auxiliares o preparatorias tal y como se tienen en la mayoría de los Convenios celebrados por México, tiene también el párrafo genérico establecido por la

OCDE situación que como ya se mencionó consideramos innecesaria como a continuación se menciona.

- e) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos, o desarrollar actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa;*
- f) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único objeto de realizar para la empresa cualquier otra actividad que tenga carácter preparatorio o auxiliar;*
- g) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a f), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

VII. 4 Párrafo 5

El Modelo OCDE

El párrafo 5 del Modelo Convenio de la OCDE establece que:

- 5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona distinta de un agente independiente al que será*

aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerara que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este apartado.

Este apartado establece un supuesto de establecimiento permanente diverso al de lugar fijo, reconociendo que existen otras formas de hacer negocios a través de las cuales se puede tener una presencia en la vida económica de un país sin la necesidad de tener un lugar fijo.

Así las cosas, el párrafo 5 reconoce la figura del establecimiento permanente a través de la figura de un agente. Si bien el lenguaje del Modelo Convenio se refiere explícitamente a actuar a través de una persona distinta de un agente independiente nuestra interpretación es que se refiere de manera exclusiva a un agente dependiente así las cosas los Comentarios al párrafo 5 del artículo 5 establecen que:

“Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los llamados “agentes dependientes”, esto es las personas empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas, hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales el establecer que cualquier persona dependiente pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente para la empresa. Tal solución debe reservarse a las personas que debido al alcance de sus poderes o a la naturaleza de sus actividades obligan a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el estado considerado. El apartado 5 se basa, por consiguiente en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen en tal caso la persona tiene suficiente autoridad para vincular a la empresa en las actividades empresariales en el Estado considerado. El empleo del término “establecimiento permanente” en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su autoridad repetidamente y no solo en casos aislados. Además la frase “autoridad para concluir contratos en nombre de la

empresa” no limita la aplicación del apartado a un agente que concluya literalmente contratos en nombre de la empresa el apartado es aplicable igualmente a un agente que concluye contratos que vinculan a la empresa, inclusive si estos contratos no se formalizan efectivamente en nombre de la empresa.”

Así las cosas la intención de los Estados contratantes no radica en que cualquier agente dependiente sea considerado como un establecimiento permanente de la empresa de la cual depende, sino que limita este alcance únicamente a aquellos agentes de carácter dependiente que ejercen una autoridad suficiente para vincular a la empresa.

Para que este ejercicio de poderes detone la existencia de un establecimiento permanente es necesario que el mismo se realice de una manera habitual.

Distinciones prácticas

A efectos de aclarar el alcance de este párrafo creemos necesario mencionar algunos ejemplos que servirán para aterrizar la existencia de un establecimiento permanente a través de esta figura.

Ejemplo A

- Una sociedad residente en los Estados Unidos (en adelante "Xco") se dedica a la enajenación de productos para el calzado. Xco se encuentra interesada en participar en el mercado mexicano por lo que decide contratar a algunas personas físicas con el propósito de promocionar su producto.

En un principio Xco considera que por las dimensiones del negocio las funciones de estas personas estarán limitadas a la realización de actividades de promoción de sus artículo para lo cual llevarán folletos sobre los mismos. Estas personas tendrán la obligación de hacer llegar estos folletos a la potencial clientela del mercado mexicano, sin embargo no llevaran producto alguno ni tampoco así contarán con poderes otorgados por Xco que los faculden para la enajenación de productos propiedad de Xco.

En este supuesto Xco cuenta con un agente dependiente en territorio nacional, no obstante lo anterior, dicho agente únicamente realiza actividades promocionales las cuales como ya se analizo en el apartado 4 son actividades que por su naturaleza se consideran previas o auxiliares por

lo que la realización de dichas actividades no deberían de dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente.

Así las cosas los Comentarios al Modelo establecen que:

“Puesto que en virtud del apartado 4 el mantenimiento de un lugar fijo de negocios que se limite a los fines mencionados en dicho apartado se considera que no constituye establecimiento permanente, una persona cuyas actividades se limiten a los mismos fines tampoco constituye establecimiento permanente.”

Mas aún en el ejemplo las personas contratadas carecen de poderes que los faculten para concluir contratos por cuenta de Xco por lo que podemos concluir que no estamos ante la presencia de un establecimiento permanente.

Ejemplo B

- Xco sigue con su negocio el cual ha encontrado respuesta en el mercado mexicano por lo que la demanda se ha incrementado por lo que ha decidido que sus agentes participen en el proceso de comercialización del producto de una manera mas activa.

En este sentido sus agentes siguen sin llevar producto y Xco no les ha otorgado poder alguno para concluir contratos, no obstante lo anterior, les ha permitido un margen de negociación respecto de los precios de dichos productos así como de tiempos y formas de entrega.

En este ejemplo los empleados de Xco ejercen actividades que van más allá de la promoción de los productos por lo que sus actividades dejan de ser preparatorias o auxiliares, no obstante esto Xco argumenta que sus agentes no cuentan con poderes para concluir contratos por cuenta de ella.

En este sentido consideramos que los agentes de Xco tienen facultades que les permiten negociar todos los elementos del contrato por lo que resulta irrelevante si tienen o no poderes como tales, en este sentido los Comentarios al Modelo establecen que:

“Una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad “en ese Estado”, incluso si el contrato se firma por otra persona en el Estado en que la empresa este situada.”

Así las cosas consideramos que en el ejemplo B nos encontramos ante la existencia de un establecimiento permanente.

Los Convenios celebrados por México

En el caso de la mayoría de los Convenios celebrados por México se sigue el lenguaje del Modelo de la OCDE, así las cosas dicho lenguaje se encuentra presente en los Convenios celebrados con Alemania, Bélgica⁷², Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Singapur, Suecia, Suiza, realmente el único Convenio en el cual resalta una diferencia es el Celebrado con Estados Unidos el cual se analiza a continuación:

Estados Unidos

"5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- actúe en un

⁷² 5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- 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 por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 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.

Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona:

a) ostenta y ejerza habitualmente en este Estado poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 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; o

b) no ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o por cualquier empresa asociada.”

Como se puede apreciar el Convenio celebrado con los Estados Unidos cuenta con un párrafo extra respecto del apartado 5, dicho párrafo fue añadido con la intención de que quedara clara la posibilidad que tiene

México de someter a imposición a las denominadas "Maquilas" siempre y cuando México así lo decidiera conforme a su legislación interna.

En este sentido, si una empresa residente en México procesa bienes o mercancías por cuenta de una empresa residente en los Estados Unidos procesa habitualmente bienes o mercancías utilizando para esto activos proporcionados directa o indirectamente por la empresa para lo cual procesa los bienes o mercancías se considera que dicha empresa tiene un establecimiento permanente independientemente de que tenga o no poderes para concluir contratos otorgados por la empresa residente en Estados Unidos.

Es importante mencionar que este párrafo únicamente aplica en el supuesto de que la empresa Mexicana sea considerada como un agente dependiente, dicha distinción es importante para aclarar el caso de un sector de la industria conocido como empresas "shelter" las cuales realizan actividades de maquila, sin embargo son consideradas como agentes independientes por lo que la disposición del Convenio con Estados Unidos no debería de afectarlas.

No obstante lo anterior, una interrogante que se detona es si este Convenio contempla realmente un supuesto adicional de establecimiento permanente

o si únicamente tiene el propósito de aclarar una situación ya existente conforme al Modelo Convenio de la OCDE.

En la práctica es sumamente común el considerar que el Convenio celebrado con los Estados Unidos tiene un contenido distinto al de los demás Convenios en relación con el inciso b) del apartado 5, sin embargo nosotros creemos que si bien el lenguaje es claramente distinto, el contenido del Convenio es el mismo, por lo que este párrafo consideramos es una mera aclaración de una situación de establecimiento permanente en este sentido las Notas Técnicas del Tesoro de Estados Unidos en relación con el Convenio celebrado con México establecen en relación con el párrafo 5 del artículo 5 que:

“Este subpárrafo esta pensado para clarificar el que un agente dependiente que procesa inventario por cuenta de otra persona usando activos propiedad de dicha persona (o de una empresa relacionada) en donde el agente dependiente no posee la propiedad de los inventarios ni de los activos utilizados en el procesamiento de los bienes, representa un establecimiento permanente de la persona para la cual procesa dichos inventarios. En este caso es irrelevante si el agente es o no una subsidiaria de la empresa estadounidense. Porque ese agente representa un establecimiento permanente el ingreso y

los activos atribuibles a dicha actividad son sujetos de impuesto sobre la renta e impuesto al activo en México. Como se menciona arriba este subpárrafo tiene la única intención de servir como una aclaración. No está pensado para crear un establecimiento permanente donde no existiría en la ausencia de este lenguaje. Este párrafo no aplica ante la presencia de un agente independiente como lo es una empresa manufacturera “contract manufacturer”. En este caso la empresa manufacturera se encontrará sujeta a imposición por México, pero la persona para la cual procese no se considerará que tiene un establecimiento permanente y de conformidad con el punto 3 del Protocolo no aplicará el impuesto al activo Mexicano a los activos propiedad del extranjero.”

Como se desprende del párrafo anterior la intención de los Estados contratantes no fue la de crear un supuesto adicional de establecimiento permanente sino simplemente la de aclarar el supuesto que consideraban ya existente.

De conformidad con lo anterior, y si dicha hipótesis es correcta todos los Convenios celebrados por México tienen contenido este supuesto de establecimiento permanente situación que no es común en la práctica por lo que ahora intentaremos buscar los elementos que nos lleven a dicha

conclusión en ausencia de ese lenguaje y utilizando exclusivamente los Comentarios al Modelo de la OCDE.

Sin embargo antes de proceder a dicho análisis queremos aclarar que el contenido del punto 3 del Protocolo del Convenio celebrado por México establece que:

“3. En relación con los Artículos 5 (Establecimiento Permanente), 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces), 7 (Beneficios Empresariales) y 12 (Regalías).

Se entiende que el impuesto al activo establecido por México, no se aplicará a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición en los términos de los Artículos 5 y 7 del presente Convenio, salvo por los activos a que se refieren el párrafo 2 del Artículo 6 y el párrafo 3 del Artículo 12, proporcionados por dichos residentes a un residente de México. En el primer caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, a las rentas brutas (si las hubiere) a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 6, aun cuando el residente de los Estados Unidos opte por ser

sometido a imposición sobre una base neta según el párrafo 5 del Artículo 6, siempre que menos del 50 por ciento de las rentas brutas del residente de los Estados Unidos provenientes de dichos activos se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos. En el último caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido a las regalías pagadas (si las hubiere) aplicando la tasa del impuesto prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, en lugar de la tasa prevista en el Artículo 12.”

En este sentido resulta importante aclarar lo mencionado por las Notas Técnicas del Tesoro de los Estados Unidos respecto de la aplicación del impuesto al activo, así las cosas, en la ausencia de un establecimiento permanente se seguirán las siguientes consecuencias respecto del impuesto al activo:

Materias primas

- No se generará impuesto al activo en México respecto de activos que no se ubiquen dentro de lo previsto por

los artículos 6 y 12 del Convenio. A efectos prácticos esto se traduce en que en ausencia de establecimiento permanente no se generará impuesto al activo por los inventarios mantenidos para ser procesados.

Bienes inmuebles

- Respecto de bienes inmuebles localizados en México si se generará el impuesto al activo correspondiente sin embargo México permitirá acreditar contra dicho impuesto el impuesto que le hubiere correspondido de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta a las rentas brutas del residente en Estados Unidos aún y cuando dicho residente haya optado por calcular el impuesto sobre una base neta de conformidad por lo dispuesto por el párrafo 5 del artículo 6 mismo que se menciona a continuación.

“5. Un residente de un Estado Contratante que este sujeto a imposición en el otro Estado Contratante por la renta derivada de la propiedad inmueble situada en el otro Estado Contratante puede optar en cualquier ejercicio fiscal por calcular el impuesto por dicha renta sobre una base neta como si dicha

renta fuera atribuible a un establecimiento permanente de este otro Estado. La opción será obligatoria para el ejercicio fiscal en que se ejerza dicha opción y por todos los ejercicios fiscales subsecuentes, salvo que la autoridad competente del Estado Contratante donde está situada la propiedad inmueble acuerde dar por terminada la opción.”

- Como se desprende del párrafo arriba transcrito la empresa residente en Estados Unidos tiene la opción de calcular el impuesto tal y como si tuviera un establecimiento permanente lo cual le permite tomar deducciones relativas a su actividad inmobiliaria lo cual le permite reducir su base imponible.
- Al tomar la opción mencionada la empresa residente en Estados Unidos podría pagar un impuesto sobre la renta inferior al que se hubiere generado de haber sido sometida a imposición sobre una base bruta, así las cosas el protocolo otorga un crédito ficto permitiendo que se acredite contra el impuesto al activo el impuesto sobre la renta que se hubiere generado de no haber tomado la opción mencionada.

Maquinaria y equipo

- Finalmente respecto de los bienes a que se refiere el párrafo 3 del artículo 12 del Convenio el protocolo también otorga un crédito ficto permitiendo así que se acredite el impuesto que se hubiere pagado conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta en lugar de la tasa reducida contemplada en el Convenio con Estados Unidos la cual en este caso es del 10%. Así las cosas se permite acreditar contra el impuesto al activo la tasa de Ley la cual es del 25% otorgando así un crédito ficto del 15%.

¿El Convenio con Estados Unidos contempla un supuesto de establecimiento permanente adicional al de los demás Convenios celebrados por México; en específico el contenido en el inciso b) del párrafo 5 del artículo 5 de dicho Convenio?

A estos efectos como ya se mencionó las Notas Técnicas emitidas por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos hacen referencia a este tema particular, expresando precisamente que la intención de este párrafo no es la de incluir un concepto de establecimiento permanente diverso o adicional a los conceptos ya establecidos en el Convenio.

En este sentido las Notas Técnicas antes mencionadas mencionan que la inclusión de este párrafo es únicamente con la intención de aclarar algo que ya preexiste en el Convenio.

En este sentido debemos analizar el párrafo para determinar si este supuesto puede desprenderse de las reglas de interpretación del Convenio.

Así las cosas, el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio celebrado con Estados Unidos establece cuando un agente dependiente se encuentra en el supuesto de establecimiento permanente.

De conformidad con lo anterior, establece que si el agente dependiente no obstante que no cuente con poderes para celebrar contratos por cuenta del residente en el extranjero se considerara que tiene un establecimiento permanente si un agente dependiente manufactura para el bienes o mercancías utilizando para esto activos proporcionados por el residente en el extranjero.

Así las cosas tenemos 2 elementos dentro de este supuesto de establecimiento permanente

- La existencia de un agente dependiente.

- La explotación de activos propiedad del residente en el extranjero localizados en México.

En este sentido los Comentarios al artículo 5 del Modelo Convenio establecen que:

“La actividad de la empresa se realiza principalmente por el empresario o personas que tienen una relación laboral con la empresa. El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo los agentes dependientes). Los poderes de que dispongan tales personas en su relación con terceros son irrelevantes. Es indiferente que el agente este o no autorizado para concluir contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios. Sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación el manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma la cuestión de si las maquinas de juegos, expendedoras y otras similares instaladas por una empresa de un Estado contratante constituyen un establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación

inicial de las maquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las maquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por en contrario puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las maquinas las explota y mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las maquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa.

Así las cosas los Comentarios al artículo 5 aclaran la situación en el sentido de que si se tiene maquinaria y equipo en un Estado y dicha maquinaria es explotada por el agente dependiente nos encontramos ante un supuesto de establecimiento permanente.

VII.5 Párrafo 6

El párrafo 6 del Modelo Convenio de la OCDE establece una aclaración respecto del concepto de establecimiento permanente.

Dicha aclaración tiene como propósito el esclarecer el alcance que las actividades de un agente a efectos de determinar si existe o no un establecimiento permanente.

Así las cosas si bien el párrafo 2 establece el concepto de establecimiento permanente respecto de la figura del lugar fijo, y el párrafo 4 establece las excepciones a dicho apartado, de manera análoga el párrafo 6 establece una serie de reglas que podemos entender como una excepción y aclaración del párrafo 5 (agente dependiente).

De esta manera se establece que no todas las actividades que se realicen a través de la figura de la agencia pueden dar lugar a la figura del establecimiento permanente. En este sentido las actividades realizadas a través de un agente independiente no serán base para la creación de un establecimiento permanente.

Así las cosas la naturaleza de este apartado el de aclarar la situación reinante respecto de las actividades realizadas a través del agente independiente.

A estos efectos los Comentarios al Modelo de la OCDE establecen algunos criterios para determinar cuando se esta ante la figura de un agente de independiente.

Las disposiciones del apartado 6 solo serán aplicables a una persona y por consiguiente ésta no constituirá un

establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actué sí:

- a) la persona es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y*
- b) esa persona actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando actúa por cuenta de la empresa.*

Así las cosas la mayoría de los Convenios celebrados por México adoptan el lenguaje propuesto por la OCDE respecto del párrafo 6 a continuación:

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realiza sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

México toma este lenguaje sin embargo tiende a añadir unas líneas adicionales:

Y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas, no estén unidas por condiciones aceptadas o

impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

Tal es el caso de los Convenios celebrados con Alemania, Bélgica⁷³, Chile, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Singapur y Suiza

Canadá

El supuesto del Convenio celebrado con Canadá es un tanto diverso al determinar el alcance de la figura del agente independiente, en este sentido se adopta el siguiente lenguaje:

7. No se considera que un residente de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el solo hecho de que realice actividades en este otro Estado 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. No obstante, cuando ese

⁷³ Párrafo 7 del artículo 5 del Convenio celebrado con Bélgica

7. 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 y que, en 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.

representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal residente, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

Así las cosas el Convenio celebrado con Canadá establece un supuesto claro de cuando el agente no podrá ser considerado como un agente independiente, tal sería el caso por ejemplo de un agente el cual únicamente realizará actividades para un único mandante.

En este caso dicho agente no podría ser considerado como un agente independiente en los términos de este apartado.

Italia y Suecia

Caso similar es el de los supuestos de los Convenios con Italia y Suecia

7. 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. No obstante, cuando este representante realice todas o casi todas sus actividades en

nombre de tal empresa no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

Gran Bretaña e Irlanda del Norte e Irlanda

El Convenio celebrado con Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el celebrado con Irlanda tienen un lenguaje similar al contenido en el Convenio celebrado con Canadá.

7. No se considera que una empresa de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en este otro Estado 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. Sin embargo, si las actividades de dicho agente se realizan total o casi totalmente para la empresa y las condiciones aceptadas o impuestas entre ellos en sus relaciones comerciales o financieras difieran de las que serían aceptadas o impuestas si éste no fuera el caso, no se considera este agente como un agente que goce de un estatuto independiente a los efectos del presente párrafo.

Así las cosas el Convenio celebrado con Gran Bretaña e Irlanda del Norte así como el celebrado con Irlanda establecen que si un agente únicamente tiene un mandante y dicha relación difiere en sus condiciones de aquellas que hubieren sido pactadas entre personas que no se encuentran en dicha situación dicho agente no se considerará como independiente.

Corea

En el supuesto del Convenio celebrado con Corea se tiene el mismo lenguaje que el propuesto por la OCDE, no obstante en el Protocolo de dicho Convenio se establece lo siguiente:

1. En relación con el párrafo 7 del artículo 5

Se entiende que el término "marco ordinario de su actividad" se interpretará de conformidad con el criterio establecido en los párrafos 37 y 38 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, del 1o. de septiembre de 1992.

En este sentido el párrafo 37 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE establece que:

Que una persona sea independiente de la empresa que representa depende del alcance de las obligaciones que tenga respecto de la empresa que representa. Si las actividades mercantiles de la persona para la empresa están sujetas a instrucciones detalladas o a control extenso de ésta dicha persona no se puede considerar independiente de dicha empresa. Otro criterio importante será si el riesgo de empresario es a cargo de la empresa o de la persona que la representa. Una subsidiaria no se debe de considerar dependiente de su matriz, simplemente por la propiedad de su capital accionario tenido por esta. No se puede decir que las personas actúan en el curso habitual de sus negocios si llevan a cabo, en vez de la empresa, actividades que desde el punto de vista económico corresponden a la esfera de la empresa, mas que a las de sus propias operaciones mercantiles. Por ejemplo, el agente comisionista que no solo vendiese en su propio nombre los bienes de la empresa, sino también actuase habitualmente en relación con la misma en calidad de mandatario permanente con facultad para celebrar contratos, se consideraría establecimiento permanente de dicha empresa respecto de esa actividad en particular, ya que al actuar así lo estaría haciendo fuera del curso habitual de sus propios negocios mercantiles (a saber, los de agente comisionista) a

menos que sus actividades estuviesen limitadas a las mencionadas al final del párrafo 5.

Por su parte el párrafo 38 establece que:

De conformidad con la definición del término "establecimiento permanente" una aseguradora de un Estado puede causar impuestos en el otro Estado contratante por sus negocios de seguros si posee domicilio comercial fijo en los términos del párrafo 1 o si lleva a cabo sus negocios por conducto de una persona que satisface el significado del párrafo 5. Puesto que a veces las agencias de las aseguradoras extranjeras no satisfacen ninguno de los dos requisitos que anteceden, es concebible que dichas empresas hagan extensos negocios en un Estado sin causar impuestos en el mismo Estado respecto a las utilidades derivadas de dichos negocios. Para evitar dicha posibilidad varios de los Convenios suscritos por Estados miembros de la OCDE contienen una disposición al efecto de que se considerara que las aseguradoras de un Estado poseen establecimiento permanente en el otro Estado contratante, si cobran primas en dicho otro Estado por conducto de un agente ubicado en el mismo que no constituya establecimiento permanente en virtud del párrafo 5 o si asegura por conducto

de dicho agente contra riesgos ubicados en dicho territorio. La decisión acerca de si se debe incluir o no una disposición similar en un Convenio, dependerá de la situación de hecho y de derecho imperante en el Estado contratante de que se trate. Por lo tanto, será frecuente que no se contemple disposición alguna de dicha naturaleza y, en vista de ello no pareció aconsejable insertar a tales efectos en el Convenio Modelo.

En este sentido el Convenio con Corea eleva a Ley lo establecido en dichos párrafos, demarcando de manera clara ciertas reglas a considerarse respecto del alcance del párrafo 6.

El párrafo 37 hace especial énfasis en el hecho de que una subsidiaria no es por si misma un agente dependiente, consideramos que en el caso del Convenio con Corea esta aclaración sobraba ya que dicha especificación se tiene en el texto del Convenio.

De igual forma el párrafo 38 se refiere al caso específico de las empresas aseguradoras, en este sentido México en sus Convenios ha decidido insertar un párrafo con el propósito de aclarar que la actividad tendiente a asegurar riesgos localizados en México será considerada como un establecimiento permanente como ya se analizará mas adelante en otro apartado de esta obra.

Israel

El Convenio celebrado con Israel establece dentro de su Protocolo una serie de supuestos similares a los supuestos establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. En relación con el párrafo 7 del Artículo 5

Se considerará que un agente no actúa dentro del marco ordinario de su actividad en las siguientes circunstancias:

- a) cuando asuma riesgos en nombre de la empresa;*
- b) cuando realice actividades que económicamente correspondan a aquellas de la empresa y no a sus propias actividades;*
- c) cuando reciba su remuneración, independientemente del resultado de sus actividades.*

Así las cosas el Convenio celebrado con Israel establece tres supuestos adicionales similares a los contenidos en la legislación fiscal Mexicana, en este sentido la diferencia radicaría en que en el supuesto de la Ley Mexicana dichos supuestos son causales para encontrarse dentro del supuesto e establecimiento permanente en tanto que en el supuesto del

Convenio con Israel únicamente le quitan el estatus de independencia al agente, por lo que para ver si existe o no, establecimiento permanente tendrá que ubicarse dentro de lo dispuesto por los párrafos 1, 2, 3, 5 o 6 del Convenio.

Japón

Caso muy similar es el que sucede en el supuesto del Convenio celebrado con Japón en el cual se incluyen dos supuestos por los cuales el agente dejaría de ser considerado como independiente así las cosas el punto 2 del protocolo establece que:

2. En relación con el párrafo 7 del Artículo 5 del Convenio, se entiende que:

- (a) Cuando, en sustitución de la empresa, una persona realiza actos que, económicamente pertenecen a la esfera de la empresa más que a la de sus propias actividades empresariales, dicha persona no se considerará que actúa en el marco ordinario de sus actividades.*
- (b) Cuando las actividades comerciales que la persona realiza para la empresa están sujetas a instrucciones detalladas o a un control general por parte de esta empresa, o si el riesgo empresarial debe ser soportado por esta empresa, dicha persona no podrá considerarse independiente de esta empresa.*

VII.6 Párrafo 7

El párrafo 7 del Modelo Convenio tiene como propósito el aclarar el que el control accionario que se tenga en una sociedad no arrastra consigo que se tenga un establecimiento permanente. México tiende a tomar el lenguaje propuesto por la OCDE a continuación:

7. 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 realiza actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimientos permanentes de la otra.

Así las cosas en la mayoría de los Convenios celebrados con México se adopta dicho lenguaje como es el caso de los Convenios celebrados con Alemania, Bélgica⁷⁴, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Irlanda, Israel,

⁷⁴ Párrafo 8 del artículo 5 del Convenio Celebrado con Bélgica 8. 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.

Italia, Japón, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Singapur, Suecia y Suiza.

VII.7 Párrafo para Aseguradoras

Por otro lado, México añade un párrafo con un supuesto de establecimiento permanente respecto de la actividad de las aseguradoras como a continuación se indica:

No obstante las disposiciones del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente párrafo.

CAPITULO VIII “CONCLUSIONES”

La figura del establecimiento permanente es una forma mediante la cual los Estados marcan su potestad tributaria. México por su parte ha desarrollado este concepto dentro de su legislación y también a limitado su alcance a la luz de los diversos Convenios celebrados. El presente trabajo propone las siguientes consideraciones y conclusiones.

1. La figura del establecimiento permanente a la luz de la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla supuestos adicionales a los propuestos bajo el Convenio Modelo de la OCDE.
2. Bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta un agente independiente actuando fuera del marco ordinario de su actividad es considerado como un establecimiento permanente del residente en el extranjero. Por el contrario bajo el Modelo Convenio y los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por México un agente independiente actuando fuera del marco ordinario de su actividad no se convierte de manera inmediata en un establecimiento permanente del residente en el extranjero, sino que únicamente pierde su estatus de independencia.

3. La Ley del Impuesto sobre la Renta establece un supuesto de establecimiento permanente cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, en nuestra opinión a la luz de los Convenios celebrados por México dicho supuesto no caería dentro del supuesto de establecimiento permanente ya que dichas actividades serían realizadas por el fiduciario el cual en México es una institución financiera actuando en el marco ordinario de su actividad por lo que calificaría como un agente independiente.

4. El Convenio para evitar la doble imposición celebrado con Estados Unidos de América, aclara un supuesto de establecimiento permanente dentro del párrafo 5 (agente dependiente) en el cual se establece que si dicho agente dependiente procesa bienes o mercancías para el residente en el extranjero utilizando activos proporcionados por el residente en el extranjero, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente. En este sentido si bien ninguno otro Convenio celebrado por México contempla este lenguaje establecido en el Convenio con Estados Unidos de América podemos concluir que dicho supuesto es aplicable a todos los demás Convenios celebrados por México y que dicho lenguaje no es sino una aclaración de un supuesto ya existente de establecimiento permanente.

5. La convergencia de potestades tributarias encuentra una frontera en el concepto de establecimiento permanente cuando nos encontramos en el contexto de Convenios para evitar la doble imposición y por el contrario encuentra una extensión de dicha potestad tributaria cuando nos encontramos en la ausencia de dichos Convenios.

6. Así las cosas, la figura del establecimiento permanente es sin duda la piedra angular para evitar la doble imposición a la luz de los Convenios para evitar la doble imposición y marcar así la potestad tributaria.

7. El Actual Modelo Convenio para evitar la doble imposición es claramente un modelo que busca mantener el derecho al gravamen en el país de la residencia, lo anterior, en tanto que dicho modelo fue preparado por países exportadores de capital, por lo que el tomar dicho modelo sin reserva alguna deja en clara desventaja económica respecto del derecho al tributo a países como México en convenios celebrados con países miembros de la OCDE y una ventaja con países menos desarrollados que el nuestro.

Legislación y bibliografía

Legislación

1. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la Republica Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos Sobre la Renta.
2. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
3. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
4. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la Republica de Chile para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta y el patrimonio.
5. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.
6. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Checa para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio
7. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Dinamarca para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio
8. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República del Ecuador para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
9. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.
10. 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 Impuestos sobre la Renta.

11. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Finlandia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta.
12. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta.
13. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y Ganancias de Capital.
14. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta y Sobre las Ganancias de Capital
15. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio
16. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Italiana para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos Sobre la Renta y Prevenir la Evasión Fiscal.
17. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta
18. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Noruega para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio
19. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Polonia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta
20. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Portuguesa para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta

21. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta
22. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta
23. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta.
24. Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble imposición

Bibliografía

25. Anibal Alterni, Atilio. Derecho Privado. Ed. Abeledo Perrot 1989
26. Anziliotti, Dionisio. Curso de Derecho Internacional, Madrid 1935
27. Arellano Garcia, Carlos. Derecho Internacional Privado. Ed. Porrúa 1995
28. Arriola, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México 1990
29. Bettinger, Barrios, Estudios prácticos sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. Ed. ISEF. 1996
30. Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal, Ed. IURE Mexico, 2003
31. Chapoy, Dolores, Bonifaz, Beatriz, Derecho Fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991
32. Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE. Febrero 2003
33. Cruchaga, Miguel. Nociones de Derecho Internacional. Ed. Reus 1923

34. Fernández-Flores Jose Luis, Derecho internacional Público Ed. Revista de Derecho privado, Madrid, 1980
35. Kelsen Hans, Teoria General del Estado, Madrid 1934
36. Kruse, H.W. Derecho Tributario Ed. de Derecho Financiero Madrid ,1978
37. Nawiasky Hans, Cuestiones fundamentales de derecho tributario Ed Dr Franz A Pfeiffer 1926
38. Ortiz, Loreta. Derecho Internacional Publico. Ed. Harla México, 2001
39. Pastor Ridruejo, Jose, Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales Ed. Tecnos, Madrid 2001
40. Pérez de Ayala Jose Luis, Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991
41. Pereznieto, Leonel. Derecho Internacional Privado. Ed. Oxford University Press 1999
42. Ponce Gomez, Francisco, Derecho Fiscal, Ed. Banca y Comercio México, 1994
43. Quintana Valtierra Jesús, Derecho Tributario Mexicano Ed. Trillas. Mexico, 1999
44. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal. Ed. Harla, Mexico 1986
45. Sepúlveda, César. Derecho Internacional. Ed. Porrúa México, 1991
46. Sepúlveda Cesar, Curso de Derecho Internacional Público Ed. Porrúa México, 1973
47. Skaar, Arvidd A, The Permanent Establishment. 1991

48. Tron, Manuel. Régimen fiscal de los extranjeros en México.. Editorial Themis, México, 1994.

49. Virally, Michel, Manual de Derecho Internacional. Fondo de Cultura Económica, México, 1985