

308908 1  
2ej



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA  
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

TRABAJO QUE, COMO RESULTADO DEL  
SEMINARIO DE INVESTIGACION,  
PRESENTA COMO  
T E S I S

ALEJANDRA GONZALEZ MARIN  
PARA OPTAR POR EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA

DIRECTOR DE TESIS: C.P ROSALINDA FLORES GARCIA

MEXICO, D. F.

1999

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

272812



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.

*El éxito no se mide por resultados espectaculares,  
ni por la admiración que despertamos en los demás.  
Es sentirse bien con uno mismo, lo cual es una fuente de  
trabajo constante, de esfuerzo, de mantener vivos  
nuestra fe, amores e ilusiones.*

*Gabriela Vargas*

Dedico la realización de este trabajo a:

Dios que me ha dado una vida llena de felicidad y retos que me han ayudado a crecer y amar lo que me rodea.

.....

Mis Padres: por su apoyo, confianza, y sobre todo amor que es para mí la fuerza para seguir adelante.

.....

Mis hermanos: Rosy, David y Bertha, por su alegría, sencillez y amor, GRACIAS.

.....

A mis amigos:

Guillermo, Marcos, Elsa, Blanca, Claudia, Marisol, Gina, Ana, Ceci, Lili, Samy, Angie, Rafa, Yesy, Dany, Carmen, por estar siempre a mi lado y compartir conmigo alegrías, firstezas y logros.

.....

A Silvia y Víctor por su ayuda y apoyo en busca de mi superación profesional. Gracias!.

.....

A la C.P. Rosalinda Flores, por su paciencia y comprensión en la elaboración de este y otros trabajos.

.....

A mi familia: Abuelos, Tías, tíos, primas, primos... por compartir conmigo tantos momentos de alegría.

.....

A Héctor por su amor y comprensión en todo momento....Gracias.

.....

A todos aquellos que de alguna manera hicieron posible la realización de este trabajo.

.....

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b>	.....	1
<b>INTRODUCCIÓN</b>	.....	2
<b>CAPÍTULO I</b>	<b>ORIGEN Y DEFINICIÓN DEL</b>	
	<b>ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.</b>	
1.1 Razón del Establecimiento Permanente.	.....	5
1.1.1 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.	.....	6
1.2 Origen del Establecimiento Permanente.	.....	7
1.3 Definición General.	.....	9
1.3.1 Elementos del Establecimiento Permanente.	.....	10
1.3.2 Definición de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	.....	18
1.3.3 Base Fija.	.....	21
1.4 Tratados Internacionales celebrados por México.	.....	22
<b>CAPÍTULO II</b>	<b>ESTABLECIMIENTOS QUE NO SE CONSIDERAN</b>	
	<b>PERMANENTES.</b>	
2.1 Almacenamiento y Exhibición.	.....	26
2.2 Bienes para su Transformación.	.....	27
2.3 Compra de Bienes y Mercancías.	.....	29
2.4 Actividades de Naturaleza Previa o Auxiliar.	.....	29
2.5 Entrega de Bienes en Depósito Fiscal.	.....	33

### **CAPÍTULO III      ELEMENTOS QUE DETERMINAN LA EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

3.1 Agentes Dependientes o Representante. ....	36
3.2 Agentes Independientes. ....	39
3.3 Fideicomiso. ....	46
3.3.1 Concepto y Generalidades. ....	46
3.3.2 Elementos del Fideicomiso. ....	48
3.3.3 Existencia de EP en Fideicomisos. ....	50
3.3.4 Efectos Fiscales. ....	51
3.4 Servicios de Construcción, Montaje, Instalación y Mantenimiento. ....	52
3.4.1 Duración de la Actividad. ....	55
3.4.2 Diversos Supuestos. ....	58
3.5 Empresas Aseguradoras. ....	61
3.6 Otros casos particulares. ....	63

### **CAPÍTULO IV      RÉGIMEN FISCAL APLICABLE AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

4.1 Generalidades de las Implicaciones Fiscales del Establecimiento Permanente. ....	67
4.2 Ingresos del Establecimiento Permanente. ....	69
4.2.1 Enajenación por otros Establecimientos Permanentes. ....	71
4.2.2 Participación en las Erogaciones. ....	73
4.2.3 Lineamientos para determinar Impuesto sobre ingresos de un EP. ....	75
4.2.4 Remesas de Efectivo recibidas. ....	77
4.3 Deducciones del Establecimiento Permanente. ....	78
4.3.1 Deducción del valor de las Mercancías. ....	81
4.3.2 Transportación Aérea o Terrestre. ....	82

4.3.3	Deducción de las Inversiones.	.....	84
4.3.4	Conceptos no deducibles.	.....	84
4.4	Remesas de Capital.	.....	86
4.5	Otras Implicaciones Fiscales.	.....	88
4.5.1	Implicaciones del Impuesto al Valor Agregado.	.....	88
4.5.2	Impuesto al Activo.	.....	92
4.5.3	Facultades de las Autoridades Hacendarias.	.....	93
4.5.4	Obligaciones Generales.	.....	93
4.6	Tratados Fiscales Internacionales.	.....	95

<b>CAPÍTULO V.</b>	<b>LISTA DE PASOS A SEGUIR PARA EL REGISTRO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.</b>		97
--------------------	---	--	----

**CAPÍTULO VI. CASOS PRÁCTICOS.**

6.1	CASO 1.	.....	103
6.2	CASO 2.	.....	109

<b>CONCLUSIONES</b>		.....	113
---------------------	--	-------	-----

<b>BIBLIOGRAFÍA</b>		.....	118
---------------------	--	-------	-----

## **ABREVIATURAS**

<b>CC</b>	<b>Código de Comercio</b>
<b>CFE</b>	<b>Código Fiscal de la Federación</b>
<b>EP</b>	<b>Establecimiento Permanente</b>
<b>IMPAC</b>	<b>Impuesto al Activo</b>
<b>ISR</b>	<b>Impuesto Sobre la Renta</b>
<b>IVA</b>	<b>Impuesto al Valor Agregado</b>
<b>LIMPAC</b>	<b>Ley del Impuesto al Activo</b>
<b>LGTOC</b>	<b>Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito</b>
<b>LISR</b>	<b>Ley del Impuesto Sobre la Renta</b>
<b>LIVA</b>	<b>Ley del Impuesto al Valor Agregado</b>
<b>RISR</b>	<b>Reglamento del Impuesto Sobre la Renta</b>
<b>SHCP</b>	<b>Secretaría de Hacienda y Crédito Público</b>
<b>OCDE</b>	<b>Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico</b>

## INTRODUCCIÓN

Hace algunos años, la economía mexicana era cerrada y proteccionista, actualmente esta situación ha cambiado y se está tendiendo hacia una economía abierta que promueve la inversión extranjera.

A medida que la competencia interna aumenta y existen menos barreras comerciales, es más común que empresas de varios países busquen ampliar sus mercados realizando diversas actividades en otros lugares que pudieran ser potencialmente más redituables a sus intereses económicos.

En México existen diversas formas de hacer negocio, la creación de una nueva entidad jurídica con figura de sucursal, no es la única, aunque sí la más común. La apertura de una sucursal puede ser desde el punto de vista fiscal del país de origen una forma más atractiva de conducir el negocio en territorio nacional.

El hecho de que existan distintas maneras de hacer negocio en nuestro país, ha provocado gran diversidad de medidas fiscales con objeto de gravar la riqueza generada en territorio nacional que causa ingresos recibidos por residentes en el extranjero.

La figura del Establecimiento Permanente surge como mecanismo de solución al problema de doble tributación internacional, que se ha venido desarrollando a lo largo de la historia económica de aquel país que busca gravar los ingresos de sus residentes derivados de

alguna actividad empresarial y de aquellos residentes extranjeros que obtienen de alguna forma beneficios económicos derivados de una actividad empresarial desarrollada en dicho país.

Este es el caso de México, que entre otros países ha desarrollado la figura del EP para evitar la doble tributación de residentes extranjeros que realizan actividades empresariales en nuestro país y que en la mayoría de los casos sus ingresos quedan gravados tanto en su país de origen como en el nuestro.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de la cual México es miembro desde 1994 ha colaborado a la solución del problema de doble tributación, constituyendo una alianza entre los países que la integran, México entre ellos. La OCDE propone una definición general del Establecimiento Permanente:

*Lugar fijo de negocios a través del cual se llevan a cabo total o parcialmente las actividades de una empresa. El Establecimiento Permanente no es una persona jurídica independiente de su matriz, cuyo establecimiento en otro país viene a ser gravado por las actividades empresariales que lleva a cabo en el mismo.*

La legislación mexicana, al igual que muchas otras contempla la figura del EP para poder ejercer su soberanía tributaria respecto a los residentes en el extranjero que realizan actividades comerciales o industriales en México, sin constituirse como una entidad jurídica.

Actualmente, hay empresas extranjeras que realizan actividades en nuestro país y dan lugar a la existencia de un EP, este suceso se ha vuelto común en los últimos años y muchas veces los países extranjeros no tienen conocimiento de las implicaciones fiscales y contables que trae consigo la figura del Establecimiento Permanente en México; tampoco se ha dado difusión a la existencia de convenios que existen con otros países para evitar la doble tributación. Esta falta de difusión, en numerosas ocasiones ha marcado la pauta para que las empresas extranjeras no inviertan en nuestro país.

Corresponde a los profesionales de la tributación internacional (como podrían ser los Abogados y Contadores Públicos), el difundir la información necesaria para que los extranjeros con actividades empresariales conozcan las consecuencias fiscales y contables que existen actualmente al establecer sus empresas en nuestro país.

El objeto del presente trabajo, es analizar y conocer cuándo existe un EP para un extranjero que lleva a cabo actividades en territorio nacional de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta así como las implicaciones que trae consigo la creación o la simple existencia del mismo.

## **CAPÍTULO I.**

### **ORIGEN Y DEFINICIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

Las legislaciones tributarias modernas de la comunidad internacional de Estados acuden al concepto de “*establecimiento permanente*” para establecer su soberanía tributaria respecto de extranjeros que, en el territorio del Estado que adopta esta figura jurídica, llevan a cabo actividades económicas sin que en él se acuda a la creación de personas jurídicas colectivas, como una sociedad mercantil.<sup>1</sup>

#### **1.1 Razón del Establecimiento Permanente.**

La figura del establecimiento permanente surgió como un mecanismo para solucionar el problema de la doble tributación internacional, generada por dos tendencias encontradas: una, la de los países en vías de desarrollo, importadores de capital, que tienden a gravar la fuente de riqueza del ingreso independientemente de la residencia de los contribuyentes; y la otra por el contrario, aplicada en los países desarrollados exportadores de ese capital, para gravar los ingresos percibidos por sus residentes, sea cual fuere el lugar donde se encuentre la fuente de los mismos. Al momento en que unos Estados gravan la fuente del ingreso y otros parten del concepto de residencia de las personas, la consecuencia que se presenta es la de la doble tributación internacional.

---

<sup>1</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México, 1995. Tomo II, p 293

Como solución a la problemática de la doble tributación, se ha propuesto que los Estados adopten en forma unilateral la figura de EP. En virtud de dicha figura, los beneficios derivados de una actividad empresarial desarrollada por los residentes de un Estado contratante, pueden también gravarse en otro Estado si en éste existe un EP perteneciente a aquellos.

De acuerdo a lo antes mencionado, los beneficios empresariales que obtengan las empresas de un Estado contratante (México, por ejemplo), percibidos en otro Estado contratante (Alemania, por ejemplo), no podrán gravarse en Alemania a menos que la empresa mexicana tenga en Alemania un EP y los ingresos sean atribuibles al propio establecimiento. Si los beneficios obtenidos en Alemania por la empresa mexicana no se imputan a un EP de la misma, México será el único Estado que podrá someter los beneficios a su imposición. Por otra parte, si los ingresos son atribuibles a un EP de la empresa mexicana, Alemania también podrá gravar los ingresos respectivos conforme a su legislación impositiva.<sup>2</sup> Sin embargo, existen convenios con otros países, por ejemplo Estados Unidos, en los que se establece que los ingresos obtenidos se pueden gravar en ambos países, dando lugar al acreditamiento.

### **1.1.1 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.**

A la solución del problema de la doble imposición ha colaborado la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, que es un organismo internacional de carácter

---

<sup>2</sup> Cfr. PÉREZ DE ACHA, Luis. Establecimiento Permanente. Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Primera edición, Editorial Themis, México 1994, p 10.

gubernamental y constituye una alianza económica para la cooperación entre los Estados miembro que la integran. La OCDE, se constituyó mediante un tratado internacional firmado en París el 14 de diciembre de 1960, en ella se han agrupado 25 países, México entre ellos, y tiene por objeto promover políticas encaminadas a: (i) procurar la mayor expansión posible de la economía y el empleo; un incremento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera, para así contribuir al desarrollo de la economía mundial; (ii) contribuir a una sana expansión económica de los países miembros y, en los que no lo son, si es que estuvieran en vías de desarrollo económico; y (iii) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

La OCDE a través de su Comité Fiscal produjo un informe denominado “Modelo de Convenio para la Doble Tributación y el Patrimonio” (“El Convenio”), el cual tiene por objeto evitar el problema de la doble tributación a nivel internacional mediante la celebración de tratados entre los países que integran la comunidad internacional; El Convenio más reciente es el de 1977, actualizado en 1992 y 1994.<sup>3</sup>

## **1.2 Origen del Establecimiento Permanente.**

La cláusula de los EP en los tratados para evitar la doble tributación tiene su historia con el origen de dichos tratados internacionales. El periodo de cambio de la cláusula de EP inicia con los Modelos de Convenciones, que empieza por el de la Liga de las Naciones en 1927,

---

<sup>3</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, pp 294,295

después por el primer modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1963 y el Modelo de Naciones Unidas de 1980, hasta llegar a la versión revisada en 1994 del Convenio Modelo 1977 de la OCDE.

Desde el punto de vista del Derecho Interno, el EP se inicia en la segunda mitad del siglo XIX en Prusia (Alemania), en donde se establecía que una transacción en un lugar fijo de negocios se gravaría en Prusia, aún cuando el propietario viviera en otro país. Fue a partir de 1891 cuando se adoptó en el derecho interno de esos Estados el término establecimiento permanente para definir el lugar fijo de negocios al que se aludía en sus leyes internas.

Al inicio del siglo XX ya existían tratados entre diversos países para evitar la doble imposición, sin embargo, el primer tratado internacional para evitar la doble tributación es el que se celebró el 21 de junio de 1899 entre los gobiernos del Estado Austro-Húngaro y el de Prusia. De acuerdo a este tratado, las utilidades derivadas de actividades comerciales realizadas a través de un EP en el otro Estado se gravarían en este otro Estado, por lo que se puede observar que el criterio que prevaleció en dicho convenio fue el relativo al lugar de ubicación de la fuente de riqueza.

La Liga de las Naciones, órgano antecesor de la Organización de las Naciones Unidas, fue la primera en iniciar estudios serios tendientes a que se evitara la doble tributación. En la primera Convención Modelo de 1927 de la Liga de las Naciones, se adoptó el principio de que el Estado de residencia del sujeto es el que tenía la facultad impositiva por antonomasia, pero se permitía que el Estado de ubicación de la fuente de riqueza también

gravara las utilidades de los no residentes si en este Estado se configuraba la existencia de un EP.

Fue la Convención Modelo de la OCDE de 1963 la que por primera vez definió el EP como “un lugar fijo de negocios en el que la actividad de una empresa se lleva a cabo, de manera total o parcial”.

### **1.3 Definición General.**

La OCDE establece en El Convenio la siguiente definición general: “el EP es un lugar fijo de negocios a través del cual se llevan a cabo total o parcialmente las actividades de una empresa. El EP no es una persona jurídica independiente de su matriz, sino que es la propia matriz, cuyo establecimiento en otro país viene a ser gravado por las actividades empresariales que lleva a cabo en el mismo”.

Lo que la OCDE propone sobre el EP ha sido adoptado e incluido en su propia legislación interna por México y lo aplica en los tratados internacionales que ha celebrado con otros Estados para evitar la doble tributación.

En los tratados internacionales se adopta el principio de que sólo el Estado de residencia tiene la facultad de gravar las utilidades empresariales de sus residentes, excepto cuando éstos tengan un EP en otro Estado contratante, dicho estado también puede gravar ingresos del residente en el otro Estado contratante, atribuibles al EP. En este supuesto, para evitar la doble tributación, que surge cuando dos Estados (el residente y el del EP) establecen

cargas tributarias a la misma persona respecto del mismo ingreso, el Estado de residencia del propietario del EP tendría que permitir a su residente el acreditamiento del impuesto pagado en el Estado de ubicación del EP. En mi opinión el no permitir esto, violaría uno de los principios fundamentales de la doctrina tributaria internacional: “Evitar la doble imposición”.

### **1.3.1 ELEMENTOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

De acuerdo a la definición antes mencionada, se puede analizar que el EP está constituido por los siguientes elementos:

- ✓ Lugar de Negocios.
- ✓ Lugar Fijo.
- ✓ Realización de Actividades Empresariales.
- ✓ Representante.
- ✓ Circunstancias Especiales.

En el capítulo III, explicaré de manera más detallada lo que se refiere al concepto y actividades del Representante, y lo que encierran las Circunstancias Especiales para que exista un EP, ya que estos elementos se presentan en el caso de que la Empresa actúe a través de una persona dependiente o independiente en el país.

## ▪ Lugar de Negocios

Para poder precisar el alcance de dicha expresión, es necesario determinar el significado de “Negocio”, el cual no se define expresamente en los convenios pero que siempre está relacionado con las actividades empresariales.

El término técnico de **negocio** aparece hasta el siglo XIX, aún cuando el mismo derecho romano y las legislaciones europeas antiguas empleaban ya esta expresión, pero en un sentido tan amplio que no permitía darle una definición concreta al mismo.

Fue hasta el siglo XIX cuando algunos autores de la doctrina alemana, introdujeron como normal el término de negocio jurídico, al distinguir los simples actos (las antiguas acciones del Derecho romano) de aquellos que además de producir efectos jurídicos, sirven para establecer o modificar una relación jurídica. Este concepto ha sido aceptado en muchos países de Europa.<sup>4</sup>

En términos doctrinales, por negocio se entiende la manifestación de voluntad de una o varias partes encaminada a producir algún efecto jurídico que sea reconocido por la ley, es un actuar para la defensa de uno o varios intereses del titular o titulares.

En términos mercantiles, un negocio es la ocupación en la que se emplea trabajo, atención o tiempo, creado por lucro o interés.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Cfr. RUÍZ, Ricardo, Derecho Civil, El Negocio Jurídico. tercera edición, Universidad Complutense Madrid 1980, pp 20-25

<sup>5</sup> Cfr. Microsoft bookshelf en español para Office – Diccionario lengua española.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera EP a cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Un “lugar de negocios” comprende cualquier instalación, local o apoyo material que sea utilizado para realizar actividades empresariales, independientemente del fin que tenga el uso de dicho lugar, además de que el mismo lugar de negocios involucra los activos tangibles utilizados para el desarrollo de actividades empresariales que puede determinar la existencia de un EP.

Además de lo antes mencionado, un lugar de negocios también puede existir cuando una empresa tiene a su disposición un cuarto vacío, el cual puede ser catalogado como EP de una manera válida, sin olvidar que las actividades empresariales se realizan regularmente fuera del lugar de negocios.<sup>6</sup>

El hecho de que los locales, instalaciones o apoyos materiales sean propios o rentados, es irrelevante debido a que la importancia radica en su disposición y el uso para el que se les destine.

---

<sup>6</sup> Cfr. VOGUEL, Klaus. On Double Taxation Convention. Traducción al inglés de la segunda edición alemana, Editorial Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1991, p 205

Por lo tanto, lo único que se requiere es que las empresas tengan un poder de disposición sobre los locales, instalaciones o apoyos materiales, sea éste de carácter oneroso o bien gratuito.

Por lo antes mencionado, para conocer la existencia de un EP se necesita determinar si el lugar en el que éste se encuentra se llevan a cabo actividades empresariales, sin la necesidad de atender a otras circunstancias que de hecho o derecho limiten ese poder de disposición.

La actividad empresarial de un EP puede estar situada en el lugar donde se encuentra otra empresa y utilizar el local, las instalaciones y los apoyos materiales de ésta. Por el contrario, si el lugar de negocios es comprado o rentado por una empresa, pero lo pone a disposición de una tercera persona, si ésta persona realiza actividades empresariales podrá tener EP en dicho lugar, y no así la empresa que compra o renta dicho lugar de negocios.

El poder de disposición con que deben contar las empresas no tiene que ser exclusivo, pues dicho lugar de negocios puede ser ocupado conjunta o separadamente por varias personas y todas tener ahí un EP.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> *Ídem*, p 206

## b) Lugar Fijo

Para que se pueda entender que un lugar sea fijo, generalmente tiene que haber una conexión o vínculo entre dicho lugar y un punto geográfico específico, por lo que resulta sin importancia la duración de la actividad realizada por la empresa si ésta no tiene un lugar bien definido en donde operar. Sin embargo, no es necesario que los locales, instalaciones o los apoyos materiales deban estar fijados al suelo, pues para ello es suficiente que el equipo y maquinaria permanezcan en un sitio determinado.

Para la existencia de un EP se requiere que el lugar de negocios tenga cierto grado de permanencia, es decir, que el mismo no tenga carácter solamente temporal. Si un lugar de negocios no se establece con una finalidad temporal, el mismo puede constituir un EP, aun cuando en la práctica subsista solamente por un corto tiempo debido a la naturaleza de la actividad empresarial o porque fuera prematuramente liquidado como consecuencia de circunstancias ajenas, tales como la muerte del contribuyente o la quiebra del negocio.<sup>8</sup>

El punto principal es que si una empresa realiza sus operaciones en forma regular, entonces podrá presumirse la existencia de un EP, independientemente del tiempo que dure la actividad empresarial. Otro punto decisivo es el *plan* con el cual el lugar de negocios es establecido, es decir, la intención que se tiene cuando se inicia la actividad empresarial en el territorio de un Estado. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE afirma lo siguiente:

---

<sup>8</sup> Cfr. PÉREZ DE ACHA, Luis. Establecimiento Permanente. Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Primera edición, Editorial Themis, México 1994, p 14

*Cuando un lugar de negocios que en un principio fue proyectado con un objetivo exclusivamente provisional, es establecido por un período tal que no puede ser considerado como temporal, se convierte en un establecimiento permanente.*

La permanencia del lugar de negocios no implica que la actividad empresarial deba realizarse en forma constante e ininterrumpida, sino que la misma sea desarrollada con bases de regularidad y en un lugar que esté a disposición del contribuyente.

### **c) Realización de Actividades Empresariales**

Para que un lugar de negocios pueda considerarse como EP, en éste las empresas deben realizar total o parcialmente, actividades empresariales. En México se debe acudir a lo establecido en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF), a la letra, dicha disposición establece que se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

De acuerdo al artículo 75 del Código de Comercio (CC), la ley reputa como actos comerciales, entre otros:

- Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados.

- Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se realicen con propósito comercial.
  - Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles.
  - Empresas de abastecimiento y suministros.
  - Las empresas de construcción y trabajos públicos y privados.
  - Las empresas de fabricación y manufactura.
  - Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, y las empresas de turismo.
  - Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas.
  - Las empresas de comisiones y de agencias.
  - Las empresas de espectáculos públicos.
  - Las operaciones de bancos.
  - Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por la empresa.
  - Los depósitos en almacenes generales.
  - Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.
  
- V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
  
- VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

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

Al realizar las actividades antes mencionadas, no necesariamente debe haber una finalidad predominantemente productiva, pero sí se requiere que en el EP efectivamente se realicen negocios.

Considero que la productividad del EP es válida al contribuir directamente a las utilidades de la empresa, además de servir a la finalidad de la empresa en su integridad. La actividad que se desarrolla en el EP tiene que ser de negocios, es decir, lucrativa de carácter independiente y distinta de la explotación de bienes inmuebles.

La actividad de la empresa tiene que ser realizada en o a través del lugar fijo de negocios o a través de un representante.

### **1.3.2 Definición en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

En el derecho mexicano, se hace referencia a través de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (que entró en vigor el 1º de enero de 1981) a la figura del EP como supuesto legal para que un residente en el extranjero sea sujeto obligado al pago del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 1º de la LISR señala quiénes son las personas físicas y morales que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, señalando así los siguientes casos:

**I. Residentes en México.** Los residentes en México con respecto a todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. En cuanto a esta residencia en territorio nacional, el CFF considera en su artículo 9 a las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso anterior.

En cuanto a las personas morales, se consideran residentes en territorio nacional, aquellas que se hayan constituido de acuerdo a las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

2. **Residentes en el extranjero.** Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

3. **Establecimiento Permanente o base fija en México.** Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Para efectos de la LISR, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se

entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas talleres, instalaciones, minas, canteras, o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Cabe mencionar que el residente en el extranjero que se registre en México para llevar a cabo actividades de carácter empresarial, se considera para efectos fiscales como un EP y debe acumular los ingresos obtenidos, bajo el criterio de territorialidad. Sin embargo, el residente en el extranjero que pretenda realizar estas actividades empresariales constituyendo una sociedad en los términos de las leyes mercantiles, se considerará en el ámbito tributario como un ente residente en nuestro país y por lo tanto, sujeto a las reglas de universalidad del ingreso.<sup>9</sup> Esto se ve reflejado en el artículo 2 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual indica que dichas sociedades tienen su propia personalidad jurídica, distinta de la de sus accionistas.

El artículo 2 de la LISR señala diversas modalidades que originan la existencia de un EP en México aún cuando el residente en el extranjero no tenga un lugar de negocios ni un representante, estos supuestos serán analizados en el capítulo III.

---

<sup>9</sup> Cfr. BETTINGER, Herbert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente, Primera edición, Editorial ISEF, México 1998, p 19

### 1.3.3 Base Fija

En el año de 1992 se incorporó a la ley la figura fiscal de la base fija, la cual al igual que el EP, está sujeta al impuesto mexicano por los ingresos que a la misma le sean atribuibles de acuerdo al artículo 1º fracción II de la LISR.

De la misma forma, el artículo 2 prevé que “tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros y las profesionales independientes.”<sup>10</sup>

Del párrafo anterior se desprenden los siguientes puntos:

- Existencia de un lugar físico para desarrollar las actividades que señala la Ley.
- Servicios descritos en forma enunciativa y no limitativa que por lo tanto, pueden quedar comprendidos en otros servicios de la misma naturaleza.
- Los servicios deben ser prestados de forma independiente por un residente en el extranjero y no independiente de un patrón.

---

<sup>10</sup> Cfr. Compilación Fiscal Correlacionada 1998, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 1,2, Dofiscal Editores Tercera edición diciembre 1997

- El régimen fiscal atribuible a la Base Fija, es igual que el atribuible al EP, cuando se trata de Sociedades y Asociaciones Civiles. Sin embargo, si la Base Fija está integrada por una persona física, entonces causará el impuesto conforme al tratamiento de honorarios.

Lo descrito anteriormente tiene por objeto simplemente, apuntar que a la Base Fija se le aplica el mismo tratamiento que dispone la LISR para las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales independientes.

Es importante hacer mención que para efectos del presente trabajo, los puntos relacionados con el EP se refieren también a las Bases Fijas.<sup>11</sup>

#### **1.4 Tratados Internacionales celebrados por México.**

La situación que prevalece para los extranjeros al configurarse la existencia de EP en México, es la de ser contribuyentes del ISR mexicano de acuerdo a lo establecido en la LISR. Sin embargo, a los residentes de Estados con los que México tenga celebrados tratados para evitar la doble tributación, deberán aplicarse las normas especiales que se contengan en dichos convenios debido a que son situaciones regidas por ellos, que tienen jerarquía internacional y no la LISR que tiene carácter territorial y además será aplicable invariablemente si México no tiene firmado algún tratado con el país en cuestión.

---

<sup>11</sup> Cfr. Nota elaborada por Sergio Hernández Weber (BDO Hernández, Lozano, Marrón y Cía, S.C), Comisión Fiscal Internacional del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

De acuerdo a lo establecido por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, “se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. De esta definición se enfatiza que el tratado constituye una manifestación de voluntad de los Estados que lo suscriben con el fin de obligarse a realizar la conducta acordada. Su esencia radica en que forma una fuente específica de obligación de derecho internacional contraída voluntariamente por un Estado a favor de otro y que da origen a derechos recíprocos entre los contratantes.

La norma particular que contenga un tratado internacional, opera como norma de excepción, y es la que rige en el caso concreto. Lo anterior está fundamentado en el artículo 12 del Código Civil local para el Distrito Federal supletorio en materia federal que establece lo siguiente:

*Las leyes mexicanas rigen a todas las personas que se encuentren en la República, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquellos que se sometan a dichas leyes, salvo cuando éstas prevean la aplicación de un derecho extranjero y salvo, además, lo previsto en los tratados y convenciones de que México sea parte.*

El tratado internacional constituye una norma particular de excepción a la norma general que se contiene en la LISR, que fue creada por el órgano competente para ello: El poder ejecutivo.

El hecho de que la LISR aplique un criterio distinto al que México adoptó en los tratados internacionales que ha celebrado con otros Estados para evitar la doble tributación, no significa que alguno de ellos sea considerado como irregular. Lo que la LISR regula es la configuración de un EP en México de un no residente cuando se cae en determinados supuestos. En cambio, los tratados internacionales configuran la existencia de un EP sujeta a supuestos establecidos en otra norma (el tratado) y para otras personas, las cuales se ven condicionadas al sacrificio mutuo y recíproco de las facultades impositivas de los Estados que celebran el tratado.

De acuerdo a lo antes mencionado, la situación de todos los residentes en el extranjero que tienen alguna actividad en México es desigual de aquellos residentes en Estados que tengan celebrado tratado con México para evitar la doble tributación, con respecto de quienes residen en Estados que no tengan celebrados convenios de igual naturaleza con México.<sup>12</sup>

La aplicación de los Convenios en sustitución de la LISR, para el caso de pagos al extranjero, resulta por demás conveniente puesto que otorga beneficios impositivos a la mayoría de las transacciones que se efectúen entre residentes de nuestro país y residentes de

---

<sup>12</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, pp 300-304

los países contratantes. Estos beneficios se aplican en lugar de las disposiciones fiscales que existan al respecto en cada uno de los países, y pueden consistir en la disminución de alguna tasa de retención por citar alguna.

A partir del 1º de enero de 1999, se modifica el primer párrafo del artículo 4-A de la LISR, mismo que establece los requisitos a cumplir para poder aprovechar los beneficios que concede un tratado internacional para evitar la doble tributación, que por dicha disposición transitoria será suficiente con acreditar la residencia en el país con que se celebró el tratado y cumplir con las disposiciones del propio tratado. El mismo artículo 4-A cita en su último párrafo:

*Las constancias que expidan autoridades extranjeras para acreditar residencia harán fe sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando la autoridad fiscal así lo requiera.*

## **CAPÍTULO II**

### **ESTABLECIMIENTOS QUE NO SE CONSIDERAN PERMANENTES.**

Como se explicó en el Capítulo I, para que un residente extranjero se convierta en sujeto del Impuesto Sobre la Renta Mexicano, éste debe obtener ingresos por una actividad empresarial. En el artículo 3 de la LISR se mencionan qué actividades no se consideran establecimiento permanente. La nota característica de esas actividades se puede referir generalmente a que son de naturaleza preparatoria o auxiliar.

A continuación haré mención de las actividades que por su naturaleza no ocasionan que se considere la existencia de un EP. Es importante que cada actividad sea debidamente analizada para determinar su verdadera naturaleza.

#### **2.1 Almacenamiento y Exhibición.**

El artículo 3 de la LISR fracción I, dispone respecto a los almacenes, bodegas o exhibidores que éstos no se considerarán establecimientos permanentes:

*La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.*

El artículo citado lo considera así, porque esta actividad es previa a la celebración de los actos jurídicos que generan los ingresos. Los bienes o mercancías deben pertenecer a la propia empresa o bien ésta, debe ejercer sobre ellos un poder de disposición como si fuese

la propietaria de los mismos. El término bienes o mercancías comprende a los activos fijos e inventario. El almacenar y exhibir mercancías también comprende otras actividades que están relacionadas con la entrega, el empaque y el despacho de bienes y mercancías.<sup>13</sup>

Sin embargo, hay ocasiones en las que aún cuando en ese lugar se enajenen bienes y por consiguiente se obtengan ingresos, no se considera EP; es decir, si al finalizar las actividades de exhibición de bienes en las instalaciones que se tuvieren en territorio nacional, se enajenaran las mercancías que ahí se hubieren exhibido; aún cuando no se haya tenido la intención de funcionar permanentemente como vendedor de esos bienes, se considera que se está cerrando una operación o actividad empresarial que corresponde al extranjero.

## **2.2 Bienes para su Transformación**

El mismo artículo 3 en la fracción II, establece que no se considera establecimiento permanente:

*La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.*

---

<sup>13</sup> Cfr. VOGUEL, Klaus. On Double Taxation Convention, Traducción al inglés de la segunda edición alemana, Editorial Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1991, p 234

Esta fracción ratifica lo señalado en el punto 2.1, es decir, los bienes o mercancías que las empresas tengan en existencia nunca podrán constituir EP conforme a la definición general del mismo concepto, pues el almacenar, exponer, o entregar, solamente constituye una parte del actuar para conseguir un objetivo en función de lo que realiza una empresa o cualquier ramo de la producción, es decir, que las actividades mencionadas forman parte del círculo que conforma una actividad empresarial, mas no significa la actividad completa que se realice en un lugar fijo de negocios.

La actividad de transformar mercancías por cuenta y orden de otra persona, no se considera EP debido a que es un concepto referido a las maquiladoras, las cuales reciben mercancías o bienes del extranjero, con el fin de llevar a cabo determinados procesos industriales de ensamble, acabado, reparación o mantenimiento. Las mercancías o bienes transformados son retornados posteriormente al país de origen, sin que el extranjero lleve a cabo operaciones gravables en territorio nacional.

Lo anterior significa que los bienes o mercancías se encuentran almacenados en las instalaciones de otra compañía, que es la que los procesa. El término procesar se refiere al trabajo realizado sobre artículos o productos para cambiarles algunas de sus características esenciales, o si se trata de materia prima o productos semiterminados, para transformarlos en algo diferente.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, pp 331

### **2.3 Compra de Bienes y Mercancías**

El artículo 3 de la LISR en su fracción III, establece que no se considera que constituye un EP:

*La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.*

La compra de bienes o mercancías para enajenarlos, no constituye una actividad empresarial. El hecho de enajenar es el acto último que producirá ingresos y por lo tanto la satisfacción de la finalidad económica de la entidad, por esto la compra está excluida de la posibilidad de la existencia de un EP. La compra de bienes o mercancías no incrementa el patrimonio monetario o las utilidades de la empresa, por el contrario, las disminuye, no se atribuye ningún beneficio empresarial que dé lugar a un establecimiento permanente.

### **2.4 Actividades de Naturaleza Previa o Auxiliar.**

Asimismo, de acuerdo al artículo 3 fracción IV de la LISR, no se considerará EP:

*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.*

Conforme a lo antes citado, el carácter de la actividad debe ser preparatoria o auxiliar, a la vez que la realización de la misma tiene que ser en favor de la propia empresa y no de terceras personas.

Se consideran actividades de naturaleza previa o auxiliar: hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, investigaciones de mercado, exploración de terrenos propicios para explotación y preparar la colocación de préstamos.

Al utilizar un local determinado con el objeto de recoger información para una empresa, particularmente las oficinas que los periódicos tengan en otros Estados, en las que trabajan sus corresponsales y que no tienen otra finalidad que la de recabar información o noticias; estos locales, no serán considerados como EP. Tampoco lo serán aquellas empresas que tengan oficinas, con el único fin de hacer estudios de mercado para determinar qué tan factible es el mercado mexicano en cuestión de aceptación de un producto nuevo.

Por lo anterior, si la información recabada en esas oficinas es posteriormente analizada, evaluada o editada en el mismo local, dichas oficinas sí constituirán EP, independientemente del lugar en el que la información procesada se vaya a utilizar o comercializar.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Cfr. VOGUEL, Klaus. *On Double Taxation Convention*, Traducción al inglés de la segunda edición alemana, Editorial Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1991, p 235

Para poder determinar los casos en los que las actividades son de esta naturaleza, se debe analizar cada situación en concreto, en relación con la actividad general de la empresa. Sin embargo, es importante señalar que: “no podrán considerarse actividades de naturaleza previa o auxiliar a las que realice el residente en el extranjero si sus actividades principales coinciden con lo que hasta aquí se ha considerado como previo o auxiliar”.<sup>16</sup>

El criterio antes señalado está fundamentado en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta:

*Para los efectos de la fracción IV del artículo 3 de la Ley, se considera que no son actividades previas o auxiliares, las que sean iguales a las actividades del residente en el extranjero, salvo que dichas actividades también tengan la naturaleza de previas o auxiliares en el extranjero. No se considerarán actividades auxiliares las de dirección.*

Los casos en los que la actividad no sería de naturaleza previa o auxiliar, y por lo tanto ocasionará que se considere EP, son los siguientes:

- a) Entrega de patentes y de tecnología por parte de un lugar fijo de negocios, cuando la propia actividad es la que se desarrolla por la empresa en su totalidad.

---

<sup>16</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, p 332

- b) Un lugar fijo de negocios el cual tiene como función la administración de una empresa o una parte de la misma.
- c) Empresa con ramificaciones internacionales que establece una oficina en la que se realizan funciones de dirección, supervisión, y coordinación en Estados en los que ella tenga subsidiarias, agentes o licenciatarios.
- d) Compañía internacional que delega sus funciones de dirección en sus oficinas regionales de administración, estas oficinas regionales, también se considerarán EP como en el inciso anterior.
- e) Funciones de dirección, aún cuando éstas sólo cubran ciertas áreas de operaciones de la compañía, por ser una actividad esencial en las operaciones de la empresa, no se puede considerar como auxiliar.

Por lo antes mencionado, no se considerarán actividades auxiliares las de Dirección, por lo que en lenguaje comercial las oficinas regionales sí configuran EP. No puede decirse que la función de administrar o dirigir una empresa o una agrupación de empresas sea una actividad de naturaleza previa o auxiliar. Las actividades de Dirección tienen un nivel superior a lo que puede entenderse como una actividad previa o auxiliar para la consecución de una finalidad, como es el logro de una utilidad como rendimiento de una inversión.

El carácter preparatorio o auxiliar de la actividad tiene que ser analizado en función de la actividad general que se realiza en el lugar fijo de negocios. Al hacer entrega de maquinaria a clientes por medio de un lugar fijo de negocios, y además suministrar

refacciones y proporcionar servicios de mantenimiento y reparación, se concluye que la actividad de entrega no constituye una actividad preparatoria o auxiliar, pero el conjunto de la operación tiene todos los requisitos para que el lugar fijo de negocios constituya un EP.

Es necesario que la actividad se realice en favor de la propia empresa y no de terceras personas, para que la actividad se considere preparatoria o auxiliar y no dé lugar a un EP. En el momento en el que el lugar fijo de negocios deje de desarrollar sus actividades en beneficio de la propia empresa, tal actividad deja de ser preparatoria o auxiliar y se convierte en principal, además debe existir cierto grado de permanencia y que se realice en favor de terceras personas alguna actividad, para que exista un EP.

## **2.5 Entrega de Bienes en Depósito Fiscal.**

La fracción V del artículo 3 de la LISR dispone que no se considerará EP:

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

El depósito fiscal es un régimen aduanero regulado por la Ley Aduanera, y consiste en el almacenamiento de mercancías que ya fueron despachadas de manera aduanal, pero que no han cubierto los impuestos al Comercio Exterior (tanto de importación como de exportación) y que se mantienen almacenadas al amparo del registro de un almacén general de depósito, autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para permanecer en

él por tiempo ilimitado, e ir extrayendo las mercancías en forma total o parcial, en la medida que se cubran los impuestos al Comercio Exterior, que son actualizados por el tipo de cambio o por el índice nacional de precios al consumidor.

El régimen de Depósito Fiscal permite a los exportadores e importadores mantener sus mercancías de importación o de exportación en dichos almacenes, que pueden ser los propios de la Almacenadora Fiscal autorizada, o bien en alguna bodega habilitada de los propios almacenes de los contribuyentes.

Las mercancías son susceptibles de ser examinadas, conservadas, etiquetadas, o inclusive exhibidas mientras dichas mercancías se conserven bajo este régimen de depósito fiscal.

Las mercancías que se encuentran dentro de un depósito fiscal, pueden extraerse no sólo para una exportación definitiva, sino inclusive, para someterlas a un proceso de transformación, reparación o elaboración al amparo de un Programa de Importación Temporal para Producir artículos de Exportación o al amparo de una Cuenta Aduanera o de Industria Maquiladora de Exportación, o bien si son mercancías de importación, retornarlas al extranjero, desistiéndose de la importación, y si se trata de mercancías de exportación retornarlas al territorio nacional desistiéndose de la operación.

El régimen de depósito fiscal permite que las personas o empresas del extranjero sean sujetas a dichos regímenes, es decir, que sean los propios extranjeros los que mantengan en las bodegas de depósito en México sus mercancías, aún cuando éstos no tengan

establecimiento fijo en el país, no cuenten con padrón de importación ni Registro Federal de Contribuyentes. Para ellos, se estableció un Registro Federal de Contribuyentes especial para extranjeros, que está dado de alta en el padrón de aduanas, lo que les permite hacer importaciones en territorio nacional bajo este régimen sin la necesidad de tener un importador. Así, los extranjeros pueden exhibir y vender sus mercancías paulatinamente.

Las extracciones del depósito fiscal, podrán hacerse por cuenta de terceros, es decir, no necesitan realizarse por el importador, o en su caso exportador original de las mercancías, sino que pueden llevarse a cabo por uno o más exportadores o importadores diferentes.

Por último, es importante hacer mención en este punto que, el artículo 3 fracción 1 de la “Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito”, considera a los almacenes generales de depósito como organizaciones auxiliares de crédito, y como tales están sujetas a regulaciones específicas.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Cfr. Material proporcionado por el Bufete Internacional de Intercambio, S.A. de C.V. “TODO SOBRE IMPORTACIONES” p. 20

## **CAPÍTULO III**

### **ELEMENTOS QUE DETERMINAN LA EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

El lugar de negocios, el lugar fijo y la realización de actividades empresariales determinan la existencia de un Establecimiento Permanente, pero no son los únicos elementos. La actuación de residentes en el extranjero a través de representantes, las actividades realizadas a través de la firma de un contrato y la construcción, son algunos de los elementos que invariablemente se ven plasmados en la ley como causa de la creación de un EP. En este capítulo analizaré cada uno de estos elementos.

#### **3.1 AGENTES DEPENDIENTES O REPRESENTANTE**

Por agente dependiente debe entenderse a toda aquella persona que está obligada a seguir los lineamientos e instrucciones establecidos por la empresa y que se relacionan con el negocio como tal. Esa persona puede ser un individuo, una compañía o una simple agrupación de personas, y pueden o no ser empleados de la propia empresa.<sup>18</sup>

Un residente en el extranjero que contrate a una persona física o moral, y que por lo tanto dependa de los lineamientos e instrucciones que establece dicho residente en el extranjero se considerará que tiene un establecimiento permanente o base fija en el país.

---

<sup>18</sup> Cfr. VOGEL, klaus On Double Taxation Convention. Traducción al inglés de la segunda edición alemana, Deventer 1991, pag 245

Aún cuando el agente dependiente no tenga en territorio nacional un lugar de negocios para la prestación de servicios, el hecho de celebrar contratos a nombre o por cuenta del extranjero en nuestro país tendientes a la realización de las actividades de éste, se considera que existe un EP sujeto a obligaciones. A partir del 1º de enero de 1999, se considera no sólo la actuación de un agente ejerciendo poder en nombre del residente en el extranjero a través de un mandato representativo, sino que también se considera el hecho de que tenga la opción de actuar por su cuenta, es decir, en nombre del propio agente en virtud de un mandato sin representación.

Se puede observar que las modalidades que permiten la existencia de un EP, aún cuando el residente en el extranjero no tenga un espacio, un sitio o un lugar que le pertenezca en propiedad o en uso o goce, son las siguientes:

- La actuación en el país por un residente en el extranjero.
- La actuación se efectúa por conducto de un tercero, ya sea persona física o moral.
- El tercero tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero.
- Los poderes con los que cuenta el tercero sean para la realización de actividades empresariales.

Se debe enfatizar que para que exista un EP, el representante del residente en el extranjero no sólo debe tener poderes de su representado, sino que debe ejercerlos en la realización de

las actividades empresariales en nuestro país. En el caso de que un residente en el extranjero tuviera un representante en México con poderes para efectuar actos de dominio y no los ejerciera, no existiría la figura del EP.

Es importante destacar que para que exista la posibilidad de un EP, los poderes otorgados al representante, deben referirse a la posibilidad de concluir contratos que tengan por objeto la celebración de actos jurídicos vinculados con la actividad propia del residente en el extranjero, así como a la celebración de actos de administración relativos a la enajenación de los productos del residente en el extranjero. Por otro lado, si los poderes tuvieran el fin de contratar personal, celebrar contratos de arrendamiento, contratos de luz, etc. , no configurarían la existencia de un EP.

“No es necesario que el agente dependiente o representante tenga que ser siempre la misma persona, pues es posible que ésta pueda ser substituida por la empresa. Las actividades que efectúe el agente substituto son las que tienen relevancia.”<sup>19</sup>

Por lo anterior, es indudable que un empleado o persona ligada a un extranjero por medio de un contrato de servicios personales subordinados sería un agente dependiente, por lo que si ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del extranjero, este último tendrá un EP en México.

---

<sup>19</sup> Cfr. PÉREZ DE ACHA, Luis. Establecimiento Permanente. Comentario 5, Primera edición, Editorial Themis, México 1994, p 26

El hecho de que el representante o agente dependiente tenga poderes para celebrar contratos en nombre o por cuenta propios de la actividad de su representado residente en el extranjero da como resultado la existencia del EP.<sup>20</sup>

El ejercicio de poderes a que se refiere la LISR, no debe entenderse exclusivamente como la posibilidad de que el agente firme contratos a nombre del extranjero, sino también cuando tiene la facultad de negociar los elementos esenciales del contrato, tales como el precio, los términos de pago y la cosa objeto del contrato.

### **3.2 AGENTES INDEPENDIENTES.**

Se considera que una persona física o moral, es independiente y por lo tanto no constituirá EP de la empresa en cuya representación actúa, si cumple con los dos siguientes requisitos:

- 1°. Independencia de la empresa residente en el extranjero, legal y económicamente; y
- 2°. Actuación del agente en el curso normal de sus negocios.

#### Independencia Económica y Legal.

Para determinar la independencia se parte de la situación que el agente guarde con la empresa, tanto material como personalmente, es decir, que no sea un empleado de la empresa y que ésta no sea su única fuente de ingresos.

---

<sup>20</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II pp 308-310

El agente estará materialmente sujeto a las instrucciones de la empresa, si tiene la obligación de acatarlas, no sólo respecto a las relaciones de negocios particulares entre el agente y la empresa, sino también en toda la actividad global que desarrolle el agente en su actividad empresarial.

Si el agente independiente estuviera sujeto a las instrucciones que le son dadas por la *empresa residente en el extranjero*, tanto en sus relaciones particulares con la misma empresa como en su actuación general frente a terceras personas, entonces ese agente sería dependiente y como tal daría lugar a un EP.

Cualquier persona que actúe en representación de una empresa residente en otro país en virtud de una relación diferente a la de trabajo subordinado, deberá considerarse como un agente independiente en la medida en que su obligación sea la de proporcionar sus servicios sólo en función del negocio particular para el que haya sido designado, bajo su propia responsabilidad y nombre comercial.

La independencia personal puede ser cuestionada cuando económicamente el agente recibe dinero de la empresa que representa independientemente de cuál sea su actuación, y si éstos ingresos son su única fuente económica.

### Curso Normal de Negocios.

Para que un agente no constituya EP, debe actuar en el curso normal de sus negocios, como agente independiente. El curso normal de negocios se determina en función de la actividad

profesional y comercial que normalmente es desarrollada por el agente en sus relaciones con terceras personas, por lo que si el mismo agente excede el límite en lo que se considera el curso normal de sus actividades, dicho exceso puede convertir la independencia en dependencia.<sup>21</sup>

Se considera que un residente en el extranjero tiene EP o Base Fija en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, en el caso que éste no actúe en el marco ordinario de su actividad; esto lo establece el cuarto párrafo del artículo 2 de la LISR.

Se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los seis siguientes supuestos:

**Primer Supuesto:**

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

Esta disposición de la LISR va en contra de lo que propone El Convenio para evitar la doble tributación, que fue analizado en el capítulo II, en el punto 2.1 (hoja 26).

---

<sup>21</sup> Cfr. PÉREZ DE ACHA. Luis, Establecimiento Permanente. Comentario 5, Primera edición, Editorial Themis, México 1994, pp 28-30

El Convenio dispone en su artículo 5, fracción 4, inciso b, que los Estados contratantes no deben considerar EP el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a las empresas residentes en los Estados contratantes con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, en tanto que la LISR considera que la sola entrega de mercancías sí causa la existencia de EP en México para el residente en el extranjero.

Recapitulando lo expuesto en el punto 1.4, de acuerdo a lo establecido por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, “se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. De esta definición se enfatiza que el tratado constituye una manifestación de voluntad de los Estados que lo suscriben con el fin de obligarse a realizar la conducta acordada. Su esencia radica en que forma una fuente específica de obligación de derecho internacional contraída voluntariamente por un Estado a favor de otro y que da origen a derechos recíprocos entre los contratantes.

La norma particular que contiene un tratado internacional, opera como norma de excepción, y es la que rige en el caso concreto, es decir, la disposición del artículo 2 fracción I que se analiza, no puede considerar que un residente en el extranjero tenga un EP en México por el hecho de entregar mercancías y tener un representante en nuestro país. Lo anterior, conforme a lo establecido en el tratado en cuanto a que no puede considerarse como supuesto indicativo para que en México se configure la existencia de un EP de algún residente en el extranjero; fue acordado así por los Estados que forman parte de la OCDE,

México entre ellos. Por el contrario, en el caso de que un país con el que México no tenga celebrado algún tratado para evitar la doble tributación actúe en nuestro país a través de un agente independiente y tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, estará actuando fuera del marco ordinario de sus actividades por lo que dará lugar a la existencia de un EP.

**Segundo Supuesto:**

*Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.*

Esta fracción se refiere al supuesto en el que el agente acepte la responsabilidad por algún daño o perjuicio que pudiera surgir entre el residente en el extranjero y sus operaciones en México. La independencia de un agente, consiste en el riesgo empresarial que tenga que asumir el mismo.

**Tercer Supuesto:**

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

En esta fracción se pueden observar las siguientes condiciones:

- a) El agente se sujete a instrucciones detalladas proporcionadas por el residente en el extranjero, o
- b) El agente se someta al control general de dicho residente en el extranjero.

Lo anterior permite determinar la dependencia del agente respecto al residente en el extranjero, y así la existencia o no del EP en México.

En cuanto a instrucciones detalladas, se pueden entender todos los pasos a seguir para lograr con éxito una actividad comercial, y el control general implica la posibilidad de que el residente en el extranjero lleve a cabo actos de comprobación, inspección, o vigilancia que le permitan tener conocimiento de la marcha del negocio del residente en México.

#### Cuarto Supuesto:

*Ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.*

En esta fracción se tiene el supuesto relativo a que las actividades que desempeñe el agente correspondan, respecto de su contenido económico, al residente en el extranjero y no al residente en México si hubiera actuado como agente independiente.

Una persona es independiente de la empresa que representa respecto de la amplitud de las obligaciones que tenga frente a dicha empresa. No puede afirmarse que las personas actúan en el curso ordinario de su actividad si en sustitución del residente en el extranjero dichas personas realizan actividades que, económicamente, corresponden al ámbito del residente en el extranjero en lugar de sus propias operaciones.

Quinto Supuesto:

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

En este supuesto, el agente está recibiendo remuneraciones desvinculadas del resultado que produzca su desempeño, es decir, recibe como contraprestación de sus servicios cantidades fijas en determinado tiempo que de alguna forma le permite recuperar sus gastos y obtener hasta cierto punto una utilidad por la actividad desempeñada, convirtiendo al agente en un EP del residente en el extranjero y por lo tanto, sujeto del impuesto sobre la renta mexicano.

Sexto Supuesto:

*Efectúe operaciones con el residente en el extranjero (es decir, entre el contribuyente y su agente) utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.*

Este supuesto demuestra la única forma en la que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los casos que se establecen en el artículo 64 de la LISR.

El fisco mexicano no permite que se desvirtúe la dependencia del agente por el hecho de recibir una contraprestación económicamente justa, sino que se incluyó este supuesto para calificar la posible dependencia ante el residente en el extranjero, cumpliendo con la materia de precios de transferencia.

Se puede decir que no se considera que una empresa o residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en un estado contratante sólo porque realice actividades por medio de un corredor, un comisionista o cualquier otro agente que guarde posición de independencia, siempre que dichas personas actúen en el curso normal de su actividad.<sup>22</sup>

### **3.3 Fideicomiso.**

#### **3.3.1 Concepto y Generalidades.**

De acuerdo al diccionario jurídico mexicano, el fideicomiso se define como: “Contrato mediante el cual una persona física o moral transfiere la propiedad sobre parte de sus bienes a una institución fiduciaria, para que con ellos se realice un fin lícito, que la propia persona señala en el contrato respectivo”.

---

<sup>22</sup> Cfr Convenio Modelo 1977 actualización 1994 C(5) p 15

El artículo 346 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC) cita: “en virtud del fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de este fin a una institución fiduciaria”. Entendiendo por lícito lo apegado a las leyes de orden público y a las buenas costumbres, y por determinado, estar en el comercio y que sea posible conocerlo previamente por las partes, en el caso de que el fin del fideicomiso sea ilícito, se produce entonces la nulidad del contrato.

El artículo 347 de la misma LGTOC señala que el fideicomiso será válido aunque se constituya sin señalar fideicomisario que pueden ser personas físicas o jurídicas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica.

El fideicomiso es la confianza que el propietario de algún bien deposita en otra persona, física o moral, para lograr mediante una adecuada administración, objetivos claramente definidos.

El fin del fideicomiso es el objetivo que se busca con la celebración del contrato, son los intereses privados o públicos que se buscan satisfacer con el establecimiento del fideicomiso. El objeto o fin del contrato, en última instancia será un acuerdo de voluntades que engendra vínculos obligatorios.

Es preciso mencionar que en México solamente pueden ejercer esta función de manera legal instituciones bancarias o financieras que estén debidamente autorizadas para ello, ya que el fideicomiso exige madurez, solidez y permanencia por parte del fiduciario.<sup>23</sup>

### 3.3.2 Elementos del Fideicomiso

De acuerdo a lo mencionado en el párrafo anterior, podemos observar que el fideicomiso es ante todo la afectación de bienes a un fin y un encargo de confianza a una entidad profesional, por lo que de acuerdo a la LGTOC, en el fideicomiso intervienen los siguientes elementos:

a) **Fideicomitente.**- Persona física o moral titular de los bienes o derechos que transmite a la fiduciaria, para el cumplimiento de una finalidad lícita, además debe tener la capacidad necesaria para hacer la afectación de bienes que el fideicomiso requiere. Entre sus derechos y obligaciones se encuentran:

- Reservarse los derechos que considere pertinentes en el acto constitutivo.
- Designar a uno o varios fideicomisarios.
- Modificar el fideicomiso, si se reservó ese derecho.
- Requerir cuentas al fiduciario.
- Transmitir sus derechos como fideicomitente, si se reservó esa facultad.
- Revocar o terminar el fideicomiso, si se reservó esa facultad.

---

<sup>23</sup> Cfr. BANCO NACIONAL DE MÉXICO Y EL BANCO BILBAO, EL FIDEICOMISO EN MÉXICO Y SU VIABILIDAD EN ESPAÑA, Madrid 1979, pp 23-42

- Derecho a que le sean devueltos los bienes dados en fideicomiso en caso de imposibilidad de ejecución.
- Pagar gastos que origine la constitución y manejo del fideicomiso.
- Pagar honorarios fiduciarios.
- Colaborar con el fiduciario al cumplimiento del fin.

b) **Fiduciarias.**- Pueden ser las instituciones de crédito que tienen concesión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y aquellas expresamente autorizadas para ello conforme a la Ley General de Instituciones de Crédito. Entre sus derechos y obligaciones se encuentran:

- Aceptar el fideicomiso.
- Ajustarse y amoldarse a los términos del contrato que constituye el fideicomiso para cumplir la finalidad del mismo.
- Llevar contabilidad por separado, para cada fideicomiso.
- Cumplir las obligaciones fiscales derivadas del fideicomiso.
- Presentar y rendir cuentas.
- Tendrá facultades en el acto constitutivo, que pueden ser: realizar actos de dominio, enajenar, permutar, transferir propiedad, administrar u obtener créditos y gravar; en su caso realizar reparaciones y mejoras, disponer lo necesario para la conservación del patrimonio.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Cfr. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Edit Porrúa, 9ª edición. México 1996, Tomo D-H pp 1441-1444

c) **Fideicomisarios.**- Personas físicas o morales que tengan la capacidad suficiente para recibir el provecho o beneficio que el fideicomiso implica. Entre sus derechos y obligaciones se encuentran:

- En principio, el derecho a recibir los rendimientos o los remanentes que queden después de la extinción del fideicomiso, salvo pacto en contrario.
- Derecho a exigir rendición de cuentas.
- Derecho a modificar el fideicomiso, en el caso de ser irrevocable por el fideicomitente.
- Facultad de transferir sus derechos de fideicomisario.
- Derecho a revocar y dar por terminado anticipadamente el fideicomiso, si así se prevé en el acto constitutivo.
- Obligación de pagar los impuestos, derechos y multas que se causen con la ejecución del fideicomiso.
- Obligación de pagar los honorarios fiduciarios.

### **3.3.3 Existencia de EP en Fideicomisos.**

A partir de enero de 1999, se adiciona un nuevo párrafo segundo al artículo 2 de la LISR, que considera que en caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará 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 estas actividades.

Consistente con este cambio, se deroga el penúltimo párrafo del mismo artículo 2 de la LISR arriba mencionado, que disponía que en caso de un fideicomiso con actividad empresarial, los fideicomisarios residentes en el extranjero actuaban a través de personas distintas de agentes independientes con poderes para celebrar contratos en su nombre. Asimismo, en virtud de la derogación de dicho penúltimo párrafo, se suprime la referencia al contrato de asociación en participación, trasladándose su regulación a otras disposiciones.

#### **3.3.4 Efectos Fiscales**

El artículo 9 de la LISR, señala el tratamiento fiscal de una actividad empresarial a través de un fideicomiso. Fiscalmente, la fiduciaria determinará de acuerdo a la misma LISR, la utilidad o pérdida de dichas actividades y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

La ley también señala que los fideicomisarios acumularán a sus ingresos en el ejercicio, la parte de utilidad fiscal que les corresponda en la operación del fideicomiso o deducirán la pérdida fiscal en el caso que la hubiera, y pagarán de manera individual el impuesto del ejercicio y acreditarán proporcionalmente el monto de pagos provisionales efectuados por el fiduciario.

### 3.4 Servicios de Construcción, Montaje, Instalación y Mantenimiento

El artículo 2 de la LISR establece una modalidad más que da lugar a la existencia de un EP en México de un residente en el extranjero, en dicho artículo se regulan los actos de construcción y servicios relacionados con inmuebles, de los cuales los residentes en el extranjero obtienen un ingreso.

El precepto antes mencionado dispone lo siguiente:

*Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de 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 supuesto legal que da origen a un EP en México de un residente en el extranjero, se aparta del principio general que da lugar a su existencia: *lugar fijo de negocios o representante, o sea presencia constante* del residente en el extranjero en un sitio del territorio nacional; de hecho, de no ser por esta normatividad en la LISR no habría EP en el caso de los servicios de obra y los relacionados con inmuebles, aún cuando existiera fuente de riqueza en territorio nacional.

Normalmente, en los tratados se establece que los ingresos que deriven de los conceptos en este punto referidos sólo pueden gravarse por el Estado en el que la persona resida, y el otro Estado únicamente podrá gravar el ingreso cuando en él exista un EP del no residente.

El artículo 5 párrafo 3 del Tratado, dispone lo siguiente con referencia a la construcción de obras:

*El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación de 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 tengan una duración superior a seis meses.*

El precepto antes mencionado, permite la existencia de un EP aún cuando el residente extranjero no tenga un lugar de negocios en el Estado del que no es residente. Por lo tanto, un residente en el extranjero que tenga ingresos derivados de la construcción u otra actividad mencionada en el Tratado, sólo será sujeto del ISR mexicano, cuando se configure la existencia de un EP en México; de lo contrario México carece de facultad impositiva para establecer alguna contribución respecto de esta materia aún cuando conforme a la LISR la fuente del ingreso esté ubicada en México.

Lo anterior será justificable siempre y cuando el residente extranjero que obtenga ingresos derivados de dicha construcción u actividad mencionada en el Tratado, no tenga un

convenio para evitar la doble tributación con México, de lo contrario, el residente en el extranjero se apegará a lo citado en el artículo 157 de la LISR que establece lo siguiente:

*En los ingresos por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se realice en el país.*

Las actividades en este punto citadas, como son la construcción, montaje, instalación y mantenimiento, poseen características que las hacen parecer de naturaleza temporal, y al tener un carácter temporal carecerían de un requisito básico de los EP, sin embargo, dichas actividades tienen una importancia relevante en los Estados que forman parte de la OCDE, por lo que se ha optado que las mismas constituyan EP cuando su duración sea por un periodo determinado.

Así, el principio y la característica propios de un EP, como lo es la permanencia, es sustituida en éste concepto por un mínimo de tiempo, en el caso de los convenios celebrados por México se ha fijado un plazo superior a seis meses de servicios de obra de construcción durante un año calendario o en un periodo determinado para que exista EP.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II pp 320-323

### 3.4.1 Duración de la actividad

Para que se pueda dar la existencia de un EP en territorio Nacional de un residente en el extranjero se requiere que las actividades en éste punto referidas tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no en un periodo de doce meses. La duración del servicio plantea diversos factores como los siguientes:

- Comienzo y término del servicio.
- Intervención de terceros.
- Interrupciones del servicio.

#### Comienzo y Término del Servicio

La OCDE señala lo siguiente al comentar el Convenio Modelo 1994:

*Una obra existe desde el día en que el contratista inicia su actividad, incluyendo cualquier trabajo de preparación que se lleve a cabo en el Estado en el que la construcción deba edificarse (...) En general, la obra continúa existiendo hasta que es concluida o abandonada permanentemente.*

El plazo de cómputo comienza en el momento en que las obras, instalaciones, construcciones o montajes se ejecutan en el lugar asignado para dicho fin, sin embargo, tales actividades no necesariamente se deben iniciar en el sitio específico donde éstas se

realizarán. Lo anterior para poder tener un criterio flexible del cómputo del tiempo transcurrido en otro lugar en donde el negocio se desarrolle y que es incluido en el tiempo total de la obra.

De acuerdo al párrafo antes mencionado, el tiempo invertido en los trabajos preparatorios o auxiliares relacionados con las obras, construcciones etc., debe computarse en el plazo, siempre que los trabajos se relacionen directamente con la operación del respectivo lugar de negocios.

Sobre el cómputo de días de duración de servicios el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que dicho cómputo:

*Se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios.*

*Para los efectos del cómputo a que se refiere el párrafo anterior se considerará la duración de la totalidad de obras, demoliciones, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles o actividades de proyección o inspección relacionadas con ellos que realice en el territorio nacional el prestador de servicios; cuando el contratista no haya iniciado directamente actividades o ya las hubiera concluido y subcontrate el servicio con otras empresas, los días utilizados por éstas se incluirán en dicho cómputo.*

El mínimo de tiempo para terminar una obra es cuando ésta queda totalmente concluida, en el cómputo del plazo también se incluye el tiempo que se requiere para la entrega de las obras, construcción, etc., así como las pruebas de su correcta operación y funcionamiento. Es decir, la construcción de una obra no estará terminada mientras no se ejecuten esas labores posteriores, aun cuando la edificación se halla terminado.

### **Intervención de Terceros.**

En cuanto a la intervención de subcontratistas, que son terceras personas al servicio, el reglamento del Impuesto Sobre la Renta señala en la parte final de su artículo 3 lo siguiente:

*Cuando el contratista no haya iniciado directamente actividades o ya las hubiere concluido y subcontrate el servicio con otras empresas, los días utilizados por ésta se incluirán en dicho cómputo.*

A éste respecto la OCDE expresa que si una empresa contratista contrata los servicios de un subcontratista, el tiempo utilizado por el subcontratista en el lugar de la construcción debe ser considerado como empleado por el contratista del proyecto de la construcción. Esto podrá ocasionar que dichos subcontratistas contribuyan a constituir EP al contratista extranjero.

El tiempo que un empresario invierta en otros sitios o proyectos no debe computarse, debido a que dichas actividades no forman parte de una unidad desde el punto de vista

comercial y geográfico. Por el contrario, si los trabajos son realizados para diferentes personas no existe la unidad comercial y geográfica, el plazo mínimo se cuenta en forma individual para cada actividad.

### **Interrupciones del Servicio**

Además de lo antes señalado, es importante hacer mención que las interrupciones que se presenten durante el transcurso de las actividades, no interrumpan el plazo mínimo debido a que estas interrupciones pueden ser por problemas con los trabajadores como huelgas o de naturaleza técnica como el esperar a que ciertos materiales se sequen.<sup>26</sup>

### **3.4.2 Diversos Supuestos**

#### **Construcción de Obra.**

En esta definición se incluye toda clase de trabajos que den lugar a la edificación de una construcción, sobre o bajo la superficie de la tierra.

El artículo 3 del RISR establece que en el término construcción incluye las siguientes obras:

*Cimentaciones, estructuras, casa y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías*

---

<sup>26</sup> Cfr. VOGEL, klaus. On Double Taxation Convention. Traducción al inglés de la segunda edición alemana, Deventer 1991, pp 223, 224

*férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje y de desmonte, puertos, aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes inmuebles.*

### **Instalación, Mantenimiento y Montaje en Inmuebles**

**Instalación.-** Por este término se entiende la unión o el agrupamiento de elementos prefabricados, con la finalidad de construir unidades de producción, o el ensamble final de bienes muebles tales como aviones o motores para alguna maquinaria. Colocar la parte indicada en un inmueble de manera que se cumpla con la función propia.

**Mantenimiento.-** Tomar todas las acciones posibles para que un inmueble no decaiga o desaparezca.

**Montaje.-** Este término tiene la misma connotación que el antes mencionado, pero se ha incluido en algunos convenios celebrados por México para que no quede duda de que esta regla también es aplicable cuando se ensamblan bienes muebles.

De acuerdo al artículo 750 del Código Civil para el Distrito Federal y supletorio en materia federal, por bienes inmuebles se entiende lo siguiente:

- I. El suelo y las construcciones adheridas a él;

- II. Las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra, y los frutos pendientes de los mismos árboles y plantas mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares;
- III. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro de mismo inmueble o del objeto a él adherido;
- IV. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fondo;
- V. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ellas de un modo permanente;
- VI. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca directa y exclusivamente a la industria o la explotación de la misma;
- VII. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse, las semillas necesarias para el cultivo de la finca;
- VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios por el dueño de éstos, salvo convenio en contrario;
- IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquier especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca, o para extraerlos de ella;
- X. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo indispensables para el cultivo de la finca, mientras están destinados a ese objeto;

- XI. Los diques y construcciones que, aún cuando sean flotantes, estén destinados por su objetivo y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa;
- XII. Los derechos reales sobre inmuebles;
- XIII. El material rodante de los ferrocarriles, las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

### **Inspección y Supervisión.**

Inspección significa examinar o reconocer las actividades que se realizan en las obras para determinar si están de acuerdo a lo que se convino entre las partes al firmar contrato. La supervisión en cambio, significa vigilar el grado de avance de la actividad de la obra.

Al realizar cualquiera de las dos actividades antes mencionadas por alguien distinto al constructor, se causará EP siempre y cuando dichas actividades estén relacionadas con las obras y construcciones señaladas anteriormente, y tengan una duración superior a seis meses.

### **3.5 Empresas Aseguradoras**

De acuerdo al artículo 2 de la LISR:

*se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por*

*medio de una persona distinta de una agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.*

Para la regla que se establece en los tratados respecto de las empresas aseguradoras, este concepto difiere del original del EP, debido a que no se requiere la presencia de uno de los elementos importantes del EP como lo es el lugar fijo de negocios, lo que realmente está dando lugar a la existencia del EP en las empresas aseguradoras es la fuente de riqueza que proviene de las actividades de aseguramiento.

En materia de seguros se considera que una empresa residente en un Estado contratante tiene un EP en otro Estado, por el hecho de cobrar en este territorio las primas correspondientes o por el aseguramiento de riesgos situados en este otro Estado, aún cuando no se tenga un lugar fijo para ese fin.<sup>27</sup> Por ejemplo una empresa que tenga residencia en Estados Unidos tiene un EP en México, por el hecho de cobrar en México las primas correspondientes del bien asegurado independientemente del territorio en donde se encuentren los riesgos o por el aseguramiento de riesgos situados en México.

Lo que verdaderamente se requiere es que el cobro de primas o aseguramiento de riesgos sean realizados por medio de una persona diferente de un agente independiente, es decir, un agente dependiente. Por sólo mencionar algunos convenios, como aquellos celebrados con Canadá y Suecia, se hace la precisión de que esas personas (diferentes a agentes

---

<sup>27</sup> Es importante hacer mención que en algunos convenios, por ejemplo el celebrado con Francia, la única actividad que constituye establecimiento permanente es el aseguramiento de riesgos, con exclusión del cobro de primas.

independientes) tienen que ser empleados de las compañías aseguradoras o deben realizar aquellas actividades en el otro Estado contratante, pero sin ser agentes independientes; es decir, deben tener cierta dependencia con la empresa aseguradora para que surja la figura de EP.<sup>28</sup>

### 3.6 Otros casos particulares

En este capítulo se han analizado distintos casos que constituyen EP, dichos casos deben ser analizados en función de la definición general, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE supone que cada Estado interpretará este precepto en forma tal que los lugares de negocios sólo constituirán EP cuando éstos satisfagan todos los requisitos establecidos en la definición general del concepto.<sup>29</sup> Lo que es importante analizar en cada caso en particular, es si el lugar de negocios satisface el requisito de permanencia.

Los casos comprendidos en este punto son los siguientes:

- a) Sedes de Dirección. Estos lugares no necesariamente tienen que ser oficinas, debido a que el uso de instalaciones y de apoyos materiales menores es suficiente para que se pueda llevar a cabo cualquier sede de dirección, por lo anterior, la realización de actividades empresariales o de trabajo de oficina por sí mismos no dan lugar a la

---

<sup>28</sup> Cfr. PÉREZ DE ACHA. Luis, Establecimiento Permanente. Comentario 5, Primera edición, Editorial Themis, México 1994, p 27

<sup>29</sup> Cfr. OCDE, Model Tax Convention, Comentario 12, c(5) p 5

existencia de un EP, lo anterior mientras no haya un lugar de negocios a través del cual la empresa ejerza un poder de disposición.

La sede de dirección de una empresa puede ser vista desde una doble perspectiva:

1.- La que se refiere a los diversos centros de decisión en que los negocios pueden ser controlados, es decir, cuando las diversas divisiones de la entidad se encuentran localizadas en lugares distintos, y en cada división se toman decisiones conducentes para la mejor marcha del negocio.

2.- La que se refiere al manejo y control de toda la compañía a través de una sede de dirección central o suprema, y por lo tanto, ahí se toman las decisiones importantes y definitivas.

Se considera que para que surja la figura de EP debe existir la sede de dirección de la opción 1 antes mencionada, debido a que en cualquier centro parcial de decisión, de la jerarquía que fuese, es una sede de dirección en la que se toman resoluciones necesarias para el funcionamiento del negocio.

De acuerdo al párrafo antes mencionado, para que las sedes de dirección puedan considerarse como EP, es preciso que las decisiones que éstas tomen sean de importancia dentro del contexto global de la empresa. Es por eso que las asambleas de accionistas o las

sesiones de consejeros que se celebren ocasionalmente, no sean suficientes para constituir EP.<sup>30</sup>

b) **Sucursales.** Las Sucursales son filiales de la empresa que no tienen personalidad jurídica propia y legalmente dependen de la casa matriz.

Son hasta cierto punto independientes económica y comercialmente, debido a que sus actividades y organización son propias y llevan libros y registros contables por separado.<sup>31</sup>

Por el hecho de que una empresa residente en el extranjero establezca una sucursal en México, se considera que la misma es un EP, independientemente si dicha sucursal está o no inscrita en el Registro Público de Comercio o se ha cumplido o no con la normatividad administrativa correspondiente.

c) Oficinas de Representación. Una oficina de representación, no es una entidad independiente, sino que depende 100% de los fondos que recibe de su casa matriz ya sea en bienes o en capital, a diferencia de la subsidiaria que tiene su propio capital y bienes para cubrir costos y gastos.

---

<sup>30</sup> Cfr. PÉREZ DE ACHA, Luis. Establecimiento Permanente. Comentario 5, Primera edición, Editorial Themis, México 1994, pp 17,18

<sup>31</sup> Cfr. LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, art. 251 y 252

Este término denota una instalación que es utilizada para realizar los aspectos administrativos del negocio, tales como promoción, información, investigación, etc.

Cuando las oficinas realizan actividades previas o de carácter auxiliar de la empresa, no se considera que la oficina cause EP.

Una oficina de representación debe cumplir con los requisitos contables, fiscales y legales que marca la Ley.

## **CAPÍTULO IV**

### **RÉGIMEN FISCAL APLICABLE AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

Por régimen fiscal se entiende, el modo en que deben dirigirse o conducirse los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, para cumplir con un marco legalmente establecido por el fisco mexicano (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Un Establecimiento Permanente o Base Fija son contribuyentes mexicanos, por lo que deben actuar y ajustar sus medidas a la ley y reglamento del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, del impuesto al activo, del impuesto especial sobre producción y servicio, así como al Código Fiscal de la Federación, su reglamento y otros ordenamientos (Compilación de normatividad del servicio de administración tributaria, ley de ingresos de la federación para el ejercicio 1999, ley de coordinación fiscal, entre otros).

#### **4.1 Generalidades de las Implicaciones Fiscales del Establecimiento Permanente.**

El hecho de incorporar un EP en México implica que éste debe recibir el mismo tratamiento fiscal que cualquier empresa mexicana, por lo que considerará al total de ingresos que se le atribuyan al EP como gravables tanto en México como en el país en donde tenga residencia la sociedad.

De la misma forma, todos los gastos e inversiones que sean estrictamente relacionados con los ingresos antes mencionados, serán deducibles para efectos fiscales mexicanos en ambas jurisdicciones, ya sea que los gastos e inversiones sean incurridos en México o en cualquier

otro país. En estos gastos se incluyen los que se efectuaron directamente por el EP y un porcentaje razonable de los gastos en los que haya incurrido la casa matriz, siempre que éstos a su vez se hayan efectuado a nombre de la compañía como unidad y estén afectos al EP.

Entre los gastos que pueden distribuirse de este modo se incluyen gastos ejecutivos y administrativos en general, gastos de investigación y desarrollo, cargos por administración o asesoramiento, sin importar en qué lugar se haya incurrido en el gasto e independientemente de que en realidad hayan sido reembolsados por el EP o no.

Entre los convenios para evitar la doble tributación que México ha celebrado con otros países, el ISR mexicano (que se obtiene al aplicar una tasa del 35% sobre la utilidad neta) puede estar sujeto a un acreditamiento contra el impuesto determinado en la jurisdicción fiscal del país con el que México haya celebrado algún convenio, sin olvidar que se aplican las disposiciones relacionadas al acreditamiento de impuestos pagados en dicho país. Algunos países de la Unión Europea consideran que los ingresos que obtiene alguna empresa residente en ella a través de un EP que dicha empresa tiene en otro país, están exentos de impuestos en el país de residencia de la empresa.

La base gravable de los EP se determina acumulando los ingresos atribuibles, disminuyendo las deducciones autorizadas por la LISR, y se aplica dicha ley de acuerdo a la forma de operar del EP.

## 4.2 Ingresos del Establecimiento Permanente

Una vez que se tiene el conocimiento suficiente sobre la finalidad del EP y la forma en que opera, haré referencia a los ingresos que se generan a través de estos establecimientos y a los ingresos que en su caso, se les atribuyen.

Es importante hacer mención que de acuerdo al artículo 1, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se convierte en sujeto del ISR:

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

De la misma forma, el artículo 4 de dicha ley considera que:

*Los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país son aquellos provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, respectivamente, así como los que deriven de enajenación 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 que marque la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según corresponda.*

*También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija 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 o base fija haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.<sup>32</sup>*

A lo que se quiere llegar, es que no se incluyan ingresos que por otros conceptos pudiera obtener el residente en el extranjero pero que no se llevan a cabo a través del EP, como por ejemplo la venta de activo fijo que no forma parte del patrimonio del EP.

La lógica que sigue la ley es que si un EP ubicado en México, absorbe parte de las erogaciones efectuadas para la obtención de un ingreso, también participa del beneficio que produce tal erogación, con la posibilidad de deducir los gastos a prorratear con la matriz u otros establecimientos.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Cfr. Compilación Fiscal Correlacionada 1999, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 4, Dofiscal Editores Quinta edición diciembre 1998.

<sup>33</sup> Cfr. Material de Plática sobre Régimen Fiscal en México de las sucursales de residentes en el extranjero, C.P. Manuel Rico Loyola, 29 octubre 1997.

#### **4.2.1 Enajenación por otros Establecimientos Permanentes.**

Como ya se mencionó en el punto anterior, el hecho de que el EP reciba ingresos por la enajenación de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta localizado en México e incluso en otro país o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso, dichos ingresos son considerados atribuibles al EP y por lo tanto están sujetos al pago de ISR.

De lo anterior se desprenden las siguientes figuras:

- Oficina central.
- Otro EP.
- Residente en el extranjero.

#### **Oficina Central**

Este supuesto se ve relacionado con la enajenación que efectúe la oficina central de la persona, si la oficina central puede enajenar bienes independientemente del residente en el extranjero, es porque jurídicamente son personas distintas, es decir, hay dos personas jurídicas:

- 1) Residente en el extranjero que tiene un EP en México.
- 2) Oficina central, persona distinta que reside en el extranjero y propietaria del EP.

La oficina central enajena mercancías o inmuebles que se encuentran en territorio nacional y que pertenecen al residente en el extranjero, solamente de esta forma se comprende el porqué del supuesto, que en el extranjero existan dos personas jurídicas vinculadas, hecho que implica:

- a) Que el residente en el extranjero tenga un EP en México con mercancías de su propiedad y además sea propietario de inmuebles en territorio nacional.
- b) La oficina central enajene por cuenta del residente en el extranjero, la mercancía o los inmuebles, propiedad de este último, en territorio nacional.

Lo anterior da como consecuencia legal que los ingresos que obtenga la oficina central se consideren atribuibles al EP que en México tenga la subsidiaria.

#### Otro EP

Este supuesto que también deriva del artículo 4 de la LISR, consiste en que la enajenación se lleve a cabo por otro establecimiento permanente del residente en el extranjero. Se pueden suponer dos posibilidades:

- a) Que el otro EP también se encontrara en México.
- b) Que el otro EP se encontrara en algún otro país.

Este supuesto consiste en que el otro EP del residente en el extranjero sea el que enajene las mercancías o los inmuebles que en territorio nacional tenga el EP en México del residente en el extranjero.

### Residente en el Extranjero

En relación con los supuestos derivados del artículo 4 de la LISR, sobre la enajenación de mercancías e inmuebles que en territorio nacional tenga el residente en el extranjero a través de su EP, la cual se lleve a cabo directamente por el residente en el extranjero y no por quien en México tenga poderes para cerrar contratos por cuenta del mismo, su tratamiento será que si las mercancías o bienes inmuebles que se enajenan se encuentran en México, se considera que aquí está la fuente de riqueza, por lo que debe causarse ISR en el país.<sup>34</sup>

#### **4.2.2 Participación en las Erogaciones**

En el segundo párrafo del artículo 4 de la LISR se establece otro supuesto legal que atribuye un ingreso al EP de un residente en el extranjero en México, el cual indica lo siguiente:

*También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus*

---

<sup>34</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, pp 334-336.

*establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente o base fija haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.*

Este precepto significa que si un EP en México absorbe una parte de las erogaciones requeridas para generar un ingreso, tal circunstancia permite suponer que lo hace en atención a que participa, también, del ingreso obtenido. Este párrafo se incluyó en la LISR, en solución del planteamiento contenido en los tratados para evitar la doble tributación. Por ejemplo, en el artículo 7 párrafo 5 del tratado celebrado entre México y Estados Unidos se dispone lo siguiente:

*A efecto del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.*

Tanto el tratado como la LISR han incluido el precepto anterior como método práctico para determinar la utilidad gravable de los EP, y así evitar complicaciones de compañías que brindan algún tipo de servicio y que cuentan con establecimientos en diversos Estados.

La determinación del ingreso atribuible a cada uno de los establecimientos establece que, si los gastos de publicidad o de administración central se efectuaran en distintos Estados, se prorratearán entre todos ellos.

Como solución al problema el precepto en el punto mencionado, considera como ingreso del EP una parte del ingreso total equivalente a la proporción que las erogaciones absorbidas por el EP que en México represente respecto de la erogación total que originó los ingresos, por ejemplo si el EP en México absorbió el 20% de los gastos totales, deberá considerar como ingreso el 20% de los ingresos obtenidos por la casa matriz en todo el mundo.

De acuerdo a lo citado en este 4.2.2, es indudable el problema práctico al que seguramente se enfrentarán las autoridades fiscales mexicanas para poder determinar qué ingreso debe atribuirse al EP en México de los obtenidos por todos los establecimientos del residente en el extranjero.<sup>35</sup>

#### **4.2.3 Lineamientos para determinar el impuesto sobre ingresos de un EP.**

De acuerdo a nuestra legislación, es posible señalar que cuando el EP realiza una actividad empresarial por la que se genere un ingreso, queda obligado a cumplir con las leyes territoriales y en particular, a observar las disposiciones de la LISR, como si se tratara de un residente en territorio nacional.

---

<sup>35</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, pp 336 y 337

El EP debe acumular la totalidad de los ingresos obtenidos en territorio nacional, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtenga en el ejercicio; también debe cumplir con el procedimiento correspondiente para determinar ganancia o pérdida inflacionaria y no debe considerar como ingreso, la simple remesa que obtenga de la oficina central del mismo EP o de otro EP ubicado en el extranjero. De la misma forma, no podrá deducir las remesas que envíe a la oficina central o a otros EP en el extranjero.

Dentro de las obligaciones a las que queda sujeto el EP se encuentran: realizar pagos provisionales, el ajuste semestral y la determinación del impuesto anual a través de su declaración respectiva.

Primeramente, es importante determinar si el país con el que se está realizando algún tipo de operación, tiene celebrado convenio con México para evitar la doble tributación, porque de ese punto se partirá para aplicar las leyes mexicanas o en su caso lo que el Convenio establezca y así poder determinar a qué régimen fiscal quedarán sujetas las actividades de acuerdo a los ingresos que generen en territorio nacional, así como al acreditamiento del impuesto pagado en el país en el que se encuentra el EP.

Es importante señalar que los convenios para evitar la doble tributación, no establecen un procedimiento especial para determinar la base y el cumplimiento de obligaciones tributarias en donde se encuentra el EP, ya que estas reglas son establecidas por cada

Estado o País para sus contribuyentes, por lo que se deberán observar las que rijan en el país donde se ubique el EP como contribuyente de ese país.

Los conceptos que se manejan en los convenios para evitar la doble tributación, dejan en claro las reglas sobre los ingresos que deben atribuirse al EP y en su caso, cuáles ingresos no deberán considerarse dentro de la imposición de gravámenes.<sup>36</sup>

#### 4.2.4 Remesas de Efectivo recibidas

De acuerdo a los puntos antes mencionados y al artículo 15 de la LISR:

*Las personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes o bases fijas en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento o base fija la simple remesa que obtenga de la oficina central de la personal moral o de otro establecimiento de ésta.*

La no acumulación de dichas remesas de parte de la oficina central es a todas luces correcta, ya que no constituye un ingreso propiamente dicho, sino que tiene una naturaleza más parecida a la aportación de capital (remesa), la cual de acuerdo al mismo artículo 15 en su segundo párrafo no se considera para efectos del ISR como un ingreso que obtengan los contribuyentes porque asemeja esa partida a los aumentos de capital.

---

<sup>36</sup> Cfr. BETTINGER, Herbert. Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente. Primera edición, Editorial Isef, México 1998, pp 33-34

Los ingresos atribuibles a las bases fijas son los que percibe el residente del extranjero por honorarios y en general por la prestación de servicios independientes.<sup>37</sup>

De acuerdo a lo antes mencionado, se permite equiparar los fondos que remite el residente en el extranjero a su EP en México a los fondos que, derivados de aportaciones de capital o de préstamos, obtiene una persona jurídica. Por esta misma razón los fondos que provienen de aportaciones de capital o préstamo no constituyen ingreso de la empresa que los obtiene, tampoco se consideran ingresos del EP en México las remesas de efectivo provenientes de la oficina central del residente en el extranjero, o de algún otro EP que dicho residente tenga en algún otro país.

En el EP no se puede dar la figura jurídica de la aportación de capital, porque carece de él aún cuando reconozca el capital de la casa matriz, tampoco existe la figura de préstamo, porque el residente en el extranjero no puede celebrar consigo mismo un contrato de esta naturaleza debido a que se trata de la misma persona.

### **4.3 Deducciones del Establecimiento Permanente**

El artículo 23 de la LISR, señala que tratándose de personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del EP, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorateen con la oficina central o sus

---

<sup>37</sup> Cfr. Nota elaborada por Sergio Hernández Weber (BDO Hernández, Lozano, Marrón y Cía., S.C), Comisión Fiscal Internacional del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la Ley y su Reglamento.

De acuerdo al párrafo anterior, es importante mencionar lo siguiente respecto al EP:

- Podrán efectuar las deducciones que autoriza la LISR en el artículo 22, a medida que los gastos correspondan a las actividades del EP de que se trate, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en artículo 24 de esta ley y su reglamento para proceder a tales deducciones, algunos de los requisitos más importantes son:
  - Los gastos que realice el EP deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del mismo EP.
  - Depreciaciones y amortizaciones de acuerdo a lo establecido en la LISR.
  - Que los comprobantes de gastos efectuados por el EP, reúnan los requisitos señalados en las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio que los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio.
  - Que el registro contable se realice de manera correcta en contabilidad.
  - El EP debe cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR sobre la retención y entero de impuestos a cargo de terceros. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir cuando el contribuyente proporcione la información a la que está obligado.
  - Que los pagos que se pretenden deducir, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

- Serán deducibles los gastos, independientemente de que su erogación se haya realizado en México o en el extranjero, lo cual sería lógico dada la naturaleza internacional de las operaciones.
  
- Se podrán deducir gastos prorrateados con otros establecimientos o la propia oficina central.

Esta deducción resulta importante para el EP, por la razón de que si bien es correcto que no pueda cargar gastos a la oficina central como los de regalías, honorarios o similares, sí está en su derecho de prorratear gastos en los que efectivamente incurrió la oficina central u otro EP, tales gastos pueden ser por conceptos tales como investigación y desarrollo, tecnología, servicios financieros, planeación, generales, administrativos, etc., por lo que estos gastos deben ser absorbidos proporcionalmente por la oficina central así como por sus establecimientos a través del prorrateo de los gastos correspondientes.

Es importante mencionar que los gastos a prorrata serán deducibles siempre y cuando cumplan con los requisitos fiscales, de lo contrario, no podrán deducirse.

En el caso de que los gastos por Asistencia Técnica o Regalías que sean prestados por algún tercero o independiente, estén sujetos a retención, sólo podrán deducirse en la medida en que se lleve a cabo dicha retención, en la parte que absorba el EP. De acuerdo al artículo 156 de la LISR, cuando las Regalías o la Asistencia Técnica se paguen por un residente en el extranjero con un EP o base fija en el país, se considerará que la fuente de riqueza está en

el territorio nacional. Cuando dichos pagos se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente o base fija, lo que ocurra primero.<sup>38</sup>

En el artículo 108 de la LISR se menciona que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de unos u otros.

#### **4.3.1 Deducción del Valor de las Mercancías.**

El artículo 22 de la LISR indica cuales son las deducciones que los contribuyentes pueden efectuar, entre éstas, una de las más importantes para cualquier empresa cuyo giro está dedicado a la compra-venta, es la de deducción de las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que se utilicen para prestar servicios, para fabricar o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

---

<sup>38</sup> Cfr. Material de plática sobre Régimen fiscal en México de las sucursales de residentes en el extranjero, C.P. Manuel Rico Loyola, 29oct1997

La deducción de las mercancías es de las más importantes para aquellos establecimientos cuyo giro económico es la venta de determinados artículos. En el caso de los EP no existe un acto jurídico de compraventa entre el residente en el extranjero y su EP en México; ya que no puede verificarse una compraventa en la que el comprador y el vendedor sean la misma persona, sin embargo, es importante recordar que las adquisiciones que se hagan a terceros sí podrán ser deducidas de acuerdo a lo que se mencionó anteriormente.

De acuerdo al párrafo anterior, es de gran importancia mencionar que el artículo 29 de la LISR supone lo siguiente:

*El valor de bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero de la oficina central o del otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero no podrá ser superior al valor en aduanas del bien que se trate.*

#### **4.3.2 Transportación Aérea o Terrestre.**

En relación a las deducciones para un EP, la ley atiende circunstancias particulares como lo es la transportación internacional aérea o terrestre, la cual se ve reflejada en el artículo 23, segundo párrafo de la LISR que dispone lo siguiente:

*Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 22 de la LISR, efectuarán la deducción de la parte*

*proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada, considerando el último ejercicio terminado de la empresa.*

El mismo artículo señala la forma de determinar la utilidad del EP en México la cual se señala a continuación de manera ejemplificativa:

Ingreso derivado de la actividad global	\$ 10,000
Erogaciones relativas	\$ 6,000
Utilidad Neta	\$ <u>4,000</u>
Porcentaje que representa la utilidad respecto del ingreso global	<u>40%</u>
Proporción de ingreso que corresponde al EP en México (40% de \$10,000)	\$ 4,000
Proporción de erogaciones (40% de \$6,000)	\$ 2,400
Utilidad del EP en México	\$ <u>1,600</u>

La misma proporción del ingreso global que se atribuye al EP en México, le corresponde respecto de las erogaciones globales.<sup>39</sup>

<sup>39</sup> Cfr. CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Primera edición, Editorial Themis, México 1995, Tomo II, p 340

#### **4.3.3 Deducción de las Inversiones.**

Para poder deducir las Inversiones de los EP, no hay una respuesta clara que pueda encontrarse en la LISR o su reglamento.

Cuando el bien es adquirido por el EP, éste debe seguir los lineamientos correspondientes a la deducción de inversiones en activo señaladas por la LISR para cualquier persona moral. Es posible que no exista problema alguno porque el mismo EP debe adaptarse a lo que señale la LISR cuando se deducen las inversiones en activo como cualquier persona moral. Sin embargo, existe la posibilidad de que la oficina central u otro EP en el extranjero asigne determinados activos a su EP en México, en este caso, el valor que se declare para efectos aduanales será el que se considere para determinar el valor de las inversiones que se reciban como remesas de la oficina central, de donde se asume que éste es el monto original de la inversión para efectos del cálculo de la depreciación. De igual manera cuando el bien se retorna al extranjero se actualiza su valor fiscal y se considera como envío de remesa.

Las deducciones serán proporcionales a los ingresos atribuibles al mismo EP, el procedimiento a seguir será el señalado por la LISR mediante la aplicación de los porcentajes máximos autorizados por la misma al monto original actualizado desde la fecha de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

#### **4.3.4 Conceptos no deducibles.**

El artículo 23 de la LISR señala que no serán deducibles:

*Las remesas que efectúe el EP ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro EP de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al EP.*

Respecto de las remesas que en general envíe el EP a la oficina central del residente en el extranjero o a cualquier otro establecimiento que éste tenga en otro Estado, se sigue el mismo principio que se contiene en la LISR para no considerar como ingreso del EP las remesas de efectivo que reciba de la oficina central o de cualquier otro EP que el residente en el extranjero tenga en otro Estado; por la misma razón que la remesa que recibe el EP no es un ingreso, tampoco representa una deducción la remesa que el EP envíe al residente en el extranjero o a cualquiera de sus establecimientos.

Esas remesas que el EP efectúe al residente en el extranjero representan:

- a) La devolución que previamente recibió para financiar sus operaciones.
- b) Un envío de la utilidad obtenida en México.

Tampoco son deducibles las cantidades de efectivo que envíe el EP al residente en el extranjero aún cuando se haya estipulado que cubren conceptos tales como: regalías, honorarios, comisiones, intereses u otros pagos similares. La razón de la prohibición consiste en que todos estos conceptos representan contraprestaciones que de ordinario paga

un deudor a su acreedor para satisfacer una obligación contractual: otorgamiento del uso de patentes, prestación de servicios, préstamos obtenidos, etc. En el caso concreto, debido a que el EP y el residente en el extranjero son la misma persona jurídica, el residente en el extranjero no puede contratar ni obligarse consigo mismo para ningún efecto. Por esta razón, las cantidades que por dichos conceptos se llegaran a transferir del EP al residente en el extranjero se deben considerar como remesas de capital y no como contraprestaciones deducibles que deriven de obligaciones contractuales.

#### **4.4 Remesas de Capital.**

El artículo 152 de la LISR que corresponde al título V de los residentes en el extranjero, expone lo siguiente:

*En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales o asociantes de una asociación en participación se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.*

La ley considera dividendo o utilidad distribuida por personas morales:

Utilidades o Reembolsos de Capital que envíen los establecimientos permanentes o bases fijas de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, incluyendo aquellos que se deriven de la terminación de sus actividades, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal

neta (CUFIN), de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero (CRC), respectivamente.

En este caso, el EP o base fija deberán enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa de 35% a la cantidad que resulte de multiplicar el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.5385. Cuando provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida del residente en el extranjero a que se refiere lo antes mencionado, se pagará el impuesto diferido, aplicando la tasa del 5% al resultado de multiplicar los dividendos o utilidades por el factor citado.

De acuerdo a lo antes mencionado, la CUFIN del EP se calcula de la misma forma en que están obligadas las empresas mexicanas, aumentando su saldo (el de la cuenta) con el monto de los dividendos obtenidos de personas morales mexicanas y disminuyéndolo con el monto de las remesas enviadas al extranjero en efectivo o en bienes así como con las utilidades que se consideran distribuidas en los términos de la fracción III del mismo artículo 152. De igual manera se calcula la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, cuando se opte por diferir parte del impuesto del ejercicio; esta cuenta se adiciona con la utilidad fiscal neta reinvertida del ejercicio y se disminuye con el importe de los dividendos o utilidades distribuidas en efectivo o en bienes.

Además de lo citado en el párrafo anterior, los EP deberán llevar la CRC que se constituirá con las remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de

sus establecimientos en el extranjero y se disminuirá con el importe de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes.

El saldo de la CRC al último día del ejercicio, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el último mes del ejercicio que se trate. Cuando se reembolsen o envíen remesas con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del reembolso o percepción, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se efectúe el reembolso o percepción.<sup>40</sup>

#### **4.5 Otras Implicaciones Fiscales.**

Es importante hacer mención de las implicaciones fiscales que lleva consigo un EP, ya que como cualquier persona moral está sujeto a cumplir con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Algunas de las implicaciones fiscales más importantes las menciono a continuación.

##### **4.5.1 Implicaciones del Impuesto al Valor Agregado.**

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), menciona los actos o actividades para ser sujetos del IVA:

1. Enajenar bienes: De acuerdo al artículo 14 del Código Fiscal de la Federación (CFF), entre otros conceptos se entiende por enajenación de bienes:

---

<sup>40</sup> Cfr. *Material de Plática sobre Régimen Fiscal en México de las sucursales de residentes en el extranjero*, C.P. Manuel Rico Loyola, 29oct1997

- I. Toda transmisión de propiedad.
- II. Las adjudicaciones
- III. La aportación a una sociedad o asociación
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no hay envío, si se realiza en el país la entrega material del bien por el enajenante.

Además de todo lo antes citado, se considera enajenación para efectos de esta ley, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.<sup>41</sup>

2. Presten servicios independientes: Se considera prestación de servicios independientes:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

---

<sup>41</sup> Cfr. Compilación Fiscal Correlacionada 1999, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 1 y 8, Dofiscal Editores Quinta edición diciembre 1998

- IV. El mandato, la comisión, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI. Toda otra obligación de dar, no hacer o de permitir, asumida por una persona *en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.*<sup>42</sup>

3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes: Para efectos de la LIVA, se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo, y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.<sup>43</sup>

4. Importen bienes o servicios: Se considera importación de bienes o servicios:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en el país.

---

<sup>42</sup> Cfr. Compilación Fiscal Correlacionada 1999, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 14, Dofiscal Editores Quinta edición diciembre 1998

<sup>43</sup> Cfr. Compilación Fiscal Correlacionada 1999, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 19, Dofiscal Editores Quinta edición diciembre 1998

IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el punto 3 antes mencionado, cuando se presenten por no residentes en el país.<sup>44</sup>

El mismo artículo señala que la tasa del impuesto se calculará aplicando a los valores anteriores el 15%.

*Como se pudo observar en este punto, básicamente se tienen dos situaciones, cuando se importa un bien o cuando se importa un servicio que pueden causar el IVA.*

En el caso de importación de un bien se tienen las siguientes opciones:

Importación de una empresa extranjera sin EP.- Es decir, que se le compren bienes directamente a la empresa extranjera lo cual causa un impuesto determinado al momento de la importación de bienes en la aduana.

Importación a través de un EP.- El EP es el encargado de importar el bien y entregarlo al comprador del mismo, en este caso el precio de venta es pagado al EP o directamente al extranjero, pero al haber entrega de materiales en territorio nacional se causa un IVA que debe ser pagado al EP, el cual debe pagarlo al fisco mexicano.

---

<sup>44</sup> Cfr. Compilación Fiscal Correlacionada 1999, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 24, Dofiscal Editores Quinta edición diciembre 1998

En el caso de importación de servicios también se tienen las siguientes opciones:

Importación de un servicio sin EP.- Cuando una compañía extranjera proporciona servicios a una empresa mexicana, se le pagan los honorarios correspondientes a ésta y como se trata de la importación de servicios, se aplica el cargo y acreditamiento simultáneo contemplado en el artículo 40-A del reglamento de la LIVA, conocido como IVA virtual, éste no causa desembolso efectivo del impuesto, debido a que la aduana no puede determinar en qué momento se recibe dicho servicio, porque es intangible.

Importación de un servicio a través de un EP.- Si los servicios proporcionados son prestados por el EP, la empresa que contrata los servicios deberá pagar efectivamente el monto de la contraprestación y el IVA al EP, quien deberá enterarlo al fisco mexicano.

Así como el EP debe trasladar los impuestos por enajenación o por la prestación de un servicio, también debe aceptar que el impuesto causado por los insumos le sea trasladado.

#### **4.5.2 Impuesto al Activo.**

De acuerdo al artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo (LIA), los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligados al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

El EP determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando a su activo la tasa del 1.8%.

#### **4.5.3 Facultades de las Autoridades Hacendarias.**

Los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR expresan que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de contraprestación en caso de operaciones distintas de enajenación. El EP se ve afectado por esta disposición porque es una entidad que sin lugar a duda tendrá algún tipo de operación con clientes y proveedores por lo que es importante que el EP mantenga precios de mercado con estas terceras personas.

La misma SHCP podrá determinar la utilidad de los EP o bases fijas en territorio nacional de un residente en el extranjero, de acuerdo a las utilidades de éste y considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos o bases en México representen respecto del total de los ingresos o activos del residente en el extranjero.<sup>45</sup>

#### **4.5.4 Obligaciones Generales.**

Como se ha podido observar a lo largo de este estudio, el EP está obligado de la misma manera a lo que cualquier personal moral en territorio nacional, aún cuando tenga algunas excepciones.

Dentro de las obligaciones más importantes están:

---

<sup>45</sup> Cfr. Nota elaborada por Sergio Hernández Weber (BDO Hernández, Lozano, Marrón y Cía., S.C), Comisión Fiscal Internacional del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. p 10

- Llevar libros contables y emitir estados financieros que cumplan con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Mexicanos, así como con las leyes fiscales y mercantiles. El Estado de Posición Financiera debe ser preparado por un Contador Público autorizado.
- Expedir y recibir documentación comprobatoria que cumpla con los requisitos señalados por el Código Fiscal de la Federación.
- Presentar en declaraciones provisionales y anuales sus impuestos con base en el ejercicio fiscal de operaciones del EP, que abarca del 1 de enero al 31 de diciembre.
- Si durante el ejercicio fiscal anterior, el EP excede cualquiera de los límites señalados por el CFF en el artículo 32-A en cuanto a los ingresos gravables, los activos y el número de empleados, un Contador Público autorizado debe realizar una auditoría a los Estados Financieros por el año fiscal en curso, emitiendo su opinión profesional sobre la credibilidad de éstos, así como la situación fiscal del EP. La opinión deberá ser presentada ante las autoridades fiscales mexicanas.
- Los sueldos y otros conceptos similares que el EP pague al personal en México a través del EP, serán calculados, retenidos, y enterados por el mismo.

#### **4.6 TRATADOS FISCALES INTERNACIONALES.**

En los últimos años, México ha celebrado con diversos países tratados para evitar la doble tributación, por virtud de los cuales las tasas de retención para determinadas operaciones celebradas con residentes en dichos países, resultan ser menores que las contenidas en las disposiciones fiscales vigentes.

Derivado de lo anterior y de la complejidad existente en materia de pagos al extranjero, incluyo en el presente trabajo el cuadro de la hoja posterior considerando las siguientes referencias que aparecen en éste:

##### **Notas:**

- 1) Publicación de Fe de Erratas.
- 2) Modificación al protocolo .
- 3) Modificación al tratado.
- 4) Estos tratados han sido aprobados por el senado de ambos países, sin embargo, aún no son aplicables.
- 5) Entrada en vigor retroactiva.

PAÍS	EN VIGOR	APLICABLE	DIARIO OFICIAL
			16/03/94
			06/05/94 <sup>1</sup>
ALEMANIA	30/12/93	01/01/94	15/06/94 <sup>2</sup>
BÉLGICA	01/02/97	01/01/98	06/01/97
CANADÁ	11/05/92	01/01/92	17/07/92
COREA	11/02/95	01/01/96	16/03/95
DINAMARCA	22/12/97	01/01/98	27/05/98
ESPAÑA	06/10/94	01/01/95	31/12/94
	28/12/93	01/01/94	03/02/94
EUA	26/10/95 <sup>3</sup>	26/10/95 <sup>3</sup>	25/01/96 <sup>3</sup>
FINLANDIA	14/07/98 <sup>4</sup>		
FRANCIA	31/12/92	01/01/93	16/03/93
ITALIA	10/03/95	01/01/96	29/03/95
IRLANDA	31/12/98 <sup>4</sup>		
JAPÓN	06/11/96	01/01/97	06/01/97
NORUEGA	23/01/96	01/01/97	26/08/96
PAÍSES BAJOS	13/10/94	01/01/95	31/12/94
REINO UNIDO	15/12/94	01/04/94 <sup>5</sup>	15/03/95
SINGAPUR	14/09/95	01/01/96	23/08/96
SUECIA	18/12/92	01/01/93	10/02/93
SUIZA	08/09/94	01/01/95	24/10/94

## CAPÍTULO V

### LISTA DE PASOS A SEGUIR PARA EL REGISTRO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

- I. Pasos a seguir previamente fuera de México para la incorporación del Establecimiento Permanente.
  1. Obtener copia notarizada del acta de constitución de la compañía, así como las modificaciones relevantes que se hayan llevado a cabo en la misma.
  2. Obtener la Apostilla de los documentos arriba mencionados, como lo dicta el acto de "Convención de la Haya".
  
- II. Designación de un representante legal mexicano.
  3. Designar uno o más representantes legales mexicanos, que actuarán en nombre de la Compañía ante las autoridades mexicanas, en todo lo relacionado al establecimiento permanente.
  4. La designación debe ser realizada ante un Notario Público en el país de residencia de la compañía e incluir el sello de Apostilla de la Convención de la Haya.
  5. Notarizar los documentos listados en los puntos 3 y 4 ante un Notario Público mexicano.

### **III. Autorizaciones Iniciales.**

6. Obtener de la Secretaría de Relaciones Exteriores, la autorización para incorporar un establecimiento permanente en México, en el que se realizarán actividades en el país.
7. Preparar escrito para obtener la autorización de (i) la incorporación del establecimiento permanente y (ii) el registro de sus estatutos en el Registro Público de Comercio. Estos documentos deben ser firmados y presentados por el representante legal mexicano.
8. Anexar los documentos listados en los puntos **I** y **II** a la autorización.
9. Presentar estos documentos ante la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, dependiente de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

### **IV. Notarizaciones en México**

10. Obtener copia notarizada en Español del acta de constancia de la compañía traducida al español ante un Notario Público mexicano. Durante la notarización, el representante legal mexicano debe exhibir la documentación descrita en los puntos **I** y **II** mencionados en la hoja anterior.

### **V. Matriculación en el Registro Público de Comercio.**

11. Presentar la copia notarizada del acta de la compañía traducida al español, como lo describe el punto **IV** arriba citado, junto con todos los documentos indicados respecto a las oficinas correspondientes del Registro Público de Comercio.

**VI. Registro Federal de Contribuyentes.**

12. Localizar la oficina de registro fiscal correspondiente, de acuerdo a la dirección del establecimiento permanente en México.
13. Preparar dos formas de registro "SHCP R-1", de acuerdo a las obligaciones fiscales que adquirirá el establecimiento permanente.
14. Anexar duplicados originales de los papeles listados de los puntos I a IV antes mencionados.
15. Si el establecimiento permanente utilizara la dirección de un contribuyente ya registrado, deberá anexar la siguiente documentación:
  - 15.1 Copia del documento que soporte dicha dirección, tal como el recibo de teléfono, estado bancario del contribuyente y la Constancia de inscripción al R.F.C.
  - 15.2 Una carta por medio de la cual, la compañía o la persona física anfitriona, autoriza que el establecimiento permanente utilice su domicilio fiscal. Si el domicilio es de una Compañía, la carta debe ser preparada en papel membretado de la compañía y firmada por el representante legal.
16. Presentar los papeles indicados en el punto 15 arriba mencionado, a la oficina de registro correspondiente. Una de la formas con el sello oficial debe conservarse disponible.
17. Dentro de los dos días hábiles siguientes a la ejecución del punto 16, obtener el certificado de registro como contribuyente en su oficina correspondiente. Es importante que el representante legal asista personalmente para mostrar la forma original, así como una identificación personal válida, y copias de los anexos.

**VII. Registro de Importadores (si es aplicable)**

18. Preparar tres formas de padrón de importadores.
19. Anexar los siguientes documentos:
  - 19.1 Copia de la forma "SHCP R-1" sellada por la autoridad fiscal correspondiente.
  - 19.2 Copia del certificado de registro como contribuyentes.
  - 19.3 Si aplica, copias de los pagos provisionales estimados de los dos años fiscales previos y del periodo previo.
  - 19.4 Si aplica, una copia de las últimas cuatro declaraciones anuales del ISR.
  - 19.5 Documentación que soporte que el establecimiento permanente está utilizando el domicilio legal de un tercero, así como el contrato de arrendamiento si lo hubiese.
20. Enviar los documentos listados en los puntos 18 y 19 a las oficinas de Registro de Importadores a través de los servicios de mensajería de MEXPOST .
21. Recibir por correo la respuesta del Registro de Importadores.

**VIII. Registro de empleados (si acaso aplica)**

22. Registro de todos los empleados del establecimiento permanente como contribuyentes.
23. Registro del establecimiento permanente y sus empleados al Instituto Mexicano del Seguro Social.
24. Registro de la compañía y sus empleados al INFONAVIT.

25. Registro de cuenta de Fondo de Ahorro para el Retiro para cada empleado con la aseguradora del fondo de ahorro para el retiro que elija.
26. Registro de la Compañía con el Departamento de la Tesorería del Distrito Federal, para el pago de 2% sobre nóminas (Aplicable sólo en el Distrito Federal, cada estado tiene diferente porcentaje).

### NOTA

- Todas las traducciones al español deben hacerse por un "Perito Traductor Autorizado" en México.
- Todos los papeles deben ser firmados y remitidos por el representante (s) legal de la Compañía.
- En la medida de lo posible, obtener tres copias de los papeles recomendados. <sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> La lista de pasos a seguir para poder constituir un Establecimiento Permanente, fueron proporcionados por el despacho contable BDO, Hernández, Marrón y Compañía a mayo de 1999.

## CAPÍTULO VI.

### CASOS PRÁCTICOS.

En México, igual que en muchos países del mundo, es muy común que existan actividades que dan lugar a la existencia de un EP.

La falta de conocimiento sobre las causas y el tratamiento del EP, hace que los residentes en el extranjero lleven a cabo actividades sujetas al impuesto mexicano y posiblemente al impuesto de su país de origen por la simple existencia de un EP.

A continuación presentaré dos casos reales de residentes en el extranjero que de alguna forma necesitaban saber si sus actividades eran o no causa de la existencia de un EP, para poder dar respuesta a las empresas extranjeras fue necesario analizar detenidamente las actividades de cada caso y así poder determinar si los residentes en el extranjero daban o no lugar a la existencia de un EP, así como las implicaciones fiscales y contables en nuestro país.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> La razón social de las empresas presentadas en los casos reales fue modificada por cuestiones éticas.

## 6.1 CASO 1

### Operaciones en México de la empresa "Cinta Adhesiva".

#### *Antecedentes*

Cinta Adhesiva (CA) es una empresa norteamericana que vende artículos adhesivos a su afiliada mexicana Productos de Limpieza, S.A. de C.V. (PDL). PDL importa los artículos y los vende a diversos clientes mexicanos.

CA considera que puede vender directamente su producto en el mercado mexicano en lugar de utilizar a PDL como intermediario. Si éste fuera el caso, CA preferiría manejar todas las actividades de importación, tales como almacén y distribución de los artículos. Además, CA no quiere facturar a los clientes mexicanos ni tener presencia fiscal ni legal en México.

A continuación se presentarán las implicaciones fiscales de acuerdo a lo que se asumió en los antecedentes si CA decide vender sus productos bajo las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

#### *1. Consideraciones iniciales – Permisos de importación y Registro como contribuyente mexicano.*

De acuerdo con la ley aduanera mexicana, para poder llevar a cabo procedimientos de importación, incluyendo el pago de impuestos así como el IVA correspondiente, es necesario que CA tenga permiso de importador expedido por las autoridades aduaneras. Además, para tramitar dicho permiso, CA necesita obtener su registro como contribuyente mexicano.

Aún cuando CA quiera evitar cualquier presencia fiscal en México, se debe enfatizar que si no se cumplen cualquiera de los requisitos antes señalados es imposible que CA lleve al fin de su realización procedimientos de importación por ella misma.

## 2. *Alternativas para llevar a cabo actividades de venta.*

Considerando el punto 1, se proponen 2 alternativas para las cuales CA debe ser capaz de realizar por ella misma actividades de venta en México y no a través de PDL, al mismo tiempo de tener una mínima presencia en México. Dichas alternativas son las siguientes:

### Opción 1. Oficina de Representación.

Bajo esta opción, CA constituye una oficina de representación (OR) en México con actividades limitadas a importar los productos a sus clientes mexicanos. Todas las negociaciones de venta son directamente manejadas por la oficina matriz en Estados Unidos.

En sentido opuesto a una subsidiaria, una OR es parte integral de la casa matriz, y por lo tanto, no existe una separación legal entre ellas, al no funcionar como una entidad independiente, debe operar con fondos que recibe de su oficina matriz ya sea en bienes o en dinero.

Una OR es un escenario común en México y debe cumplir con ciertos requisitos fiscales, contables y legales.

## 1. Establecimiento Permanente.

De acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta y al Tratado para evitar la doble tributación entre México y Estados Unidos, por tener una OR las autoridades mexicanas pueden considerar inicialmente que CA tiene un EP en México. Como ya se ha explicado a lo largo de este estudio, tener un EP significa que CA adquiere obligaciones fiscales en México por las ventas hechas a través de la OR, como reportar y pagar impuesto mexicano.

De cualquier forma, la LISR y el tratado también indican que si la OR realiza exclusivamente actividades de naturaleza auxiliar, no se considerará que existe EP. Como ya se observó en Capítulos anteriores, dentro de las actividades auxiliares están el uso o mantenimiento de las instalaciones con el propósito de almacenar y entregar mercancía en nombre del residente en el extranjero.

Una OR puede importar, almacenar y entregar productos en nombre de CA sin constituir un EP. De cualquier manera, si la OR no limita sus actividades a importar y en su lugar realiza actividades empresariales como cerrar contratos de ventas, autorizar o negociar descuentos, ejecutar poderes notariales o facturar ventas en nombre de CA, esto podría causar EP, lo que daría lugar a que CA sea sujeto de cumplir con obligaciones fiscales mexicanas. Por lo tanto, si la opción 1 es utilizada se deben monitorear cuidadosamente las actividades de la OR para determinar la existencia de un EP.

Aun cuando la OR no expone a CA a la imposición fiscal mexicana, adquiere otro tipo de obligaciones tales como:

- Obtener Registro Federal de Contribuyente para poder realizar actividades de importación.
- Retención y pago del 15% del Impuesto al Valor Agregado, la entrega de mercancías en territorio nacional al comprador de ésta, está sujeta a la retención del IVA y a pagarlo posteriormente a las autoridades fiscales. En cuanto a la importación, adquisición o recepción de bienes y servicios, el IVA se paga por la importación o al adquirir o recibir bienes y servicios.
- La OR facturará directamente a sus clientes con el fin de documentar la entrega de los productos, aún cuando dichas facturas no representen una venta directa de la OR. Las facturas deben cumplir con los requerimientos generales tales como ser impresas en imprentas autorizadas.
- Llevar libros contables y estados financieros que cumplan con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Mexicanos, así como con las leyes fiscales y mercantiles.

- Expedir y recibir documentación comprobatoria, con requisitos fiscales señalados por el Código Fiscal de la Federación.
- Reportar periódica y anualmente sus impuestos, en base al ejercicio fiscal, que abarca del 1 de enero al 31 de diciembre.
- Si durante el ejercicio fiscal previo, el EP excede los límites señalados en el artículo 32-A del CFF, un Contador Público Autorizado debe realizar una auditoría de los estados financieros por el año fiscal determinado, plasmando su opinión profesional sobre la razonabilidad de éstos y sobre la situación fiscal. Esta opinión deberá ser presentada ante las autoridades fiscales Mexicanas.

#### Opción2. Importación a través de un Agente mexicano

Bajo esta opción 2, CA lleva acabo todos sus procedimientos de importación a través de un contribuyente mexicano. Todos los contratos y negociaciones son manejados directamente por la casa matriz en E.U. Esta persona puede ser un agente aduanal quien debe tener un permiso de importación. El agente cobra a CA una comisión por los servicios que realiza y es importante que no caiga en una actuación dependiente de CA porque esto ocasionaría inmediatamente la existencia de un EP.

#### 1. Establecimiento Permanente.

Como se analizó en el capítulo II, cuando se opera a través de un agente y éste realiza actividades empresariales tales como cerrar contratos, condicionar la ventas, o facturar en

nombre de CA. CA puede crear un EP en México con todas las implicaciones legales, contables y fiscales que se han tratado. Además, si los honorarios que CA paga al agente difieren de aquellos que pagaría CA a otra parte independiente en circunstancias similares la SHCP puede modificar la utilidad o pérdida del EP.

## 2. Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a la ley del Impuesto al Valor Agregado, los servicios brindados en México por un contribuyente mexicano están sujetos a un IVA del 15%. El agente cargará el IVA correspondiente por sus servicios cuando realice las actividades de importación para CA. Como residente en el extranjero, CA no puede acreditar este impuesto.

## 3. Facturación

El agente estará obligado a facturar para poder soportar la recepción del producto entregado a sus clientes y poder pagar el IVA que causa la entrega de los productos.

## *Conclusiones*

Como se puede observar en este caso 1, CA se ve relacionada con algunas implicaciones contables o fiscales tenga o no EP. Lo más importante de este caso, es analizar detenidamente las actividades que realizan tanto la OR como el agente para que no causen la existencia de un EP y se limiten a operaciones de naturaleza auxiliar tales como la importación, almacenamiento y entrega de los productos.

En el caso de que la OR o el agente aduanal cierren contratos, establezcan precios, den descuentos, o de alguna forma se vean involucrados en actividades empresariales en nombre de CA, constituirán invariablemente EP.

## 6.2 CASO 2

### Obras de residente español llevadas a cabo en México.

#### *Antecedentes*

La compañía española Obras Valencia (OV), tiene un contrato de obra para la construcción de drenajes en la ciudad de Torreón, Coahuila (El Contrato). La construcción de estos drenajes, durará de junio de 1999 a febrero de 2000.

A fin de pagar los impuestos mexicanos que correspondan a OV por los ingresos derivados de El Contrato, se designó a Canales de México, S.A. de C.V.(CM) como su representante legal, en términos del artículo 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### *Análisis Fiscal.*

##### 1. Establecimiento Permanente

De acuerdo al artículo 5 (3) del Convenio para evitar la doble tributación entre México y España, aplicable a partir del 1 de enero de 1995, se considera que hay EP, cuando obras y actividades relacionadas con éstas, tienen una duración superior a 6 meses.

Por lo antes mencionado, podemos observar que El Contrato, causará EP para OV en México. Por lo tanto OV, se convertirá en contribuyente directo de impuestos mexicanos en lo que concierne a las actividades del EP.

Al convertirse en contribuyente mexicano, OV deberá obtener su propio registro fiscal ante las autoridades Mexicanas competentes, por lo que la designación de CM como representante legal en México, como se menciona en los Antecedentes de esta carta, no procede.

## 2. Obligaciones Fiscales y Contables del EP.

En términos generales, el EP de OV tendrá las siguientes obligaciones:

- Llevar libros contables y estados financieros que cumplan con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados mexicanos, así como con las leyes fiscales y mercantiles.
- Expedir y recibir documentación comprobatoria, con requisitos fiscales señalados por el Código Fiscal de la Federación.
- Reportar periódica y anualmente sus impuestos, en base al ejercicio fiscal, que abarca del 1 de enero al 31 de diciembre.

- Si durante el ejercicio fiscal previo, el EP excede los límites señalados en el artículo 32-A del CFF, un Contador Público Autorizado debe realizar una auditoría de los estados financieros por el año fiscal determinado, plasmando su opinión profesional sobre la razonabilidad de éstos y sobre la situación fiscal. Esta opinión deberá ser presentada ante las autoridades fiscales mexicanas.

### 3. Impuesto Sobre la Renta.

Los ingresos totales derivados de El Contrato a través del EP, se consideran utilidad fiscal bruta. A esta utilidad se le deducen todos los gastos, costos e inversiones estrictamente relacionados con las actividades que realiza el EP.

La utilidad neta así obtenida, se grava a una tasa de impuesto sobre la renta del 35%.

### 4. No Deducción de Pagos por Regalías, Asistencia Técnica, etc.

Es importante mencionar que las disposiciones fiscales mexicanas e internacionales, indican que los pagos realizados por el EP a su casa matriz por concepto de asistencia técnica, transferencia de tecnología, servicios administrativos, etc. no son deducibles para efecto de determinar la utilidad neta.

### 5. Acreditamiento del Impuesto Mexicano

Así mismo, cabe mencionar que el impuesto sobre la renta mexicano que pague el EP podrá ser acreditado con el impuesto equivalente en España por el mismo ingreso. Desde luego,

es necesario observar las disposiciones relativas al acreditamiento de impuestos extranjeros contenidas en la legislación española.

#### 6. Impuesto al Valor Agregado

Como contribuyente Mexicano, el EP estará obligado a calcular el impuesto al valor agregado (IVA) a una tasa del 15%, dicho impuesto denominado IVA trasladado, lo podrá acreditar de igual manera con el IVA que llegase a pagar a proveedores mexicanos, es decir, con el IVA acreditable.

El IVA acreditable se lleva contra el IVA trasladado, y la diferencia obtenida debe ser pagada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Si la diferencia es negativa, el EP puede elegir un reembolso o compensación con otros impuestos por la cantidad negativa.

#### 7. Salarios Atribuibles al EP.

Respecto a los salarios del personal que el EP pague por El Contrato, el EP estará obligado a retener y enterar a la SHCP el ingreso fiscal correspondiente.

- Impuesto sobre la Renta.
- Contribuciones de Seguridad Social.
- Infonavit.
- 2% Fondo de Ahorro para el retiro.
- Impuesto Local.

## CONCLUSIONES

1. El Establecimiento Permanente es una figura que surge debido a los conflictos tributarios que existen a nivel internacional cuando un Estado Contratante realizaba actividades empresariales en otro Estado y obtenía beneficios por dichas actividades.
2. El EP es un lugar fijo de negocios en el que se realizan total o parcialmente actividades empresariales; no es un ente jurídico independiente, por el contrario, es parte de su casa matriz u oficina central.
3. Nuestra legislación así como las normas internacionales, protegen la fuente de riqueza pagadora en el Estado en el que se generan los ingresos cuando éstos son producto de una actividad que tiene carácter empresarial, lo cual generalmente implica considerar que las actividades del residente en el extranjero se llevan a cabo a través de un Establecimiento Permanente y por lo tanto, los ingresos derivados de éste son gravados de acuerdo a la ley interna del Estado en el que se obtengan independientemente de que se cuente o no con un convenio para evitar la doble tributación con el Estado de residencia del Extranjero.
4. Esta figura es considerada en nuestro país en la Ley del Impuesto sobre la Renta además de ser adoptada en los tratados internacionales que ha celebrado con otros países por formar parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico , estableciendo el principio de que sólo el Estado de residencia tendrá la

facultad de gravar utilidades empresariales de sus residentes, excepto cuando éstos tengan un EP en otro Estado contratante, dicho Estado también puede gravar ingresos del residente en el otro Estado contratante atribuibles al EP.

5. Por lo expuesto anteriormente, un residente en el extranjero que realiza actividades empresariales en un Estado, independientemente de que su actuación sea de manera directa o indirecta a través de terceros, se considera para efectos fiscales como un Establecimiento Permanente por lo que estará sujeto a normas impositivas del país del que recibe ingresos.
  
6. El Establecimiento Permanente es una fuente de ingresos por el hecho de llevar a cabo actividades empresariales, las cuales tienen por objeto alguna utilidad o ganancia, que a diferencia de aquellas actividades que no dan lugar a un Establecimiento Permanente se les aplica un régimen fiscal neutro, ya que no obtienen ingresos sujetos a impuestos.
  
7. Las Bases Fijas son consideradas prestadoras de servicios, así como de actividades profesionales, éstas se deben apegar a las normas que establecen el tratamiento fiscal y contable de los Establecimientos Permanentes.
  
8. El análisis del concepto de un Establecimiento Permanente no debe hacerse de manera aislada, por el contrario, es necesario analizar cuidadosamente el entorno de su actividad, sus causas y objetivos al realizar dichas actividades y así poder determinar el tratamiento que se les debe dar. Para que un EP exista, se deben cumplir con ciertos

requisitos o elementos que deben ser analizados profundamente, tales como el lugar de negocios, el lugar fijo y la realización de actividades empresariales. También es importante que exista algún representante y algunas circunstancias especiales que dan origen al EP.

9. Los residentes en el extranjero que tengan un EP o Base Fija en nuestro país, están obligados al pago de los impuestos correspondientes por los ingresos que se le atribuyan.
  
10. En cuanto a los residentes de países con los que México tenga celebrados tratados para evitar la doble tributación, a ellos se les aplican las normas establecidas en dichos tratados que tienen jerarquía internacional y también se aplicará invariablemente la LISR cuando los residentes extranjeros que celebren operaciones en nuestro territorio, pertenezcan a un país que no haya celebrado algún tratado con México.
  
11. Las actividades que no dan lugar a la existencia de un EP son básicamente aquellas de naturaleza preparatoria o auxiliar, tales como mantenimiento, exhibición, transformación o compra de mercancías; adicionalmente tampoco se consideran EP las actividades de investigación, preparación y promoción. Estas actividades no significan un ingreso propiamente dicho para las instalaciones del residente en el extranjero en nuestro país.

12. En general, las actividades que determinan la existencia de un Establecimiento Permanente en México son aquellas que se realizan a través de un agente dependiente del residente del extranjero, que actúan en su nombre y representación siempre que éste tenga y ejerza poderes para cerrar contratos o determinar por cuenta propia criterios de comercialización. Existen determinados actos que implican la actuación a través de agentes dependientes y que por su naturaleza dan lugar a un Establecimiento Permanente; en ese caso se encuentran los fideicomisos y los actos de aseguramiento en territorio nacional. Estos casos especiales se ven reflejados por actos realizados fuera de nuestro país.

13. En cuanto a la realización de un servicio de construcción o de obra, se puede causar establecimiento permanente por el tiempo que se invierta en esta actividad, el tratamiento es especial debido a que de alguna manera se está actuando con una permanencia en nuestro país.

14. El Establecimiento Permanente es una forma de hacer negocios en México, por lo tanto, representa una fuente de ingresos y gastos regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Cuando el residente en el extranjero ha celebrado algún tratado con México para evitar la doble tributación, éste prevalece sobre la misma LISR. Cuando los ingresos provienen del EP son sujetos del impuesto mexicano, y solamente le serán atribuibles aquellos ingresos que se relacionen con la actividad del mismo, y los ingresos de la oficina central o cualquier otro establecimiento permanente de la misma, siempre y cuando el EP en México haya incurrido en algún gasto para la obtención del ingreso.

15. Las autoridades hacendarias de nuestro país, no han elaborado normas especiales para un establecimiento permanente, éste se ve regulado por la LISR para determinar el impuesto que le corresponde y debe cumplir con todas las obligaciones fiscales y contables que tenga cualquier persona moral o física.
16. El EP también tiene obligaciones fiscales importantes tales como el impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes o servicios; así como el impuesto al activo que se le atribuya.
17. La figura del EP existe en nuestros días, las autoridades correspondientes la han adoptado como una forma de hacer negocios de la cual se obtienen ingresos que deben ser gravados y enterados. Sin embargo, la falta de formatos especiales y disquetes para sus actividades, su desapego a los principios de contabilidad generalmente aceptados y la falta de información para llevar a cabo un EP son algunas deficiencias que no permiten un manejo claro y adecuado del mismo.
18. Es por todo lo antes mencionado, que la existencia de un EP en nuestro país crea incertidumbre y desconfianza para algunos extranjeros que desean realizar algún negocio en nuestro país y muchas veces optan por crear directamente una sociedad que no implique un trato especial a los extranjeros u oficinas de representación que se dediquen a la investigación y promoción.

## **BIBLIOGRAFÍA**

BANCO MEXICANO Y BANCO BILBAO. Fideicomiso en México y su viabilidad en España. México 1979.

BETTINGER, Herbert. Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente. Ed. ISEF 1ª. Edición. México 1998.

BOLETINES FISCALES, BDO México Hernández, Lozano, Marrón y Cía, S.C., MANCERA, Ernst and Young.

CALVO, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo II. Ed. Themis 1ª. Edición. México 1995.

CÓDIGO DE COMERCIO Y LEYES COMPLEMENTARIAS. Ed. Porrúa 58ª. Edición. México 1993.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Ed Porrúa. 9ª. Edición. México 1996.

DOFISCAL EDITORES. Compilación Fiscal Correlacionada. México 1999.

HERNÁNDEZ, Sergio. (BDO Hernández, Lozano, Marrón y Cía, S.C), Comisión Fiscal Internacional del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. Nota Elaborada. México 1997.

PÉREZ DE ACHA, Luis. Establecimiento Permanente Comentario 5. Ed. Themis. 1ª. Edición. México 1994.

RICO, Manuel. Régimen Fiscal en México de las sucursales de residentes en el extranjero. Material del Curso proporcionado en el Colegio de Contadores Públicos. México 1997.

RODRÍGUEZ, Humberto y Joaquín, *Tratamiento Fiscal de Contratos de Fideicomiso, Fusión y Sociedades*. Ed. Dofiscal Editores. 5ª. Edición. México 1982.

VOGUEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Traducción al inglés de la segunda edición alemana, por John Marin. Kluwer Law and Taxation Publishers. Denver 1991.