



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

JORGE ADRIAN ALCOCER CASTILLEJOS



ASESOR: LIC, RAUL RODRIGUEZ LOBATO

MEXICO, D. F.

2001

2974/13



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 31 de agosto del 2001.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **ALCOCER CASTILLEJOS JORGE ADRIAN** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

Agradezco a la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Derecho, por haberme dado la oportunidad de formarme en sus aulas.

Al Licenciado Raúl Rodríguez Lobato le agradezco la enorme paciencia e invaluable conocimientos que me transmitió en la dirección de esta tesis.

A ti mamá y a ti papá, por su amor y apoyo incondicionales que a lo largo de mi vida siempre me han dado. Gracias y bien saben que los adoro.

A ti amor, Andrea, por haberme presentado la felicidad que sólo el amor, tu amor, sabe dar. Además, por haberme acompañado y ayudado en la elaboración de este trabajo y por haber destrabado su elaboración. Te amo con todas mis fuerzas, te dedico este trabajo y te agradezco por ser simplemente tu.

A mi hermana y demás familiares que siempre han estado y estarán en mi corazón.

A todos mis amigos, gracias.

Al despacho Capín, Calderón, Ramírez y Gutiérrez-Azpe, S.C., y, en particular al Licenciado Alejandro Calderón, por enseñarme el ejercicio de nuestra profesión.

A todos ustedes, mi más sincero agradecimiento.

ÍNDICE.

Introducción.	1
I. El establecimiento permanente como criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.	3
a) La potestad tributaria.	3
b) Criterios de vinculación o sujeción al ejercicio de la potestad tributaria.	11
1. Nacionalidad o ciudadanía.	11
2. Domicilio o residencia.	11
3. Fuente de riqueza.	13
4. Establecimiento permanente.	13
c) El establecimiento permanente como criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.	15
d) Origen del concepto del establecimiento permanente.	15
e) El concepto de establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre la Renta.	20
II. La regla básica o definición general del establecimiento permanente.	26
a) Lugar de negocios.	26
i) Existencia del lugar de negocios.	27
ii) Fijeza del lugar de negocios.	35
1. Ubicación del lugar de negocios.	38
2. Permanencia del lugar de negocios.	45
b) Desarrollo de actividades empresariales a través del lugar de negocios.	55
i) Actividad empresarial.	56
ii) Presencia del residente en el extranjero en el lugar de negocios.	63
iii) Actividades auxiliares o preparatorias.	73
iv) Excepciones.	83

III.	Casos especiales que originan la configuración de un establecimiento permanente contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.	85
	a) Casos particulares.	85
	b) Fideicomiso.	86
	c) Bases fijas.	92
	d) Agente dependiente.	93
	e) Aseguradoras.	98
	f) Agente independiente.	100
	g) Construcciones.	108
IV.	Comparación entre la regla básica y los casos especiales del establecimiento permanente.	115
	a) Justificación de la existencia de los casos especiales.	116
	b) Lugar fijo como presupuesto para la configuración del establecimiento permanente.	120
	c) Actividades empresariales sin utilizar un lugar fijo de negocios.	123
	d) Planteamiento del problema: Propuestas.	128
	i) Flexibilización del concepto del establecimiento permanente.	132
	ii) Abandono del establecimiento permanente como criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.	134
V.	Conclusiones.	138
VI.	Bibliografía.	143

ABREVIATURAS.

EP- Establecimiento permanente.

OCDE Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

LISR- Ley del Impuesto sobre la Renta.

RLISR – Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Extranjero – Persona física o moral con residencia para efectos fiscales en el extranjero.

Mexicano – Persona física o moral con residencia para efectos fiscales en México.

Tratado o convenio – Tratado internacional para evitar la doble imposición fiscal.

INTRODUCCIÓN.

A partir de los años ochenta inició el proceso de “globalización” de nuestra economía. La apertura económica de nuestro país y particularmente la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y demás tratados que le siguieron, influyeron en forma significativa en la decisión de muchas empresas extranjeras para empezar a operar en México. La forma más tradicional para que un residente en el extranjero pueda realizar sus negocios en nuestro país ocurre cuando éste decide constituir una persona jurídica colectiva en México, como lo sería la constitución de una sociedad mercantil mexicana.

Sin embargo, es claro que la creación de una empresa mexicana no es la única forma de hacer negocios en nuestro territorio, pues la apertura de una sucursal, el establecimiento de una oficina o la simple presencia a través de un representante, son ejemplos de cómo un residente en el extranjero puede operar en nuestro país sin la necesidad de acudir a la creación de una sociedad mercantil, ejemplos éstos que bajo determinadas circunstancias pueden configurar la existencia de un establecimiento permanente en México para el residente en el extranjero, y, por tanto, verse obligado al pago de impuestos como cualquier contribuyente mexicano.

Así, el objetivo de este trabajo consiste en resaltar aquellos casos en que la actividad en México de un residente en el extranjero puede originar la existencia de un establecimiento permanente en nuestro país, partiendo del análisis sistemático de la definición contenida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El análisis de las circunstancias creadoras o constitutivas de un establecimiento permanente para efectos del impuesto sobre la renta me servirá para clarificar

la noción del establecimiento permanente y será la base para poder establecer, en su caso, si el concepto de esta figura, contenido en nuestro sistema tributario, es o no un medio equitativo y acorde con el entorno económico mundial que actualmente vive nuestro país, para sujetar a los extranjeros no residentes en México al pago del impuesto sobre la renta, además de proponer, en su caso, el abandono de ciertas condiciones que actualmente son constitutivas de un establecimiento permanente en México.

Evidentemente que el análisis por mí propuesto deberá ser suficientemente detallado para distinguir las condiciones que no necesariamente deben reunirse simultáneamente para constituir un establecimiento permanente en México. Asimismo, deberá ser suficiente para establecer una conexión entre las distintas condiciones constitutivas del establecimiento permanente (vínculos entre el lugar de negocios y las actividades empresariales y del lugar de negocios con el extranjero). Además, me dará la pauta para clarificar el tipo de actividades empresariales que deben realizarse en el lugar de negocios para estos mismos efectos, es decir, la constitución de un establecimiento permanente en nuestro país.

Reitero, el objetivo de este trabajo consiste en analizar el concepto del establecimiento permanente contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se configura cuando un residente en el extranjero desarrolla una actividad empresarial en nuestro país, por lo que la figura de la base fija quedará excluida de mi análisis.

I. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO CRITERIO DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

a) La potestad tributaria.

Es para todos cierto el hecho innegable de que los seres humanos requieren satisfacer innumerables necesidades, algunas de las cuales son de carácter indispensable para la vida normal del hombre, individualmente considerado, tales como la alimentación, el vestido y la habitación, así como otras necesidades de carácter inmaterial, como lo son las intelectuales, las religiosas, las morales, etc.

Así, vemos que el hombre, desde tiempos remotos, tiende a vivir en sociedad y esta vida colectiva le ha producido necesidades distintas de las que tiene el individuo, tales como el defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias que se susciten ante un eventual incumplimiento de dichas normas.

Evidentemente el objeto de este trabajo no consiste en determinar las múltiples necesidades que como hombres individuales o colectivos requerimos satisfacer. Sin embargo, resulta importante mencionar que la satisfacción de todas esas necesidades (individuales y colectivas) resulta de imposible consecución mediante esfuerzos aislados de los individuos, por lo que el hombre, colectivamente organizado, tradicionalmente ha buscado a alguien que logre reunir esos esfuerzos.

En un principio, el hombre integró comunidades nómadas que, al no poseer un asiento fijo, dificultaron enormemente el establecimiento de una auténtica vida social. No obstante lo anterior, aún en aquellos conglomerados primitivos es factible advertir los primeros rudimentos de lo que posteriormente serían el Estado y el Derecho. A pesar de su condición nómada, aquellas comunidades

requirieron de un jefe o guía al que por fuerza tuvieron que dotar de un cierto poder de imperio y autoridad, y asimismo, tuvieron que desarrollar algunas normas obligatorias de convivencia.

Tras varios siglos de nomadismo, caracterizados por una notable lucha de sobrevivencia en medio de un ambiente hostil y repelente, el hombre, mediante el descubrimiento de la agricultura, decide establecerse en sitios fijos que ofrecen una mayor seguridad y mejores condiciones de vida. Pero el sedentarismo trajo aparejados nuevos problemas, pues si bien es cierto que la vida en un sólo lugar ofrece indudables perspectivas, entre las que destaca el poder dedicarse libre y tranquilamente a actividades productivas, también lo es que para poder subsistir cualquier asentamiento humano debe proveer y satisfacer una serie de necesidades básicas que al afectar a todos los miembros de una población revisten el carácter de necesidades colectivas.

En esas condiciones, los primeros núcleos sedentarios decidieron que, a fin de poder aprovechar plenamente las ventajas que este nuevo método de vida social les ofrecía, era conveniente asignar al poder público ya constituido una nueva tarea: la satisfacción de las necesidades colectivas. Tarea que vino a sumarse a las antiguas funciones nómadas de dirección del grupo (defensa e impartición de justicia) para ahora incluir los servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como lo son la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y otras.

Así, el grupo de poder evolucionó suficientemente hasta la constitución del Estado, pero la decisión de encomendar al Estado todas esas tareas y funciones trajo como consecuencia inevitable la obligación de proporcionarle los medios y recursos apropiados para llevarlas a cabo. Fue así como, actuando dentro de una sana lógica, se pensó que si gracias a la satisfacción de las necesidades colectivas los miembros de una comunidad podían dedicarse cómodamente a la realización de actividades productivas, lo justo era

que parte del ingreso o de las ganancias que obtuvieran fuera a parar a las arcas públicas para sufragar el costo de las necesidades colectivas, de tal manera que la potestad tributaria de los estados se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción del lucro obtenido para allegar al Estado los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir.

Pero para entender el concepto mismo de la potestad tributaria resulta de vital importancia entender primero sus orígenes, para lo cual considero conveniente mencionar que dentro de la teoría más tradicional del Estado se señala al poder de éste como el tercer elemento que, junto con el territorio y la población, conforman al Estado.¹

El concepto de poder se reviste de varias acepciones, haciendo difícil la formulación de una teoría o definición de esta materia. Sin embargo, en su acepción general el poder se refiere al dominio, imperio, facultad y jurisdicción, que se tiene para mandar o para ejecutar una cosa. “La capacidad de crear o destruir un Derecho u obligación legales, u otra fuerza legal”.²

“Una sociedad cualquiera no podría subsistir sin un poder social destinado a asegurar su funcionamiento”, afirma Carré de Malberg”; y luego agrega: “... en las sociedades estatales el poder social de la nación pertenece como propio al Estado, es decir, al ser colectivo que personifica la nación”³ En términos parecidos se expresa Adolfo Posadas: “La existencia de un poder propio –

¹ SERRA ROJAS, ANDRES, Teoría del Estado, Undécima Edición, Porrúa, México, 1990, p.231.

² JACQUES VAN OFFELEN, citado por SERRA ROJAS, ANDRES, *Ibid.*, p.293.

³ Citado por ZABALETA, BENJAMIN, “Proyecciones de la Potestad Tributaria en el Estado Federal”, 1ª edición, Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta Años al Servicio de México, Tomo V, México, 1988, p. 685.

soberano- se estima esencial en los estados reales; y en rigor, nos parece imposible concebir un estado –ni el Estado- sin poder suficiente”.⁴

Para Laband⁵ la potestad del Estado estriba en el poder de dominación que tiene. Su potestad no deriva de la soberanía, según dice, ésta les falta a muchos estados.

La potestad de dominación es entendida por Laband como un derecho de dominación que en sí constituye un elemento esencial del Estado. La dominación estriba en la superioridad del poder respecto de los dominados. De esta suerte concluye que todo estado es una potestad de dominación. No es posible predicar una comunidad como Estado si no posee derechos de dominación.

El jurisconsulto alemán George Jellinek adopta una postura similar a la de Laband⁶. Desconoce la suficiencia del concepto de soberanía para distinguir al estado de las colectividades inferiores. La soberanía, para Jellinek, no tiene más que un valor histórico; es una teoría negativa cuyo fin histórico consiste en la afirmación del Estado por sí mismo. De allí concluye que el atributo indispensable y característico del estado es su potestad. La potestad del Estado consiste en el poder de mandar en forma absoluta, el cual va acompañado de un poder irresistible de coacción. Es así como el Estado es concebido como provisto de una dominación irresistible a la cual no pueden substraerse quienes se encuentren sujetos a ella. Estas ideas permiten a Jellinek considerar que la nota distintiva y condición indispensable del Estado es la existencia de una potestad originaria de dominación.

El autor que vengo citando entiende que la potestad de dominación se manifiesta por la capacidad de auto-organizarse, la cual consiste en la

⁴ Citado por ZABALETA, BENJAMÍN, Op. Cit., p. 685.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibid.*, p. 686.

posibilidad de darse una constitución, lo cual equivale a determinar qué órganos y en qué extensión ejercerán la potestad originaria del Estado. Al lado de la potestad de dominación son de atribuirse al Estado las facultades de legislación, administración y justicia.

Contra estas tesis que conciben el poder del Estado como un poder propio de un ente personificado, se erige la Teoría Pura del Derecho, cuyo máximo exponente, Hans Kelsen, dice: "El poder del Estado suele mencionarse como el tercero de los llamados elementos de éste. El Estado es concebido como un agregado de individuos, es decir, como un pueblo, y vive dentro de una parte limitada de la superficie de la tierra, y se encuentra sujeto a un determinado poder: Un pueblo, un territorio y un poder. Aún cuando la unidad del poder estimase tan esencial como la del territorio y la del pueblo, se admite, sin embargo, que es posible hablar de tres diferentes poderes del estado: Legislativo, Ejecutivo y Judicial". "La palabra poder tiene diferentes significaciones de acuerdo con usos distintos. El poder del Estado a que el pueblo se encuentra sujeto, no es sino la validez y eficacia del orden jurídico, de cuya unidad deriva la del territorio y la del pueblo. El "poder" del Estado tiene que ser la validez y eficacia del orden jurídico nacional, si la soberanía ha de considerarse como una cualidad de tal orden. La soberanía viene a ser, la cualidad del poder, es decir, la cualidad de un orden normativo considerado como autoridad de la que emanan los diversos derechos y obligaciones. Cuando por otra parte se habla de los tres poderes del Estado, la palabra "poder" es entendida en el sentido de una función del Estado y entonces se admite la existencia de funciones estatales distintas"⁷.

Como crítica a la anterior teoría, Herman Heller afirma que "la unidad real del Estado no puede ser referida a la unidad de la ordenación que regula la conexión de quehaceres. Es natural que Kelsen y su Escuela, que son los que

⁷ KELSEN, HANS, Teoría General del Derecho y del Estado, Traducción de Eduardo García Máynez, 2a. ed., Edición Imprenta Universitaria, México, 1958, p. 302.

sostienen esta tesis, vacíen de realidad al estado, al negar el poder del Estado como un hecho y considerarle como validez deontológica del derecho, pues sólo en y por los partícipes es real y eficaz este orden deontológico. Si lo pensamos fuera de ellos, apareciendo frente a ellos como orden normativo ideal, llegaremos, en el mejor de los casos, a la mera representación de una unidad de ordenación⁸. Esta crítica evidentemente obedece a que Heller considera que el Estado es una unidad real en la cual se observa una conexión real de efectividad y que el “poder estatal se nos aparece, no como una unidad meramente imaginada por nosotros, sino como una unidad que actúa de modo causal.” “La soberanía consiste en la capacidad, tanto jurídica como real, de decidir de manera definitiva y eficaz en todo conflicto que altere la unidad de la cooperación social-territorial, incluso contra el Derecho positivo y, además, de imponer la decisión a todos, no sólo a los miembros del Estado sino, en principio, a todos los habitantes del territorio.”⁹

En ese orden de ideas, si bien la potestad del Estado es única, nada impide que tenga manifestaciones como lo es la potestad tributaria. En este aspecto, y tal y como lo afirma Carré de Malberg, “en principio, la potestad del Estado es una. Consiste de una manera invariable, es el poder que tiene de querer por sus órganos especiales por cuenta de la colectividad y de imponer su voluntad a los individuos. Cualquiera que sea el contenido y la forma variable de los actos por medio de los cuales se ejerce la potestad estatal, todos estos actos se reducen en definitiva a manifestaciones de la voluntad del Estado que es única e indivisible. Las funciones del poder son las diversas formas bajo las cuales se manifiesta la actividad dominadora del Estado”¹⁰.

Así, podemos afirmar que la potestad tributaria es una expresión del poder público no sólo en el dominio de la legislación, sino también en el ámbito de las atribuciones del Ejecutivo. En este sentido, Bielsa ha sostenido que “las leyes

⁸ HELLER, HERMAN, *Teoría del Estado*, Fondo de Cultura Económica, México, 1961, p. 256 y 302.

⁹ SERRA ROJAS, ANDRES, *op. cit.*, p.439.

¹⁰ Citado por ZABALETA, BENJAMIN, *Op. Cit.*, p.685.

fiscales son expresiones de la potestad del Estado e imponen tanto al contribuyente como al Poder Administrador, obligaciones de Derecho Público."¹¹ Lo anterior equivale a decir que la expedición de leyes tributarias implica el ejercicio del poder específico del Estado que se denomina potestad tributaria.

En ese orden de ideas, veo que la potestad tributaria constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello la misma extensión que este último. Se trata, por tanto, de una potestad que es teóricamente ilimitada en cuanto a su contenido y puede desenvolverse en forma incondicionada, de tal suerte que el Estado, o más exactamente sus órganos legislativos, no encuentran ninguna traba jurídica en cuanto a la elección de las clases de impuestos, a la determinación de su cuantía o a la regulación genérica de la relación impositiva. En cambio, existen y pueden tener una decisiva influencia límites de otra índole, como lo son el que dicha potestad únicamente puede ser ejercida mediante la ley, o que la imposición de los tributos ha de estar en relación con la capacidad contributiva de los ciudadanos.

En otras palabras, la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. Pero esta potestad, considerada desde un plano abstracto, significa por un lado supremacía, y por otro, sujeción. Es decir, "la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención."¹²

¹¹ BIELSA, RAFAEL, Derecho Constitucional, 3a. ed., Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, p. 62.

¹² VILLEGAS, B. HECTOR, Curso de Finanzas, 3a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, p. 179.

Pero esa facultad de imposición no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado, ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un "status" de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal "status" significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un deber tributario sino simplemente un estado de sujeción.

Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar, hacer o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

Ahora bien, para determinar a las personas a las que se extiende la potestad tributaria del Estado, y que por tal razón pueden ser sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta que la sujeción a la expresada potestad puede tener un doble fundamento, que corresponde al doble carácter del estado como organización personal y como corporación territorial. De un lado, por tanto, pueden ser sujetos pasivos del impuesto todos aquellos que pertenecen al Estado en calidad de nacionales, cualquiera que sea el lugar en que residan; de otro, todos aquellos –tanto nacionales como extranjeros– que se encuentran con el Estado en una determinada relación, sea de carácter personal (domicilio, residencia, estancia), sea de carácter económico (posesión de bienes existentes en el estado, participación en hechos o en actividades que se realizan en el estado).¹³

¹³ GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 94.

Así las cosas, para el desarrollo del presente trabajo resulta de vital importancia conocer cuáles son los factores de vinculación que legitiman a un Estado para contemplar dentro de su legislación tributaria, los supuestos de hecho o de derecho que integren el hecho imponible. Para estos efectos, me permito mencionar genéricamente cuáles son los criterios de vinculación generalmente aceptados:

b) Criterios de vinculación o sujeción al ejercicio de la potestad tributaria.

1. Nacionalidad o ciudadanía.

Para efectos tributarios, actualmente nacionalidad y ciudadanía son utilizadas como sinónimos e implica el vínculo jurídico-político que une a un determinado individuo con un determinado país. Este criterio de sujeción consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida ésta como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde viva la persona, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía, es decir, por regla general, los sujetos pasivos de los tributos únicamente están sometidos a una sola potestad tributaria que nace del vínculo político que une a cada nacional con el Estado del que es ciudadano. En virtud de su facultad de imperio, el Estado impone a sus nacionales un sistema tributario que los vincula, y no se elimina aun y cuando el nacional resida fuera del país.

2. Domicilio o residencia.

Al igual que “nacionalidad” y “ciudadanía”, domicilio y residencia han llegado a ser casi sinónimos. Para el derecho civil, el domicilio es uno de los atributos de

las personas físicas o morales, pudiendo definirse como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él.

El artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal, dispone que el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de los dos, el lugar donde se halle; de donde se concluye que toda persona forzosamente tiene un domicilio.

Ahora bien, para el propio derecho civil la residencia no constituye domicilio y por ella debe entenderse la estancia temporal de una persona en cierto lugar, sin el propósito de radicarse en él.

Independientemente de que civil y doctrinariamente pudiera encontrar diferencias entre lo que debe entenderse por uno u otro concepto, en materia tributaria dichos conceptos han llegado a coincidir. Fiscalmente, se consideran residentes en territorio nacional a las personas físicas que establezcan su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país; y a las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o se constituyan en México.¹⁴

Atendiendo a este criterio de vinculación, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica, con o sin la intención de permanecer en él.

¹⁴ Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

3. Fuente de riqueza.

Otro elemento que da lugar a que un sujeto se convierta en contribuyente de determinado impuesto es la fuente de riqueza del ingreso, entendiéndose por esto último el medio del que se obtiene el ingreso, o del que emana, es decir, el origen de esa riqueza. Conforme a este criterio, las personas están obligadas al pago del impuesto en determinado país, si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, con total independencia de su domicilio, residencia o nacionalidad. La fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado o bien, en el lugar donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado, como por ejemplo, el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa.¹⁵

4. Establecimiento permanente.

Ante la insuficiencia de los conceptos de domicilio, residencia y fuente de riqueza, prácticamente todas las legislaciones tributarias modernas han acudido al concepto de establecimiento permanente para establecer su soberanía tributaria respecto de extranjeros que en el territorio del estado que adopta este criterio de vinculación llevan a cabo actividades económicas, sin que en él se acuda a la creación de personas jurídicas colectivas, como lo sería una sociedad mercantil. Según este criterio, el hecho de que exista en un determinado país un establecimiento permanente, da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla.

Así, observamos que existen diversos factores de vinculación que unen al contribuyente con la facultad impositiva de los estados. Dependiendo de la organización jurídica y de las necesidades y conveniencias económicas de

¹⁵ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, D.F., 1983, p. 154.

cada uno de los estados, ellos determinarán y adoptarán el criterio que más les convenga para vincular con dicho estado a los particulares. La Doctrina ha clasificado dichos criterios de vinculación en criterios de sujeción personal (nacionalidad y residencia) y criterios de sujeción económica (establecimiento permanente y fuente de riqueza).¹⁶

Los países exportadores de capitales tienden por la aplicación de los criterios de sujeción personal antes mencionados, ya que como estos países exportan capitales a otras regiones del mundo, desean gravar esos capitales en cualquier lugar en que se hallen, y por eso recurren a los criterios de vinculación antes referidos.

En cambio, los Estados en vías de desarrollo han adoptado con mayor frecuencia el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio del país, pues es lógico pensar que si estos Estados reciben los capitales mayoritariamente del extranjero, resulta conveniente gravar estos capitales por las ganancias que los mismos generen dentro de su territorio.

Para el desarrollo del presente trabajo me concentraré en analizar sólo uno de los criterios por los que el Estado Mexicano, en ejercicio de su Potestad Tributaria, ha optado para sujetar a los extranjeros al pago de los impuestos; concretamente, analizaré el establecimiento permanente como elemento de sujeción que vincula a dichos extranjeros al pago de uno de los impuestos más importantes en nuestro sistema tributario, es decir, el impuesto sobre la renta.

¹⁶ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Tomo I, Buenos Aires, 1984, p. 332.

c) El establecimiento permanente como criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.

A partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el 1º de enero de 1981, el Estado Mexicano decidió incorporar la figura del establecimiento permanente dentro de los supuestos bajo los cuales una persona se convierte en sujeto obligado o contribuyente del impuesto sobre la renta en México.

Con la incorporación a nuestra legislación mexicana del establecimiento permanente como criterio de vinculación que sujeta a los extranjeros a la potestad tributaria del Estado Mexicano en materia del impuesto sobre la renta, México amplió el ejercicio de su soberanía tributaria al gravar a quienes sin residir en nuestro país, realizan actividades empresariales en México.

El propósito de este trabajo consiste en analizar el concepto y condiciones requeridas para la existencia del establecimiento permanente que operan actualmente en nuestro país, para posteriormente analizar si dicho concepto ha evolucionado de la misma forma y en la misma proporción que la evolución que han sufrido las condiciones económicas y comerciales que actualmente rigen nuestra comunidad internacional. En adelante, al hacer referencia al establecimiento permanente utilizaré la abreviatura EP.

d) Origen del concepto del establecimiento permanente.

La historia del EP coincide con el origen de los tratados internacionales celebrados para evitar la doble imposición. Esta historia comienza en Prusia en la segunda mitad del siglo XIX. En un principio, la cláusula del EP contenida en dichos tratados internacionales me permite concluir que el EP no era empleado con fines fiscales, pues su concepto se refería o abarcaba únicamente al

espacio o territorio total en el que se realizaban actividades comerciales o empresariales. Fiscalmente, el concepto del EP emergió junto con la necesidad del Estado Prusiano de evitar la doble imposición entre sus municipios. Conforme se fueron desarrollando y perfeccionando los tratados internacionales para evitar la doble imposición, el concepto del EP ahí contenido también fue desarrollándose. El modelo prusiano de regulación municipal establecía que el comercio con un lugar fijo de negocios debía ser gravado en aquella municipalidad, aun y cuando su dueño viviera en otro municipio. En este punto, me permito destacar el que aun en esta época el EP ya requería permanencia y localización dentro de un área (se hablaba de municipalidad). Como tal, el concepto de EP fue utilizado por primera vez hasta 1891. En 1909 fue cuando en el concepto del EP ya se empezaba a hablar de la existencia de un lugar de negocios, de la localización física de este lugar de negocios en un punto determinado y de la permanencia del negocio (actividad mercantil).¹⁷

Aunque de los tiempos de la época greco-romana existe evidencia de la celebración de tratados fiscales, no fue sino hasta el 21 de junio de 1899 cuando se celebró por vez primera un tratado internacional general entre los Estados Austrohungáro y el de Prusia. En estos tratados, además de requerirse de un lugar fijo de negocios, ya se enlistaban una serie de ejemplos que podían constituir un EP, aunque la definición ahí contenida (las utilidades derivadas de actividades comerciales a través de un EP en el otro estado se gravarían en este otro Estado) dejaba la impresión de que todo lugar fijo de negocios constituiría un EP si en él el extranjero desarrollaba una actividad de negocio, independientemente de que se tratara de sucursales o agencias con el único propósito de realizar compras a cuenta del extranjero, con lo que se evidenciaba que en realidad se trataba de un fortalecimiento de la fuente de

¹⁷ SKAAR, ARVID A., Permanent Establishment, Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1991, p. 71-74. (La traducción es mía)

riqueza como elemento de sujeción para el pago de impuestos en ese otro Estado.¹⁸

Otros tratados de contenido similar fueron celebrándose entre diversos países europeos, y a partir de este momento se empezaban a incluir disposiciones o cláusulas que intentaban vincular al personal (propietario, socio o agente del extranjero) con el EP, aunque resultaba prematuro diferenciar entre un agente dependiente de uno independiente.

De igual forma estos tratados ya incluían en sus textos disposiciones que especificaban que en el EP forzosamente debían realizarse actividades empresariales, es decir, vinculaban el lugar permanente con el desarrollo de actividades empresariales.

Para 1925, la Liga de las Naciones comenzó a analizar el problema de la doble imposición. En varios de sus estudios encuentro algunas definiciones del concepto del EP, que hacen referencia a que un Estado podrá gravar a los no residentes, siempre y cuando desarrollen actividades empresariales en ese país a través de una agencia, sucursal, establecimiento, organización estable de comercio o de un representante permanente.

En el primer modelo de convenio para evitar la doble imposición diseñado por la Liga de las Naciones, publicado en 1927, se contenía una definición de EP que propiamente constituía una lista de ejemplos que podían configurar la existencia de un EP. En este modelo se mencionó por primera vez a las empresas afiliadas (empresas relacionadas) como ejemplos de EP, lo que sin duda implicó un retroceso.

Para 1928, y derivado de las críticas que le fueron formuladas al primer modelo de la Liga de las Naciones, en el segundo de sus modelos se excluyó a las

¹⁸ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., pp. 75-77.

empresas afiliadas que tuviera una empresa en otro país, como elemento constitutivo y condicionante de un EP.

En 1933, la Liga de las Naciones empezó por diferenciar en sus modelos de convenios, por primera vez, a los agentes independientes de los dependientes dentro del concepto del EP. A partir de este momento, y toda vez que la Liga de las Naciones ya contaba con un concepto generalmente aceptado del EP, dicho concepto iría evolucionando conforme fueron celebrándose tratados bilaterales. No fue sino hasta 1943 y 1946 cuando en realidad se retomó el interés por elaborar modelos de convenios fiscales.

Hasta antes de la Segunda Guerra Mundial, las obras de construcción no se habían considerado para configurar la existencia de un EP, ya que estrictamente carecían de la característica de permanencia. Sin embargo, a partir de este momento se empezó a considerar que la obra de construcción sí podía dar lugar a que se configurara un EP siempre y cuando el proyecto de construcción durara por lo menos doce meses.

Si bien es cierto que en 1943 y 1946 se retomó el interés en elaborar convenios modelo de carácter fiscal, el EP seguía siendo en esta época una condición para que un Estado pudiera gravar las actividades comerciales realizadas en su territorio, sin que se hablara del EP como un elemento de sujeción impositiva plenamente identificado, pues el EP seguía siendo hasta esta época una ampliación de la facultad de los Estados para gravar las actividades comerciales atendiendo al principio de la ubicación de la fuente de riqueza, es decir, no existía una definición real del EP como elemento de sujeción independiente.

En efecto, ninguno de los convenios modelo elaborados en 1943 y 1946 (México y Londres respectivamente), tuvieron éxito en crear una definición de la regla básica del EP. Lo que aparentaba ser una definición, en realidad eran

meros ejemplos de lugares fijos a través de los cuales podían desarrollarse actividades empresariales. Sin embargo, las cláusulas relativas a los agentes dependientes e independientes ya empezaban a estructurarse como una definición real del EP.

En julio de 1958 la Organización para la Cooperación Económica Europea (OECE por sus siglas en inglés y que fue constituida después de concluida la Segunda Guerra Mundial) presentó un modelo de convenio para evitar la doble imposición, organismo que más tarde derivaría en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), organismo internacional de carácter gubernamental que constituye una alianza económica para la cooperación entre los estados miembros que la integran. La OCDE fue constituida mediante tratado firmado en París el 14 de diciembre de 1960 y se dio a la tarea de establecer normas fiscales de carácter técnico que pudieran eliminar la doble imposición a nivel internacional. Al Comité Fiscal de este Organismo se le encomendó elaborar un modelo de convenio para evitar la doble imposición. El modelo presentado por la OECE, junto con otros tres reportes de la OCDE, derivaría en el modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1963, el cual tuvo como propósito evitar el problema de la doble tributación a nivel internacional mediante la celebración de tratados entre los países que integran la comunidad internacional. En él, por primera vez, se definió al EP como “un lugar fijo de negocios en el que la actividad de una empresa se lleva a cabo, de manera total o parcial”. Este modelo fue reestructurado en 1977 y revisado en 1995, pero la definición del EP antes mencionada permaneció en los mismos términos.

Adicionalmente a esta definición, el modelo de la OCDE contiene una serie de ejemplos de establecimientos que se consideran EP. Asimismo, contiene una lista de casos de excepción para la configuración de un EP.¹⁹

¹⁹ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., p. 88-100.

Con estos tres elementos (definición, establecimientos que se reputan como EP (ejemplos de EP) y casos de excepción) se configuró por primera vez una definición exacta y verdadera del EP como elemento de vinculación para el pago de impuestos.

e) El concepto del establecimiento permanente en la Ley del impuesto sobre la Renta.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone, en su fracción II, que las personas físicas y las morales residentes en el extranjero están obligadas al pago del impuesto sobre la renta cuando tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Por su parte, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente establece textualmente lo siguiente:

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

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.

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 profesiones independientes.

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

Se considera 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 un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente 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, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.*
- II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.*
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.*
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.*
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.*

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

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 período de doce meses.

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

Como se observa, de la definición contenida en el artículo 2 anteriormente transcrito se desprende que existen diversas "circunstancias" creadoras o constitutivas de un establecimiento permanente para efectos del impuesto sobre la renta.

El análisis de estas circunstancias, siendo éste uno de los objetivos de este trabajo, me servirá para clarificar la noción del EP y será la base para poder establecer, en su caso, si el concepto del EP contenido en nuestro sistema tributario es o no un medio equitativo y acorde con el entorno económico mundial que actualmente vive nuestro país, para sujetar a los no residentes en México al pago del impuesto sobre la renta, además de proponer, en su caso, el abandono de ciertas condiciones que actualmente son constitutivas de un EP en México.

Evidentemente que el análisis por mí propuesto deberá ser suficientemente detallado para distinguir las condiciones que no necesariamente deben reunirse simultáneamente para constituir un EP en México. Asimismo, deberá ser suficiente para establecer una conexión entre las distintas condiciones

constitutivas del EP (vínculos entre el lugar de negocios y las actividades empresariales y del lugar de negocios con el extranjero). Además, me dará la pauta para clarificar el tipo de actividades empresariales que deben realizarse en el lugar de negocios para estos mismos efectos, es decir, la constitución de un EP.

Ahora bien, comienzo por distinguir que en la definición del EP dada por el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta existe una definición base o regla general de lo que debe entenderse, para efectos de dicho impuesto, por EP: *“cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales”*.

Adicionalmente, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una lista de establecimientos que expresamente se reputan como un EP. También, este ordenamiento contiene “casos especiales” que implican la existencia de un EP, tales como el EP que se configura cuando un extranjero no cuenta con un lugar de negocios pero realiza sus actividades a través de un representante o agente independiente, el caso especial de los servicios de construcciones, etc.

El análisis de la regla básica o definición general del EP anteriormente mencionada, contenida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será la base de mi trabajo y puede realizarse de diversas formas o atendiendo a diversos puntos de vista.

Para Enrique Calvo Nicolau, los elementos esenciales de la regla básica del establecimiento permanente se contienen en la ley alemana y consisten en²⁰:

a) La existencia de un lugar de negocios;

²⁰ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Tratado del Impuesto sobre la Renta, (Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objeto del Impuesto), Tomo I, Editorial Themis, México, 1996, p.305.

- b) La localización geográfica de este lugar de negocios en un punto determinado; y
- c) La permanencia de este lugar de negocios.

Sin embargo, agrega el autor, existe una diferencia entre esos elementos y los que adopta la OCDE en su convenio modelo de 1977, en cuanto a que la prueba de permanencia en aquella se refiere a la actividad mercantil y no al lugar en que se desarrollaban los negocios, que es el criterio adoptado en dicho convenio modelo.

Por su parte, en los comentarios al convenio modelo de la OCDE se señala que la definición básica o general del EP contiene las siguientes condiciones²¹:

- a) La existencia de un "lugar de negocios", como por ejemplo una instalación o, en ciertos casos, maquinaria o equipo.
- b) Este lugar de negocios debe ser fijo, es decir, debe estar establecido en un sitio preciso con cierto grado de permanencia.
- c) La realización de los negocios de la empresa por medio de este lugar fijo. Esto significa, por lo general, que las personas que de una u otra manera dependen de la empresa (su personal) realizan los negocios de la empresa en el estado en el cual está ubicado el lugar fijo.

Considerando lo anterior, el entendimiento y análisis de los elementos estructurales del EP pudieran ser realizados bajo cualquiera de las condiciones de existencia antes referidas.

²¹ Instituto de Estudios Fiscales, Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Madrid, 1997, p. C(5)-1.

El análisis de los elementos estructurales del EP que utilizaré en este trabajo parte de la literalidad de la definición del EP contenida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para posteriormente tratar de identificar los elementos y características que la integran, misma que, como ya se ha mencionado, considera como EP *cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales.*

II. LA REGLA BÁSICA O DEFINICIÓN GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

a) Lugar de negocios.

Tanto la ubicación de la fuente de riqueza como la constitución de un EP en México, dan lugar a que el Estado mexicano establezca su soberanía tributaria respecto de los extranjeros que llevan a cabo actividades económicas en nuestro país sin acudir a la creación de personas jurídicas colectivas. Una de las diferencias más significativa entre el principio de sujeción del EP y el de la ubicación de la fuente de riqueza, es que en el primero forzosamente debe existir un lugar de negocios en donde el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial. Este lugar de negocios, será la "casa" de las actividades empresariales del extranjero, y la existencia real y material de este lugar de negocios determinará la presencia objetiva del extranjero en nuestro país. En otras palabras, para que se pueda llegar a configurar un EP en México, es requisito indispensable que el extranjero ejerza su presencia a través de un lugar de negocios, que real y materialmente exista, pues sólo esa existencia real y material del lugar de negocios dará la pauta para establecer que el extranjero tiene una presencia objetiva y verdadera en nuestro país.²²

En efecto, quizás si pensamos en las industrias más tradicionales que requieren para operar de una planta, una fábrica o una oficina, la existencia de este "lugar de negocios" resulta evidente para este tipo de industrias, pues es claro que el extranjero que desarrolle una actividad utilizando alguno de estos establecimientos, forzosamente contará con el lugar de negocios, que será la planta, la fábrica o la oficina realmente existentes.

²² SKAAR, ARVID A., Op. Cit., p.111.

Pero pensemos en aquellas industrias modernas (industrias petroleras), cuyas actividades bien pueden desarrollarse en un establecimiento móvil, en un lugar de difícil determinación que difícilmente puede vincularse a un punto determinado del territorio mexicano. Evidentemente que para ellas, definir si existe o no un lugar de negocios resulta difícil en una primera aproximación.

Ahora bien, como ya he mencionado, parto de la base de que para que se pueda configurar un EP en nuestro país, conforme a la regla o definición general contenida en la primera parte del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el extranjero deberá contar con un *“lugar de negocios”*.

En este sentido, empiezo por analizar a qué se refiere la expresión *“lugar de negocios”* contenida en el concepto o regla básica del EP, prevista en el primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

i) La existencia del lugar de negocios.

El término *“lugar”* significa *“espacio ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo; sitio o paraje”*, de acuerdo a la definición que nos da el Diccionario de la Lengua Española²³.

Por su parte, la palabra *“negocio”* significa *“cualquier ocupación, empleo o trabajo // todo lo que es objeto de una ocupación lucrativa o de interés.”*²⁴

Como se observa, en una primera aproximación se puede afirmar que el término *“lugar de negocio”* contenido en la regla básica o general del EP se refiere a cualquier espacio ocupado o que pueda ser utilizado para la realización de una actividad, empleo o trabajo lucrativos o de interés. En otras

²³ DICCIONARIO MANUAL E ILUSTRADO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Espasa Calpe, Madrid, 1989, Cuarta Edición Revisada, p. 959.

²⁴ *Ibid.*, p. 1083.

palabras, por “lugar de negocio” se puede entender aquél espacio, sitio o paraje, ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo cualquiera, en el que se desarrolla o puede ser desarrollada una actividad empresarial.

En efecto, a pesar de que la Ley del Impuesto sobre la Renta no contiene ninguna definición o precisión de lo que debemos entender por “lugar de negocios”, es claro que dicho concepto sólo atañe a la realización de actividades empresariales. Tanto la Ley del impuesto sobre la Renta como lo dicho por diversos autores, sustentan esta afirmación en el sentido de que el término lugar de negocios sólo comprende la realización de actividades empresariales.

Se insiste, el concepto del EP contenido en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta expresamente reconoce que en el lugar de negocios se deben desarrollar, parcial o totalmente, actividades empresariales. Además, la propia Ley del Impuesto sobre la Renta excluye la posibilidad de que el desarrollo de una actividad civil (la prestación de servicios personales independientes) pueda originar la configuración de un EP bajo la regla o definición general de dicho concepto²⁵, con lo que trato de demostrar que la expresión lugar de negocios solo incluye el desarrollo de actividades empresariales.

Luis M. Pérez de Acha²⁶, al analizar el significado del vocablo negocio, dice: “...el mismo necesariamente atañe a la realización de actividades empresariales, excluyendo así a cualquier otro tipo de actividades como, verbigracia, las profesionales” sustentando dicha afirmación en los siguientes hechos:

²⁵ El tercer párrafo del artículo 2 de la LISR asimila el tratamiento que se le otorga a las actividades mercantiles a dichas actividades civiles, lo que originó la inclusión en la LISR de la figura de la base fija.

²⁶ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Establecimiento Permanente. Comentario 5, Editorial Themis, Col. Tratados Internacionales en Materia Tributaria, México, 1994, pp. 11 y 12.

- a) En los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta, celebrados por México con diversos estados, existe la indubitable intención de los estados contratantes de regular las actividades empresariales realizadas por conducto de establecimientos permanentes;
- b) Existe un criterio uniforme en el sentido de que los establecimientos permanentes desarrollan, por su propia naturaleza, actividades empresariales y, tan es así, que en el artículo 2 de la LISR se reconoce expresamente esta afirmación al establecer que “para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales”; y
- c) Otro tipo de actividades, como las profesionales, tienen un tratamiento específico a través de las bases fijas, que si bien surgen por las mismas razones que los establecimientos permanentes, cuentan con una regulación particular en los convenios.

De igual manera, Enrique Calvo Nicolau concluye, en su tratado del impuesto sobre la renta, que “...los negocios que pueden desarrollarse en el lugar fijo para que se configure la existencia de un EP necesariamente deben ser mercantiles” (actividades empresariales) y, para sustentar su afirmación, nuevamente acude a la literalidad de la regla básica o general del EP que se refiere a lugares de negocios en los que deben desarrollarse, parcial o totalmente, “actividades empresariales”.²⁷

Adicionalmente, la segunda parte del primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos da una serie de ejemplos de lugares o establecimientos que para efectos de dicho impuesto se reputan como establecimientos permanentes y de cuyo análisis y precisión se puede llegar a

²⁷ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 307.

entender el alcance de la expresión “lugar de negocios” ahí mismo contenido. Esta segunda parte del primer párrafo antes mencionada nos dice, textualmente, que “se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras, o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.”

Así, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales constituyen ejemplos de lugares de negocios que, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reputan como “establecimientos permanentes”.

Pero esta lista de ejemplos de establecimientos permanentes no se encuentra limitada, pues también acepta la inclusión de otro tipo de lugares, de naturaleza análoga, que también pueden considerarse como un EP *per se*, siempre y cuando sean utilizados como lugares de negocios. A continuación, paso a analizar la naturaleza común de dichos establecimientos para poder determinar qué tipo de “lugares” pueden ser utilizados como lugares de negocios, para lo cual me permito transcribir algunos conceptos de los ejemplos arriba mencionados, pues legalmente no existe una definición de los mismos.

SUCURSALES²⁸

Por sucursales se entiende “el establecimiento mercantil o industrial que depende de otro, llamado central o principal, cuyo nombre reproduce, ya esté situado en distinta población o en barrio distinto de una ciudad importante...”

²⁸ CABANELLAS, GUILLERMO, Diccionario de Derecho Usual, 4º ed., Editores-Libreros, Colección Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962, Tomo IV, p.28.

“Las sucursales mantienen la unidad de firma social, no poseen capital propio ni responsabilidad separada, aunque pueden gozar de relativa independencia dentro de la estructura interna de la institución... Llevan contabilidad especial, que luego se resume en la general del establecimiento. Las sucursales integran especie de colonias o bases económicas de las grandes empresas, cuyas instrucciones y suministros proceden por lo común y exclusivamente de la casa central o matriz...”

AGENCIA²⁹

“Oficio u oficina de un agente. Diligencia para lograr algo. Sucursal. Empresa que gestiona negocios ajenos o presta algunos servicios.”

OFICINAS³⁰

“Lugar de trabajo; especialmente el que se ocupa de organizar y dirigir actividades materiales, de tramitar asuntos o expedientes, de liquidar cuentas o efectuar cobros y pagos, de obtener informes, realizar propaganda y otras tareas que suelen hacerse en gran parte por escrito. Local, departamento o despacho en que trabajan empleados de la Administración Pública o particulares...”

FABRICAS³¹

... “Establecimiento o local donde se transforman las materias primas, se producen objetos o se obtienen productos con procedimientos más o menos uniformes y en serie...”

²⁹ CABANELLAS, GUILLERMO, Op. Cit., Tomo I, p.15.

³⁰ Ibid., Tomo III, p.43.

³¹ Ibid., Tomo II, p.130.

TALLERES³²

“Lugar en que se efectúan colectivamente trabajos manuales de una especialidad o de varias relacionadas...”

INSTALACIONES³³

“Establecimientos”

Como se observa, el elemento común de los lugares o establecimientos antes mencionados es que todos ellos son lugares o instalaciones que sirven o pueden servir para el desarrollo de una actividad empresarial, es decir, que presuponen el desarrollo de una actividad empresarial.

Asimismo, cualquier lugar de extracción o exploración de recursos minerales, tales como minas o canteras, también son ejemplos de “lugares de negocios”, por disposición expresa del primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues su existencia presupone el desarrollo de una actividad empresarial como lo es la extracción y exploración de recursos naturales, ya sean de naturaleza sólida, líquida, natural o mineral.

Calvo Nicolau, al referirse a la parte final del primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que la enumeración ahí contenida son ejemplos de lugares fijos de negocios.³⁴

Para Luis M. Pérez de Acha, la interpretación que se debe efectuar de la lista contenida en el primer párrafo del artículo 2 que comento, debe realizarse en forma tal “que los lugares de negocios sólo constituirán establecimientos permanentes cuando los mismos satisfagan todos los requisitos establecidos

³² CABANELLAS, GUILLERMO, Op. Cit., Tomo IV, p.89.

³³ Ibid., Tomo II, p. 358.

³⁴ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 305.

en la definición general del concepto.” “Una oficina, por ejemplo, montada por un breve tiempo durante una feria o exhibición, no constituirá un establecimiento permanente.”³⁵ De igual forma se ha pronunciado Klaus Vogel en su obra sobre los tratados para evitar la doble imposición fiscal.³⁶ Otro autor internacional, Arvid A. Skaar, también sostiene que la lista de ejemplos que siguen a la regla básica o general del EP son ejemplos de lugares de negocios que nos ayudan a comprender el alcance de la expresión “lugar de negocios” en dicha regla contenida.³⁷

En mi opinión, la lista contenida en la parte final del primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta son ejemplos expresamente reconocidos por la Ley como lugares de negocios, material y efectivamente existentes, a través de los cuales se puede desarrollar una actividad empresarial. Es decir, en ellos, la Ley del Impuesto sobre la Renta presume que se cumplen todos y cada uno de los requisitos que son necesarios para la configuración de un EP y, con el objeto de clarificar el contenido y alcance de la regla o definición básica y, en particular, de la expresión “lugar de negocio”, nos da una serie de ejemplos de lugares de negocios que por su naturaleza intrínseca presuponen la existencia de un EP en nuestro país.

Ahora bien, entendiéndolo al “lugar de negocios” como cualquier local, instalación o apoyo material que sea utilizado o pueda ser utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial, podemos incluir dentro de este concepto cualquier espacio que pueda ser utilizado por un residente en el extranjero para el desarrollo de su actividad.

³⁵ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 17.

³⁶ VOGEL KLAUS, On Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice, Kluwer Law International, Third Edition, London, 1997, p. 294. (La traducción es mía)

³⁷ SKAAR, ARVID. A., Op. Cit., p. 113.

En los comentarios al modelo de la OCDE también aparece el análisis de la expresión “lugar de negocios” mismo que, en la parte que me interesa, transcribo a continuación:

“La expresión “lugar de negocios” cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio... Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un espacio dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.”³⁸

Otros autores definen el “lugar de negocios” como “todos aquellos activos tangibles utilizados para el desarrollo de un negocio y, en casos extremos, el uso de uno solo de ellos es suficiente para demostrar la existencia de un lugar de negocios.”³⁹ Incluso, hay autores que dan mayores alcances al término “lugar de negocios”, al definirlo como “cualquier objeto físico - substancial que comercialmente puede ser utilizado como base de una actividad empresarial”, incluyendo dentro de este concepto cualquier inmueble, maquinaria, computadora, embarcación, avión, taladros petroleros y hasta animales.⁴⁰

Por mi parte, considero que la existencia de un lugar de negocios estará determinada a través de cualquier espacio, edificio, inmueble, instalación, local o maquinaria significativamente trascendente, a través del cual puede ser desarrollada una actividad empresarial o, como lo enuncia Luis M. Pérez de Acha, lo importante para conocer la existencia de un establecimiento

³⁸ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., 1997, p.C(5)-2.

³⁹ VOGEL, KLAUS, Op. Cit., p. 285.

⁴⁰ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., p. 123.

permanente será determinar “si el lugar en el que éste se encuentra permite la realización de un actividad empresarial”...“Un simple cuarto vacío puede válidamente ser catalogado como establecimiento permanente.”⁴¹

Pero para entender mejor el alcance del término “lugar de negocios” contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta conveniente analizar la fijeza, como una de las características que debe observar este lugar de negocios para llegar a configura un EP en México, por lo que a continuación me referiré a esta condición que forzosamente debe caracterizar a la “casa” en donde el extranjero va desarrollar su actividad empresarial en nuestro país.

ii) Fijeza del lugar de negocios.

Ya he mencionado que la presencia que un extranjero debe mantener en nuestro país para que pueda llegársele a configurar un EP en México debe ser objetiva y hacerse visible a través de un lugar de negocios, pues sólo la existencia objetiva de este lugar o establecimiento dará la pauta para establecer la presencia objetiva y real del extranjero en nuestro país.

Pero aun y cuando en la regla básica o definición general del EP contenida en el primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo aparece en forma textual la referencia a “un lugar de negocios”, existe uniformidad de criterios en el sentido de que la característica esencial que debe observar este lugar de negocios para llegar a configurar un EP en México, es la de ser un lugar de negocios fijo.

Al respecto, Enrique Calvo Nicolau se ha expresado en los siguientes términos⁴²:

⁴¹ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., pp. 12 y 13.

⁴² CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 305.

“El lugar de negocios al que se refiere la definición del EP debe ser una instalación fija, o sea un sitio determinado, una porción de espacio en el que, con un cierto grado de permanencia, se desarrolle una actividad. Debe ser fija la instalación, porque se trata de un establecimiento permanente y la fijeza o permanencia del lugar de negocios es lo que permite distinguir la habitualidad de lo ocasional o accidental de la actividad; es decir, el EP es un sitio de trabajo o de ocupación, un lugar en que se negocia o se comercia habitualmente con bienes o servicios. Es por eso que en la parte final del primer párrafo del artículo 2 de la LISR se señala que: “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.” Como puede observarse, en esta enumeración sólo se mencionan lugares fijos de negocios, porque sólo así puede entenderse que un establecimiento sea permanente.”

Por su parte, Luis M. Pérez de Acha se ha expresado en el sentido de que uno de los elementos constitutivos de los establecimientos permanentes precisamente requiere que el lugar de negocios en donde efectivamente deben realizarse actividades empresariales debe ser fijo⁴³ y, para que un lugar de negocios sea fijo, “normalmente tiene que haber una conexión o vínculo entre dicho lugar y un punto geográfico específico, resultando así irrelevante la duración de la actividad empresarial realizada por la empresa si ésta no tiene un lugar bien definido donde operar.”⁴⁴

Para la OCDE también es condición indispensable para que se configure un EP que el lugar de negocios sea fijo, condición que implica que el lugar de negocios forzosamente debe estar vinculado a un punto geográfico determinado, con cierto grado de permanencia.⁴⁵

Como se observa, existe uniformidad entre los criterios anteriormente citados respecto a la condición de que para poderse configurarse un EP conforme a la regla básica del EP, el lugar de negocios debe forzosamente ser fijo. Sin embargo, para unos y otros autores, son diversos los criterios o elementos que

⁴³ PÉREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 11.

⁴⁴ Ibid., p. 13.

⁴⁵ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-2.

determinan la fijeza de este lugar de negocios, por lo que a continuación paso a analizar sus comentarios a este respecto y, en su caso, tratar de proponer un criterio que los unifique.

De la lectura de las referencias arriba detalladas, encuentro que para Enrique Calvo Nicolau la fijeza del lugar de negocios estará determinada por el grado de permanencia en que sea desarrollada la actividad empresarial del extranjero, es decir, la habitualidad con que se desarrolle la actividad empresarial en el lugar de negocios, en contraposición con lo ocasional o accidental, dotará o negará de fijeza al lugar de negocios.

Para Luis M. Pérez de Acha la fijeza del lugar de negocios la determina el vínculo que debe existir entre dicho lugar y un punto geográfico específico.

Por su parte, en los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE la fijeza del lugar de negocios aparece definida con los dos elementos arriba indicados: el lugar de negocios debe estar establecido en un lugar determinado (elemento de ubicación del lugar de negocios), con cierto grado de permanencia (elemento de temporalidad del lugar de negocios)⁴⁶.

En mi opinión es acertada la clasificación o interpretación que efectúa la OCDE al momento de definir la fijeza del lugar de negocios, pues tanto la ubicación del lugar de negocios como su temporalidad son elementos esenciales que determinarán si el lugar de negocios en donde va a ser desarrollada una actividad empresarial es fijo o no. Un lugar de negocios excesivamente móvil, itinerante o que difícilmente pueda vincularse con un punto cierto o determinado de nuestro territorio, o bien, establecido en un lugar bien determinado pero por un corto periodo de tiempo, nunca podrá reputarse como un lugar fijo de negocios y, por tanto, no podrá llegar a configurar la existencia de un EP en México conforme a la regla básica o general de dicho concepto.

⁴⁶ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-1.

En efecto, ya he mencionado que la presencia que un extranjero debe mantener en nuestro territorio para que pueda configurársele un EP en México debe ser objetiva, real y hacerse visible a través de un lugar de negocios, pero además, resulta indispensable que este lugar de negocios a través del cual el extranjero va a mostrar su presencia en México reúna cierto grado de permanencia y pueda vincularse con algún punto determinado de nuestro territorio, es decir, que se trate de un lugar fijo de negocios.

Así, la fijeza del lugar de negocios estará determinada por la ubicación que debe observar dicho lugar de negocios y por la permanencia con que éste se establezca. En otras palabras, la fijeza del lugar de negocios atiende tanto a aspectos de temporalidad como de ubicación que caracterizan (o deben caracterizar) al EP en donde el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial, por lo que a continuación paso a analizar ambos elementos.

1. Ubicación del lugar de negocios.

Ya he adelantado que la ubicación del lugar de negocios se refiere a la condición de que el lugar de negocios debe, forzosamente, estar vinculado o identificado con un punto determinado del territorio mexicano.

En efecto, resulta crucial este aspecto de ubicación o locación del lugar de negocios, pues sin él evidentemente no existiría conexión alguna entre el “lugar de negocios” y el Estado mexicano, es decir, la ubicación del lugar de negocios se refiere a la conexión o vinculación que forzosamente debe existir entre el lugar en donde el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial y un punto específico y geográficamente delimitado (en mar o tierra) dentro del territorio en donde ejerce o tiene jurisdicción el Estado mexicano.⁴⁷

⁴⁷ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., pp. 125-127.

Así, ya he mencionado que para que se pueda configurar un EP en México primero debemos tener certeza de que el “lugar de negocios” verdaderamente existe (existencia real y material de un espacio, sitio o instalación en donde puede desarrollarse una actividad empresarial). Ahora, y atendiendo al principio de ubicación arriba mencionado, tenemos que este “lugar de negocios” debe, además, poderse vincular o conectar con el territorio mexicano.

Ahora bien, parto de la base de que el “lugar” en donde el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial forzosamente debe estar ubicado en un punto cierto y determinado, en el mar o en la tierra, dentro de la jurisdicción del Estado mexicano, pues si no existe este vínculo entre el espacio o sitio en el que el extranjero va a desarrollar su actividad y México, nuestro país no podría ejercer sobre él su potestad tributaria.

En esta parte de mi análisis me propongo determinar si la ubicación que debe observar el “lugar de negocios” se refiere a la existencia de un lugar estático, específico, distinguido e inamovible dentro del Estado mexicano, o si puede comprender también los lugares móviles o itinerantes que se identifican y pueden vincularse con un área específica y geográficamente delimitada de nuestro territorio.

Piénsese, un extranjero que cada semana se traslada a nuestro país para vender sus productos en locales o mercados móviles; aquél extranjero que habitualmente distribuye sus productos en un área específica (como una calle o una ciudad) pero sin utilizar un lugar estático e inamovible para tales efectos; el extranjero que constantemente monta espectáculos artísticos, culturales o musicales en nuestro país, sin necesidad de utilizar el mismo lugar o local para desarrollar su actividad, y aquel extranjero que opera a bordo de cualquier medio de transporte (barco, aeronaves, trenes, etc.), son ejemplos de lugares

en donde evidentemente se desarrollan actividades empresariales pero que no pueden considerarse como estáticos, únicos e inamovibles.

Considero que la condición de ubicación del lugar de negocios se ve satisfecha cuando éste se pueda vincular a un punto específico y determinado del territorio mexicano, o bien, a un área que igualmente pueda delimitarse espacial y geográficamente dentro de nuestro país (área específica y determinada). En otras palabras, la ubicación del "lugar de negocios" no se refiere, exclusivamente, a que el lugar utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial debe encontrarse forzosa y literalmente montado (clavado) o asentado en forma estática y constante (inamovible) a un punto único del suelo o mar mexicanos, sino que basta que el lugar de negocios pueda vincularse y conectarse con un área geográfica y espacialmente delimitada dentro de nuestro territorio, para que pueda satisfacerse la ubicación de dicho lugar de negocios.

Corroboro lo anterior, la parte del texto de los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE que enseguida se transcribe:

"Según la definición, el lugar de negocios debe ser "fijo". En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado Contratante opere en el otro Estado Contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Es suficiente que el equipo permanezca en un lugar determinado."⁴⁸

"La propia naturaleza de un proyecto de construcción o montaje puede obligar al contratista a desplazar su actividad continuamente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza. Este sería el caso, por ejemplo, de la construcción de una carretera o de un canal, el dragado de un río o la instalación de conducciones. En tal caso, es indiferente que el equipo de trabajo no esté durante doce meses en un determinado

⁴⁸ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-2.

emplazamiento. Las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y éste debe ser considerado como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más de doce meses.⁴⁹

De igual forma, Luis M. Pérez de Acha ha establecido que “no es necesario que los locales, las instalaciones o los apoyos materiales deban estar montados (integrados) al suelo, pues para ello es suficiente que el equipo y maquinaria permanezca en un sitio determinado.”⁵⁰

Con lo anterior trato de demostrar que el vínculo o conexión que forzosamente debe existir entre el lugar de negocios y el territorio mexicano se cumple aun y cuando el extranjero utilice un lugar de negocios que no se encuentra materialmente clavado en forma estática al suelo o mar mexicanos, sino que constantemente cambia su localización, pues lo importante es localizar a dicho lugar de negocios dentro de un área o zona bien delimitada y determinada de nuestro país. La instalación de un lugar de negocios (local) en un mercado sobre ruedas que semana a semana se establece en la misma calle, colonia o área determinada, o el extranjero que vende sus productos día con día utilizando un local itinerante, pero vinculado a la misma calle, colonia, zona o área determinada y delimitada de nuestro país, son ejemplos de lugares de negocios móviles que indudablemente se encuentran localizados en nuestro país. Lo importante para lograr la vinculación de dichos lugares móviles con el territorio mexicano, es lograr delimitar el área en donde se localiza la instalación o espacio que se utiliza para desarrollar la actividad empresarial, y de ahí que una calle, una ciudad o un estado de nuestro país, puedan ser el área o zona en donde se ubica o localiza el lugar utilizado por el extranjero para desarrollar su actividad, pues el lugar de negocios móvil estará conectado en forma constante y permanente con esta calle, ciudad o estado de nuestro país.

⁴⁹ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-8.

⁵⁰ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p.13.

Lo mismo acontece para el caso de la mayoría de las actividades de extracción y exploración petrolera que actualmente pueden ser desarrolladas por un extranjero utilizando plataformas y taladros móviles y flotantes y sin contar con ninguna oficina en algún puerto mexicano. La ubicación de estos taladros o plataformas móviles estará dada por el área o zona específica, delimitada y determinada, en donde cotidiana y permanentemente se establecen, aun y cuando su permanencia no se encuentre en el mismo y único punto geográfico (punto estático particular) por más de unas semanas.

En otras palabras, el vínculo entre un lugar de negocios móvil y nuestro territorio se da cuando se logra determinar el área o zona en donde permanentemente se encuentra localizado el lugar de negocios utilizado por el extranjero. Esta zona o área determinada será la calle, colonia o espacio del mar mexicanos en donde de manera constante y permanente se establezca y localice el lugar de negocios. Por ejemplo, para el caso de los servicios de construcción de una carretera, es claro que el extranjero no va a permanecer en el mismo punto geográfico al desarrollar dicha actividad, pues conforme va avanzando el proyecto de construcción el lugar de negocios va a ir cambiando de localización. En este caso, es claro que la ubicación de dicho proyecto de construcción será el tramo o trayecto en donde se esté construyendo la carretera, y este tramo o trayecto será la zona o área en donde podremos ubicar el lugar de negocios utilizado por el extranjero.

Pero cuando encontramos que el extranjero desarrolla su actividad utilizando dos o más lugares de negocios para desarrollarla, lo importante es intentar localizar el "centro" o base de sus actividades. Piénsese, el extranjero que va de puerta en puerta vendiendo sus productos en una ciudad de nuestro país, el que utiliza distintos locales móviles en distintos mercados también móviles para enajenar mercancía, o el que vende sus productos en un barco o aeronave, son ejemplos de actividades que bien pueden desarrollarse utilizando varios lugares de negocios. Para estos supuestos, debemos intentar

localizar el centro de las actividades de este extranjero, pues de lo contrario podríamos encontrar dificultad para vincular al lugar de negocios del extranjero con una zona o punto determinado y delimitado de nuestro país. Si el extranjero cuenta con una oficina o bodega en donde guarda y almacena sus productos, éste será su lugar de negocios y estará localizado en donde encontremos a dicha bodega u oficina. El puerto o embarcadero en donde aterricen las aeronaves o embarquen y desembarquen los barcos del extranjero, será el punto que determine la ubicación y localización del lugar de negocios utilizado por el extranjero.

También es distintivo el caso del montaje de espectáculos artísticos o públicos cuando son desarrollados en distintos lugares (clavados o no) de nuestro territorio. En caso de que el extranjero cuente con una oficina para organizar dichos espectáculos públicos, ésta será la conexión (permanente) entre el lugar de negocios y nuestro territorio, pues de lo contrario y aun y cuando podamos localizar al lugar en donde se establezca el circo o se desarrolle el concierto, la conexión entre dicho lugar de negocios con un punto cierto y determinado (o zona o área geográficamente delimitada) durará hasta en tanto no se levante el circo o esté montado el espectáculo público, pues posteriormente utilizará otro local ubicado en otra zona distinta de nuestro territorio para desarrollar esa misma actividad.⁵¹

Para estos casos (cuando la actividad se desarrolla utilizando varios lugares de negocios) lo importante es determinar la duración del uso o disposición que el extranjero mantenga sobre dicho lugar de negocios, pues a pesar de que no encontraremos problema para localizarlos, lo trascendente será determinar si la actividad empresarial desarrollada tiene el carácter de permanente, en contraposición con una actividad temporal o accidental, y éste será el punto determinante, que será discutido en el apartado siguiente, para que pueda configurarse un EP en México.

⁵¹ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., pp. 130-152.

Corrobora lo anterior lo que nos dice Luis M. Pérez de Acha en su estudio que de la figura del EP ha desarrollado.

“Como corolario de lo anterior, los circos rodantes, los espectáculos de patinaje sobre hielo, los grupos musicales, los grupos de danza, y todas aquellas empresas que realizan sus actividades en forma itinerante, no constituyen establecimiento permanente, pues por lo común los lugares en los que ellos trabajan no tienen grado de permanencia alguno”.⁵²

En resumen, el requisito o condición de ubicación que debe observar el lugar de negocios se refiere a la conexión o vínculo que debe existir entre el lugar de negocios y un punto específico y geográficamente determinado de nuestro territorio. Por lugar o punto específico no se debe entender el contacto permanente en un sólo y único sitio de nuestro territorio, sino el contacto permanente que mantenga el lugar de negocios con un área o zona bien delimitada y determinada de nuestro país. La ubicación o localización de lugares de negocios móviles estará dada sólo si se logra determinar el área o zona delimitada en donde regular y repetidamente el extranjero establece dicho lugar móvil de negocios. La falta de un punto específico y determinado que vincule al lugar de negocios del extranjero con nuestro país (falta de ubicación y localización o utilización de varios lugares de negocios), en principio no darán lugar a la existencia de un EP en México, pero la duración y permanencia de la actividad desarrollada por el extranjero (cuando no cuenta con un lugar localizado en un punto específico y geográficamente determinado de nuestro país) será esencial y trascendente para determinar si existe o no un EP. Si la actividad desarrollada forma parte integrante de un sólo proyecto que en su conjunto durará más de seis meses (servicios de construcciones), resulta intrascendente la localización del lugar de negocios utilizado por el extranjero en un único punto específico de nuestro territorio, pues su ubicación estará

⁵² PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit, p. 14.

dada por la zona, área o lugar en donde cotidianamente se desarrolla la totalidad del proyecto.

2. Permanencia del lugar de negocios.

La condición o requisito de que el lugar de negocios debe ser permanente se infiere de la definición o regla básica del EP contenida en el primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En forma expresa, la condición de permanencia aquí mencionada se encuentra contenida en los comentarios al convenio modelo de la OCDE de la siguiente forma:

“Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, también se deduce que sólo puede considerarse que existe un establecimiento permanente si el lugar de negocios tiene cierto grado de permanencia, esto es, si no tiene un carácter meramente temporal.”⁵³

Como punto de partida, resulta importante resaltar que la condición de permanencia que empiezo a analizar nuevamente se refiere o se encuentra relacionada con el lugar de negocios y no se refiere a la permanencia o duración del desarrollo de una actividad empresarial al margen o aislada de un lugar de negocios (pues como ya he demostrado la figura del EP presupone o requiere la existencia de un lugar de negocios a través del cual se desarrolle una actividad empresarial). Sin embargo, la relación existente entre la condición de permanencia y el lugar de negocios pudiera ser vista o valorada desde dos puntos de vista: 1) permanencia con relación a la ubicación o localización del lugar de negocios ó 2) permanencia con relación al desarrollo de una actividad empresarial a través del lugar de negocios.

Sin embargo, en el apartado anterior ya he mencionado que la ubicación del lugar de negocios no debe entenderse como el contacto de dicho lugar con un

⁵³ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-2.

sólo y único sitio de nuestro territorio, sino como el contacto permanente que mantenga el lugar de negocios con un área o zona bien delimitada y determinada de nuestro país. En consecuencia, la única interpretación o conclusión válida que podemos encontrar es que la condición de permanencia se encuentra relacionada al vínculo entre la actividad empresarial desarrollada por el extranjero y el lugar de negocios, es decir, la condición de permanencia se refiere, exclusivamente, a que el extranjero debe utilizar el lugar de negocios para desarrollara su actividad en forma permanente.

Ahora bien, conviene precisar o dejar en claro que la permanencia no debe entenderse como una permanencia eterna ni puede ser definida utilizando términos tales como “beneficios perdurables o interminables”. Es decir, la permanencia del lugar de negocios no se refiere a una permanencia absoluta del lugar de negocios ni a un beneficio interminable o eternamente perdurable obtenido por su utilización. La medida o grado de permanencia del lugar de negocios debe entenderse en contraposición a lo temporal, es decir, como algo que distingue lo habitual y regular de lo ocasional y accidental. Será permanente el lugar de negocios cuando su utilización (o intención de utilización) sea lo suficientemente duradera para considerar que el extranjero ejerce o pretende ejercer su presencia en nuestro país en forma habitual y constante y no con fines meramente temporales u ocasionales, ideas que se ven corroboradas por los siguientes autores:

“...Debe ser fija la instalación, porque se trata de un establecimiento permanente y la fijeza o permanencia del lugar de negocios es lo que permite distinguir la habitualidad de lo ocasional o accidental de la actividad; es decir, el EP es un sitio de trabajo o de ocupación, un lugar en que se negocia o se comercia habitualmente con bienes o servicios...”⁵⁴

“Debido a la manera en que la norma dispone la existencia de un EP, deben excluirse de la posibilidad de su configuración la ejecución de actos aislados que no van acompañados del propósito

⁵⁴ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p.305.

de permanencia que se encuentra inmanente en la idea de crear esta figura jurídica. Es decir, el EP sólo se configura si existen instalaciones de negocios fijas, permanentes, lo que evoca el criterio de habitualidad y establecimiento que aparece en el Derecho Mercantil para reputar como comerciante a una persona. Es en base a ello que no puede afirmarse la configuración de un EP cuando la actividad tiene un carácter meramente temporal...⁵⁵

“Además, para la existencia del establecimiento permanente se requiere que el lugar de negocios tenga un cierto grado de permanencia, es decir, que el mismo no tenga un carácter puramente temporal.”⁵⁶

Como se observa, la permanencia del lugar de negocios debe medirse en función del tiempo que el extranjero utilice o pretenda utilizar el lugar de negocios para desarrollar su actividad. La utilización o la intención de utilizar (directa o indirectamente) un lugar de negocios en forma continua, regular y habitual dará la pauta para calificar o dotar de permanencia a dicho lugar de negocios. Por el contrario, el uso irregular, temporal, ocasional o accidental de un lugar de negocios nunca calificará como permanente y por tanto nunca podrá llegar a configurar un EP en México.

Pero ¿cuál es la medida, duración o grado de permanencia requerida por la Ley del Impuesto sobre la Renta para que un establecimiento pueda reputarse o considerarse permanente?

Como punto de partida resulta conveniente acudir a la duración “positiva” que para el caso de servicios relacionados con inmuebles establece o fija el último párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que a la letra señala:

“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

⁵⁵ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p.305.

⁵⁶ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p.14.

tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses.”

Ahora bien, ¿se puede considerar que los 183 días es la medida o parámetro general para fijar o determinar el grado de permanencia requerida para la constitución de un EP en nuestro país? Evidentemente que la regla o definición básica del EP no puede limitarse, medirse o aplicarse considerando la duración de 183 días requeridos para el caso de los servicios de construcción, pues si este fuera el caso se estaría rompiendo con la flexibilidad, amplitud y/o generalidad del concepto o regla básica del EP.

Además, si la intención de nuestro legislador fue fijar o establecer la temporalidad de 183 días (en un período de doce meses) como el parámetro general para dotar de permanencia a un lugar de negocios, ¿por qué no la incluyó en el concepto general del EP?. ¿Por qué si es un parámetro general existen países que en sus legislaciones internas lo han reducido a 3 meses y otros ampliado hasta 18 meses?⁵⁷ ¿Por qué México en algunos de sus tratados maneja una duración de 6 y 8 meses?⁵⁸

Evidentemente que la única respuesta a las anteriores interrogantes es que la temporalidad de 183 días sólo es aplicable para el caso de los servicios de construcción. Los 183 días es la duración mínima que un proyecto de construcción (o servicio relacionado) debe permanecer en nuestro país para configurar un EP por esas actividades. La única interpretación lógica es que dicha duración aparece de manera expresa y por separado en la Ley del Impuesto sobre la Renta y sólo es aplicable para el caso de las construcciones, pues nuestro legislador no prevé que dicha limitante o medición pueda aplicarse para el caso de la regla básica o general del EP. La falta de uniformidad que existe en el ámbito mundial respecto al límite de duración de

⁵⁷ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., pp. 212 – 217.

⁵⁸ Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Colección Tratados Internacionales, Editorial Themis, México, 1997, pp. 12, 50, 82, 159, 195, 235, 364, 399, 431, 461, 497, 529, 564, 598, 634 y 677.

las construcciones constitutiva del EP, confirma esta conclusión, pues tan es así que en el propio modelo de convenio de la OCDE se establece que para el caso de servicios de construcciones sólo se considera que existe un EP cuando los mismos tengan una duración de más de doce meses y existen países o convenios firmados entre países que reducen sustancialmente (a tres meses) o incluso eliminan dicha duración.⁵⁹

Sin embargo, podría resultar benéfico el poder aplicar o considerar alguna duración expresa y positivamente mencionada para que se configure un EP (en todas las actividades que pueda desarrollar un extranjero y no sólo en construcciones) y con ello terminar con la incertidumbre o imprecisión de la actual y ambigua definición del EP que existe tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta como en la mayoría de las leyes y tratados existentes en el ámbito mundial.

Pero ¿cuál es esa “duración positiva” que el extranjero debe mantener para poder determinar o afirmar que su presencia en nuestro país es permanente y no temporal? ¿Dicha duración pudiera fijarse en tres, seis, nueve o doce meses?

Evidentemente que lo primero que se debe considerar para poder responder a las preguntas que me he formulado es que la duración que se llegara a establecer o determinar debe ser aplicable a la regla básica o general del EP, por lo que igualmente debe poder aplicarse a todas las actividades que un extranjero desarrolle en nuestro país.

Lo importante que se debe considerar para determinar o fijar la permanencia o temporalidad del lugar de negocios es intentar establecer la real y verdadera **intención** del extranjero para utilizar el lugar de negocios. Si su intención es utilizarlo indefinida y permanentemente (y no en forma temporal) el lugar de

⁵⁹ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. M-9.

negocios adquirirá el carácter de permanente y podrá llegar a constituir un EP en México.

Por ello, resulta un tanto difícil poder fijar una duración para el caso de la regla general del EP con la que se pudiera afirmar que el negocio o establecimiento es permanente, pues pretender conocer la temporalidad o permanencia de la intención que tiene el extranjero para desarrollar actividades en nuestro país es algo netamente subjetivo y por ello virtualmente imposible de sujetarla a alguna medición.

Parto de la base de que la intención del extranjero para usar el lugar de negocios debe ser permanente, o para una mayor comprensión, que la intención del extranjero es utilizar el lugar de negocios por un tiempo indefinido. Consecuentemente, si la intención de un extranjero para utilizar el lugar de negocios es permanente, carece de importancia si el extranjero de hecho reduce o acorta su permanencia en nuestro país por haber cambiado su pretensión, pues cuando él decide iniciar negocios en México en forma permanente y se le configura un EP, un cambio en la temporalidad o permanencia de facto del lugar de negocios no desvirtúa al EP previamente configurado.

Corroboran lo anterior, los criterios doctrinarios que en enseguida se transcriben:

“Si un lugar de negocios no se establece con una finalidad temporal, el mismo puede constituir un establecimiento permanente, aún cuando en la práctica subsista solamente por un corto tiempo debido a la especial naturaleza de la actividad empresarial o porque fuera prematuramente liquidado como consecuencia de circunstancias especiales tales como la muerte del contribuyente o la quiebra del negocio.”⁶⁰

⁶⁰ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 14.

“El grado de permanencia del lugar de negocios tiene que ser determinado en cada caso en particular. El punto de partida es que si una empresa realiza sus operaciones en forma regular, entonces podrá inferirse la existencia de un establecimiento permanente, con independencia del tiempo que dure la actividad empresarial. El punto decisivo es el plan con el cual el lugar de negocios es establecido, esto es la intención que se tiene al iniciar la actividad empresarial en el territorio de un Estado.”⁶¹

“Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, también se deduce que sólo puede considerarse que existe un establecimiento permanente si el lugar de negocios tiene cierto grado de permanencia, esto es, si no tiene un carácter meramente temporal. Si el lugar de negocios no se ha establecido para fines puramente temporales, puede constituir un establecimiento permanente incluso aunque de hecho exista solamente durante un período muy corto de tiempo debido a la especial naturaleza de la actividad o porque, a causa de circunstancias particulares (por ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de la inversión); se haya liquidado prematuramente. Cuando un lugar de negocios que en principio debía tener corta duración se mantiene durante un período que impide su consideración como temporal, se convierte en un lugar fijo de negocios y, en consecuencia y retroactivamente, en un establecimiento permanente.”⁶²

“Sin embargo, esta temporalidad no debe apreciarse en función del tiempo durante el cual se hayan desplegado las conductas del residente en el extranjero. Es decir, una conducta puede considerarse permanente aun cuando se haya desplegado por un período corto; por ejemplo, si se descontinúa la actividad con motivo de circunstancias especiales: la muerte de la persona o la pérdida de su inversión. La temporalidad debe de determinarse en función de la intencionalidad de las conductas desplegadas por el residente en el extranjero. Con base en este criterio puede suceder que una conducta que en un principio se verificó sólo temporalmente y que se repite durante un período tal que no permita considerarla como temporal, haga que surja el lugar de negocios permanente, con lo que opera retroactivamente la consideración de que se ha configurado un EP – por la permanencia de las conductas-, ya que éstas se realizaron de una manera regular, habitual, permanente, desde un principio, no obstante la aparente temporalidad con la que se iniciaron.”⁶³

⁶¹ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 14.

⁶² Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p.C(5)-2.

⁶³ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p.305.

Pero ¿cómo conocer o determinar si la intención del extranjero es utilizar el lugar de negocios en forma permanente o en forma temporal?

Existen algunas pruebas o elementos objetivos que pudieran llegar a utilizarse para conocer si la intención del extranjero al realizar sus actividades a través del lugar de negocios es permanente o no, tales como la duración del contrato de arrendamiento celebrado respecto al establecimiento, las inversiones que el extranjero llegare a realizar en una instalación fija o la naturaleza misma de la actividad que pretende desarrollar, pues, por ejemplo, la producción, manufactura o comercialización de bienes normalmente son actividades que no se desarrollan en forma casual o accidental, sino en forma permanente.

En la práctica, el elemento objetivo más importante para los efectos anteriores lo representa la duración efectiva y de facto en la que el extranjero utiliza el lugar de negocios para desarrollar sus actividades, duración que puede establecerse antes de que se inicie la actividad, cuando se inicia, cuando concluye o termina, o bien en cualquier momento de su desarrollo.

En efecto, si es clara e indubitable la intención del extranjero para usar el lugar de negocios por un tiempo substancial o indefinido, la permanencia del lugar de negocios se configurará desde el primer día en que se desarrollen las actividades. Si resulta que el extranjero no se ha decidido a establecer un lugar de negocios en forma permanente en nuestro país, pero sus actividades ya se han desarrollado por un tiempo considerable, o bien, teniendo la intención de realizar sus actividades en forma temporal conforme las desarrolla surgen nuevos contratos o compromisos que lo obligan a ampliar dicha temporalidad, la permanencia de su lugar de negocios, en ambos casos, se hará con efectos retroactivos desde el momento en que se iniciaron dichas actividades.

Existen criterios respecto a la duración que un extranjero debe mantener, utilizando efectivamente el lugar de negocios para el desarrollo de sus actividades, para que pueda hablarse de que su intención de utilizar dicho lugar de negocios es permanente. Sin embargo, como ya se ha mencionado, no existe uniformidad respecto a si 24, 18, 12, 6 o 3 meses es la medida que debe utilizarse para tales efectos.

Ante la imposibilidad para determinar si la intención del extranjero de utilizar el lugar de negocios para desarrollar sus actividades es permanente, se podría intentar determinar si existen elementos suficientes para determinar si su intención es temporal.

Ante este supuesto, de la interpretación de la regla básica o general del EP tampoco encuentro elementos objetivos suficientes para que en determinado momento se pueda determinar cuándo una actividad resulta accidental o temporal.

Por ello, resulta evidente que la permanencia o duración de la intención del extranjero en desarrollar sus actividades se refiere, primeramente, a la duración misma y prolongada del negocio, y la naturaleza o circunstancias particulares de cada actividad serán los únicos elementos que encuentro para medirla.

En la práctica, la solución a estos problemas se encuentra en las sentencias o resoluciones que en concreto y para cada caso especial que se les plantea han emitido las autoridades judiciales o administrativas de cada país. El tiempo que generalmente han aceptado los países para determinar que el lugar de negocios es permanente y no temporal varía entre los 6 y 18 meses, es decir, el EP nunca se configurará sino después de haber transcurrido seis meses (como mínimo) en que el extranjero desarrolle sus actividades e invariablemente éste se configurará después de 18 meses⁶⁴.

⁶⁴ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., pp. 222-226.

Pero ¿desde qué momento se empieza a computar la duración o permanencia del extranjero en nuestro país? Evidentemente que el tiempo iniciará a computarse desde el momento mismo en que el extranjero empieza a desarrollar sus actividades en nuestro país, actividades que deberán corresponder al objeto mismo para el que fue creado el establecimiento y no actividades auxiliares o preparatorias del negocio (el análisis de esta caracterización lo realizaré en el siguiente apartado de este capítulo). La temporalidad o duración del EP concluirá cuando el extranjero deje de desarrollar sus actividades, es decir, cuando el uso del lugar de negocios hubiere efectivamente concluido para el extranjero.

De igual manera, la duración no sólo implica la permanencia prolongada y continua del negocio del extranjero sino que puede configurarse con períodos interrumpidos o reiterados de la actividad, en cuyo caso lo importante será analizar o determinar con qué frecuencia se repiten estos períodos reiterados o poder determinar la continuidad de las interrupciones, pues el hecho de que la actividad deje de prestarse continuamente no necesariamente implica que el negocio deje de ser permanente. (Piénsese en el negocio que se desarrolla en dos períodos de 4 meses cada uno al año o la interrupción que obedece a cuestiones meramente accidentales o de fuerza mayor como la escasez de los materiales).

En conclusión, la permanencia del lugar de negocios obedece o debe verse desde un punto netamente subjetivo o relativo. Para lograr determinar si la intención que tiene el extranjero en desarrollar sus actividades en nuestro país es permanente o temporal, es necesario acudir a aspectos importantes, objetivos y particulares, tales como la naturaleza misma de la actividad u otros elementos semejantes (la existencia de un título de propiedad del inmueble, la ubicación del inmueble, la celebración de contratos de arrendamiento, el número de clientes del extranjero, etc.). Una duración de 18 a 24 meses

siempre será suficiente para dotar de permanencia al lugar de negocios utilizado por el extranjero para el desarrollo de su actividad y poder llegar a configurar un EP en nuestro país, y para el caso de temporalidades menores, será necesario buscar otros elementos para intentar fijar o determinar la temporalidad de la intención del extranjero. Sin embargo, una duración menor de seis meses, forzosamente implicará que la intención de permanecer del extranjero es temporal, siempre y cuando no vaya acompañada de otros períodos semejantes y reiterados.

En la práctica internacional se han empezado a crear ficciones parecidas a la existente para el caso de los servicios de construcción, mismas que en forma específica establecen la duración requerida de cada actividad para dotar de permanencia al lugar de negocios y para la configuración de un EP. Esta tendencia, de continuar evolucionando, en determinado momento eliminaría de la regla básica o general la condición de permanencia que los lugares de negocios deben tener para configurar un EP, pues bastaría que el extranjero utilizara dicho lugar por el tiempo mínimo requerido para que se le configurara un EP, aún y cuando posteriormente dejara de utilizarlo.⁶⁵ Sin embargo, actualmente y según la regla básica o general del EP, es requisito indispensable que el lugar de negocios se establezca con una duración o permanencia considerable o larga para que pueda constituirse un EP en nuestro país, es decir, que exista la intención de durar o permanecer en nuestro país.

b) Desarrollo de actividades empresariales a través del lugar de negocios.

La definición o regla básica del EP no sólo se refiere a la existencia de un lugar de negocios, a la conexión física que debe existir entre este lugar y un punto o

⁶⁵ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., pp .219-226.

espacio determinados de nuestro territorio o a la duración o permanencia de dicho lugar de negocios. Además, debe analizarse desde el punto de vista de la actividad que se desarrolla en dicho lugar de negocios. La regla básica o general del EP (contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta) establece que por EP debe entenderse cualquier lugar de negocios en donde se desarrollen, parcial o totalmente, **actividades empresariales**.

De lo anterior, se desprende que para que un lugar fijo o permanente pueda constituir un EP, en él forzosamente deben desarrollarse actividades empresariales, por lo que pasamos a analizar esta otra condición constitutiva de un EP en México, contenida en la regla básica o general de dicho concepto.

i) Actividad empresarial.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta no existe un concepto o definición expresa que permita establecer qué debe entenderse por actividad empresarial. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 16, textualmente lo siguiente:

“Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

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

enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- “V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura (SIC), así como la 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 considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros, y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.”

De la lectura del ordenamiento anteriormente transcrito se desprende que el mismo, en realidad, no nos proporciona una definición expresa de “actividad empresarial”, sino que nos enumera una serie de actividades que, por su naturaleza, son consideradas como tal. La naturaleza común de estas actividades empresariales es que todas ellas, sin excepción, son actos de comercio, es decir, el acto de comercio viene a ser la naturaleza de toda actividad empresarial. Ahora bien, si para entender el alcance y significado del concepto de “actividad empresarial” debo atender a su naturaleza (acto de comercio), resulta esencial remitirme al artículo 75 del Código de Comercio, mismo que a la letra dice:

“Art. 75. La ley reputa como actos de comercio:

- “I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimiento, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;
- “II. Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial;

- "III. Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;
- "IV. Los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio;
- "V. Las empresas de abastecimiento y suministros;
- "VI. Las empresas de construcciones y trabajos públicos y privados;
- "VII. Las empresas de fábricas y manufacturas;
- "VIII. Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, y las empresas de turismo;
- "IX. Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas;
- "X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de ventas en pública almoneda;
- "XI. Las empresas de espectáculos públicos;
- "XII. Las operaciones de comisión mercantil;
- "XIII. Las operaciones de mediación en negocios mercantiles;
- "XIV. Las operaciones de bancos;
- "XV. Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior;
- "XVI. Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas;
- "XVII. Los depósitos por causa de comercio;
- "XVIII. Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos;
- "XIX. Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas;
- "XX. Los valores u otros títulos a la orden o al portador, y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio;

“XXI. Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil;

“XXII. Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio;

“XXIII. La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo;

“XXIV. Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.

“En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.”

Nuevamente, se está frente a un catálogo de actos o actividades que, por disposición expresa del artículo 75 anteriormente detallado, se reputan como mercantiles. Sin embargo, la enumeración de los actos de comercio anteriormente transcrita tampoco me permite encontrar una definición unitaria del acto de comercio. Es más, diversos autores⁶⁶ coinciden en que es imposible encontrar una definición del acto de comercio, pues son diversos los criterios o elementos que deben considerarse para calificar a un acto como comercial. Es decir, la calificación de determinado acto como mercantil depende, en algunos casos, del sujeto que lo realiza; en otros, del fin o motivo que se persiga con la realización del mismo; y en otros más, del objeto del acto.

Lejos de pretender encontrar un concepto unitario del acto de comercio, para comprender el alcance del concepto “actividad empresarial”, puedo definir al acto de comercio en función del propósito que persigue, es decir, como un acto de especulación o intermediación, encaminado a realizar o facilitar una interposición en el cambio.⁶⁷

⁶⁶ MANTILLA MOLINA, ROBERTO L., Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, Vigésimocuarta Edición, México, 1984, p. 81-83.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 81 y 82.

De aceptarse esta definición y al concatenar el contenido del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación con el 75 del Código de Comercio tenemos que:

- Por actividad empresarial se entiende la actividad realizada por una empresa.
- Empresa se considera a la persona física o moral que realiza las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros.
- La naturaleza de una actividad empresarial es que es un acto de comercio, pues en función del propósito que persigue, toda actividad empresarial constituye un acto especulativo o de intermediación, cuyo fin es lograr o facilitar una interposición en el cambio.

En este orden de ideas, tanto el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación como el artículo 75 del Código de Comercio nos proporcionan una lista de actividades o actos que se reputan como comerciales (empresariales) y que sirven de base para entender, cualitativamente, qué actividades son comerciales (empresariales) y cuál es la naturaleza común de las mismas.

Este es el punto de partida que se debe considerar para saber cuándo una actividad realizada por un extranjero reúne la característica de “empresarial” y por tanto constitutiva de un EP en nuestro país, pues no hay que olvidar que para que una actividad que desarrolla un extranjero en un lugar fijo de negocios pueda llegar a constituir un EP en México, resulta indispensable que dicha actividad sea mercantil o empresarial.

Cualquier actividad que desarrolle un extranjero en nuestro país en el lugar fijo de negocios que no reúna esta característica (ser de naturaleza mercantil)

nunca podrá ser constitutiva de un EP para ese extranjero, pues tan es así que la prestación de servicios personales independientes, que tiene la naturaleza de ser una actividad de carácter civil (no mercantil), no puede constituir un EP bajo la regla o definición general del primer párrafo de dicho ordenamiento y por lo que en el tercer párrafo del artículo 2 de la LISR expresamente se asimila dicha actividad civil, en cuanto al tratamiento, al que se otorga a las actividades de carácter mercantil, lo que originó la inclusión en la Ley del Impuesto sobre la Renta (a partir de 1992) de la figura conocida como base fija, pues la figura del EP sólo permite al Estado Mexicano ejercer su potestad tributaria respecto de actividades empresariales, hipótesis cuyo análisis no es propósito de este trabajo.⁶⁸

En efecto, la actividad que debe desarrollarse en el lugar de negocios tiene que ser forzosamente empresarial pues presupone un propósito especulativo o de intermediación. Precisamente, el fin o propósito especulativo o de intermediación es lo que caracteriza a las actividades de una empresa, pues económicamente hablando recordemos que ésta va encaminada a organizar los tres factores de la producción, es decir, materia prima, trabajo y capital, con el fin de obtener (o pretender obtener) una ganancia, un beneficio o un lucro.⁶⁹

Solo cuando una actividad tenga como propósito especular o fungir como intermediario en cualquier etapa del proceso productivo, podrá considerarse como empresarial.

Diversos autores coinciden en que en la realización o desarrollo de actividades empresariales no debe haber forzosamente una finalidad predominantemente productiva, sino que basta que en el lugar de negocios efectivamente se realicen negocios. "En el pasado se aseguraba que una de las particularidades

⁶⁸ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., pp. 307 y 337.

⁶⁹ GARRIGUES, JOAQUÍN, Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, 9ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, p. 166.

del establecimiento permanente era su carácter productivo. En la actualidad ya no impera ese criterio, toda vez que dentro del marco de un negocio bien establecido es axiomático asumir que cada una de las partes contribuye a la productividad del todo.⁷⁰

Es decir, la productividad del lugar de negocios no debe medirse aisladamente sino que debe analizarse en función de la productividad de la empresa o negocio del que forma parte. El hecho de que el lugar de negocios no contribuya directamente a las utilidades de la empresa que representa, no implica que el lugar de negocios no contribuye a la finalidad del negocio para el que fue creado. Eso sí, como ya he mencionado, la actividad desarrollada en el lugar de negocios debe ser empresarial, es decir, especulativa o de intermediación y encaminada a organizar los factores productivos.

Por otro lado, basta mencionar que para la configuración de un EP no es suficiente que en el negocio o establecimiento se desarrollen actividades empresariales, sino que forzosamente éstas deben estar vinculadas o ser desarrolladas a través de dicho lugar o establecimiento de negocios, es decir, los ingresos que generen dichas actividades para el extranjero deben poder atribuírsele al EP. Para estos efectos, el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala cuándo se considera que un ingreso es atribuible a un EP, pero el análisis de los ingresos que se consideran atribuibles a un EP nada tiene que ver con el análisis del concepto del EP que me propongo en este trabajo y por lo que omito comentar al respecto.

⁷⁰ PERES DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 15.

ii) Presencia del residente en el extranjero en el lugar de negocios.

Hasta ahora he demostrado que la definición básica o general del EP contenida en el primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta expresamente requiere que el extranjero mantenga una presencia objetiva en nuestro país para poderlo sujetar al pago de este impuesto. La presencia objetiva del extranjero la determina la existencia de un lugar de negocios, ubicado o localizado en un punto específico o dentro de una zona geográficamente determinada de nuestro territorio, con cierto grado de permanencia. También se ha mencionado que esa misma regla requiere que exista una actividad empresarial desarrollada a través de dicho lugar de negocios, es decir, que exista una actividad empresarial vinculada al lugar de negocios del extranjero (vínculo o conexión entre el lugar de negocios y la actividad empresarial desarrollada).

Pero resulta evidente que las anteriores condiciones señaladas no bastan ni son suficientes para configurar un EP en nuestro país, si no se logra conectar y vincular al extranjero con el lugar de negocios (ubicado en nuestro país) utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial.

Es decir, la actividad empresarial desarrollada a través del lugar de negocios debe, forzosamente, poderse atribuir o vincular al extranjero, pues no basta que en el lugar de negocios efectivamente sea desarrollada una actividad empresarial si no se puede demostrar, para la configuración de un EP, que dichas actividades son desarrolladas por el extranjero, a nombre de él o en su beneficio.

Esta última condición que se refiere al vínculo o conexión que invariablemente debe existir entre la actividad empresarial desarrollada en el lugar de negocios y el extranjero, la he identificado como la presencia que forzosamente debe

mantener el extranjero en el lugar de negocios, para que se le pueda configurar un EP en nuestro país conforme a la regla básica o general del EP en este capítulo analizada. Este vínculo que debe existir entre el lugar de negocios y el extranjero en muchas ocasiones no es tan fácil de determinar o probar, y por la sutileza o fineza con que un extranjero puede tener o mantener su presencia en este lugar de negocios considero conveniente profundizar en el análisis de esta condición.

Ahora bien, la condición que se refiere a esta presencia que el extranjero debe mantener en el lugar de negocios, se infiere de la definición del EP que aparece en el texto del convenio modelo de la OCDE, al mencionar textualmente lo siguiente:

“A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”⁷¹
(Énfasis añadido)

Por su parte, en los comentarios al artículo 5 de dicho modelo aparece, en su párrafo 1, punto 4, una primera descripción de esta presencia que debe mantener el extranjero sobre el lugar fijo de negocios, al mencionar que⁷²:

“La expresión “lugar de negocios” cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa...”
(Énfasis añadido)

Resulta evidente que la existencia de una bodega propiedad del extranjero en nuestro país que se pone a la entera disposición de una compañía mexicana, nunca configurará un EP para el extranjero en nuestro país. El problema que analizo en este apartado, consiste en determinar precisamente las diversas

⁷¹ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., artículo 5, punto 1, p.M-9.

⁷² Ibid., p. C(5)-2.

formas en que un extranjero puede ejercer o marcar su presencia en un lugar de negocios, utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial.

El primer elemento que se debe considerar es si la presencia que debe tener el extranjero sobre el lugar de negocios atiende a condiciones de hecho o de derecho. ¿Hasta qué punto es necesario que el extranjero tenga acceso o pueda disponer del lugar de negocios (para desarrollar su actividad empresarial) amparado en un título de propiedad o en un contrato de arrendamiento?

Como punto de partida, resulta conveniente retomar lo establecido en el punto 4 de los comentarios al párrafo primero del artículo 5 del convenio modelo de la OCDE, para iniciar el análisis por mí propuesto.

“... No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos... El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.”⁷³

De la lectura del comentario anteriormente transcrito se observa que la presencia del extranjero en el lugar de negocios se pone en evidencia cuando existe una causa o posibilidad legal que le permite usar el lugar de negocios como arrendador, poseedor, propietario o por cualquier otra causa; la disposición exclusiva del lugar de negocios no es necesaria siempre y cuando pueda utilizar parte de la instalación para desarrollar su actividad; la mera posibilidad para utilizar el lugar de negocios de otra persona no basta para demostrar la existencia de esta presencia del extranjero en el lugar de negocios.

⁷³ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., artículo 5, punto 1, p. C(5)-2.

En mi opinión, la existencia de una causa legal que permite al extranjero utilizar o disponer del lugar de negocios para el desarrollo de su actividad empresarial es un fuerte indicio de que dicho lugar está siendo utilizado por el extranjero para el desarrollo de su actividad, en su calidad de propietario o arrendador del lugar de negocios. Pero la existencia de un título de propiedad o contrato de arrendamiento evidentemente no son suficientes para demostrar que de facto y efectivamente, el extranjero está utilizando el lugar de negocios para el desarrollo de su actividad empresarial. Es decir, la presencia del extranjero en el lugar de negocios no puede estar sujeta a la existencia de un derecho que le permite utilizar el lugar de negocios, sino que debe referirse al ejercicio efectivo de ese derecho (en caso de que éste exista) o, inclusive, a la utilización efectiva del lugar de negocios sin causa legal que la ampare o justifique.

Por ello, soy de la opinión que la condición o vínculo que debe existir entre la actividad desarrollada en el lugar de negocios y el extranjero se cumple cuando el extranjero cuenta con el derecho o la posibilidad para utilizar dicho lugar de negocios (amparado o no en una causa legal y sin importar si es legal o de hecho) y se logra demostrar que el extranjero efectivamente ejercita ese derecho o ejerce esa posibilidad, sin que el ejercicio de este derecho o posibilidad pueda ser limitado o suspendido en forma alguna sin el consentimiento expreso del extranjero.

Sin embargo, la presencia que un extranjero puede mantener en un lugar de negocios en ocasiones no es tan fácil de determinar, por lo que a continuación analizaré las distintas relaciones comerciales en que puede verse involucrado un extranjero en nuestro país y la manera en que éste se vincula con el lugar de negocios utilizado para el desarrollo de dichas actividades.

Como punto de partida conviene separar aquellas actividades empresariales que un extranjero puede desarrollar en nuestro país (sin acudir a la creación de una persona jurídica en México) a nombre propio y en forma directa, de

aquellas actividades en las que puede verse involucrado dicho extranjero en forma indirecta.

Piénsese, si un extranjero (ya sea persona moral o persona física) desarrolla su actividad en forma directa en nuestro país utilizando un lugar de negocios, es claro que basta demostrar la utilización efectiva del lugar de negocios para el desarrollo de una actividad empresarial, para poder conectar y vincular contundentemente al extranjero con la actividad empresarial ahí desarrollada.

Pero existen otras formas que un extranjero puede adoptar para desarrollar una actividad empresarial en México sin verse involucrado en forma directa en el desarrollo de dicha actividad. Me refiero a las actividades que un extranjero puede desarrollar utilizando figuras o unidades jurídicas sin personalidad jurídica propia y que por sí solas no están sujetas a imposición. Tal es el caso de la asociación en participación o un fideicomiso con fines lucrativos, y demás figuras o formas jurídicas que nacen en virtud de un contrato celebrado entre dos o más partes cuya intención es la de desarrollar una actividad empresarial en forma mancomunada y que presume la obtención de utilidades repartidas o pérdidas y riesgos igualmente compartidos. En general, todas las personas o "asociados" involucrados en esos contrato forman parte de un "negocio" que se pretende desarrollar y atiende a la declaración de su voluntad para aportar los bienes, capitales o trabajos necesarios para desarrollar una actividad empresarial, en el entendido de que las utilidades o pérdidas obtenidas serán compartidas en forma proporcional a su aportación.

Si para desarrollar la actividad empresarial se requiere la utilización de un lugar de negocios, todos y cada uno de los asociados o partes de esos contratos estarán vinculados a dicho establecimiento aún y cuando sólo uno de ellos sea el propietario o arrendatario del mismo o sea el que directamente lo utilice, pues el vínculo o conexión que los une y conecta con el lugar de negocios será el arreglo comercial por ellos convenido y el hecho de que el lugar de negocios

está siendo utilizado para desarrollar la actividad empresarial por ellos planeada, independientemente de que la actividad les genere una utilidad o les procure una pérdida.

Las aportaciones que realicen cada uno de los asociados o las partes de dichos contratos, la facultad que tienen para tomar decisiones en el negocio, el derecho para participar de las utilidades obtenidas y la obligación para soportar las pérdidas, son elementos que marcan la influencia y presencia que tienen todos y cada uno de ellos sobre el negocio, por lo que si para el desarrollo de la actividad empresarial convenida se utiliza un lugar de negocios establecido en México (independientemente de que sea propiedad o sea utilizado por sólo uno de ellos), todos y cada uno de los asociados o partes en el negocio estarán vinculados y conectados con el lugar que se utiliza para desarrollar la actividad, pues su presencia en ese lugar de negocios está determinada por las aportaciones, participación o influencia que tengan sobre el negocio (directa o indirectamente) y su obligación de compartir riesgos, pérdidas, beneficios o utilidades en caso de obtenerse.

Pero la mera existencia de este tipo de convenios o contratos que presuponen el desarrollo de una actividad empresarial no son suficientes para demostrar la presencia del extranjero en el lugar de negocios si no se demuestra la influencia del extranjero en el negocio, influencia que, como ya he mencionado, se determina por las aportaciones realizadas por el extranjero, la facultad que tenga para tomar decisiones sobre el negocio, el derecho que tiene para participar en las utilidades obtenidas y la obligación para compartir las pérdidas.

Piénsese, si yo, como extranjero, celebro un convenio con un residente en México (que no es mi agente dependiente o independiente) para desarrollar una actividad empresarial en México y en virtud de dicho convenio mi única aportación será el capital y/o mi experiencia comercial para desarrollarla,

resulta intrascendente si el lugar de negocios utilizado para el desarrollo de dicha actividad es propiedad exclusiva del mexicano o si él es el único encargado de desarrollar y dirigir la actividad, pues lo importante es que estoy participando en el negocio al estar aportando capital o mi experiencia comercial para desarrollar la actividad empresarial, y esta aportación será mi vínculo y conexión con el lugar de negocios a través del cual se está desarrollando mi actividad empresarial, pues aún y cuando no tenga ninguna influencia o decisión práctica sobre el negocio, el hecho de que en el lugar de negocios se esté desarrollando una actividad empresarial gracias a mis aportaciones, que me dan el derecho para obtener una utilidad en caso de que el negocio prospere o me procurarán una pérdida en caso de que fracase (propósito de especulación), pone en evidencia que yo estoy utilizando dicho lugar de negocios para el desarrollo de una actividad empresarial (aunque en forma indirecta) y que yo formo parte activa de ese negocio, y esto será suficiente para demostrar la presencia que como extranjero tengo en el lugar de negocios.

En otras palabras, la presencia del extranjero en un lugar de negocios no se refiere a la posibilidad que el extranjero tenga para utilizarlo en forma directa o exclusiva, ni a que el extranjero cuente con la posibilidad para llegar a establecerse físicamente en él, sino a la efectiva utilización del lugar de negocios para el desarrollo de una actividad empresarial por el extranjero, a nombre de él o en su beneficio.

Por ejemplo, para el caso del fideicomiso, el segundo párrafo del artículo 2 de la LISR expresamente establece que cuando un residente en el extranjero realice actividades empresariales en nuestro país a través de un fideicomiso, **su lugar de negocios será el lugar en el que el fiduciario realice tales actividades**, lo que demuestra que la presencia que debe tener el extranjero en el lugar de negocios atiende tanto a la existencia de un contrato que presupone el desarrollo de una actividad empresarial (del extranjero) como al

perfeccionamiento efectivo de dicho contrato utilizando el lugar de negocios, que bien puede ser ejercitado por él o por otra persona con la que ha convenido.

Otro ejemplo de la presencia indirecta que un extranjero puede tener sobre el lugar de negocios ocurre cuando en un contrato netamente mercantil se conviene proporcionar o poner a disposición del extranjero la totalidad o una parte del lugar de negocios para el desarrollo de la actividad comercial objeto de dicho contrato. Aún y cuando la propiedad y posesión de dicho lugar de negocios la conserve la parte mexicana, resulta innegable que en virtud del contrato celebrado por ambas partes nace la obligación para el mexicano de poner a disposición del extranjero un espacio para el desarrollo de la actividad empresarial y, para el extranjero, la obligación de desarrollarla en el lugar proporcionado. La presencia del extranjero en el lugar de negocios la determina tanto la existencia como la ejecución del contrato mercantil celebrado, y la presencia del extranjero en el lugar de negocios jamás podrá ser terminada o suspendida sin el consentimiento expreso del extranjero (el extranjero no podrá ser removido del lugar de negocios) a menos que sea el propio contrato el que se termine. El análisis de las actividades desarrolladas por el extranjero (en virtud del contrato que las regula) también es importante para determinar la influencia que tiene el extranjero en el lugar de negocios, pues si se trata de simples actividades de supervisión o vigilancia, éstas no influirán en el negocio y por tanto no contribuirán al desarrollo de la actividad empresarial.

Lo mismo acontece para el caso de que un extranjero (arrendador) otorgue en arrendamiento determinados activos a un mexicano (arrendatario) para que sean utilizados en México para el desarrollo de una actividad empresarial. ¿Cómo saber si el extranjero participa en la actividad empresarial desarrollada por el mexicano o si se trata de un arrendamiento puro?

Ante este supuesto es claro que se debe valorar si el extranjero mantiene la responsabilidad sobre los bienes arrendados o si existen otros elementos que nos permitan vincularlo con el lugar de negocios. Por ejemplo, si en el lugar de negocios el extranjero mantiene personal suyo para operar y controlar los bienes arrendados, ésta será la prueba de que el extranjero tiene una participación en el negocio desarrollado por el mexicano. Pero si la responsabilidad y operación de los bienes arrendados corren a cargo del mexicano y el extranjero sólo manda personal para entrenar al personal del arrendador y/ o para darle mantenimiento a los bienes arrendados, por ejemplo, es claro que el extranjero no tiene participación alguna sobre la marcha del negocio. En otras palabras, si la actividad que debe realizar el extranjero (en virtud del contrato de arrendamiento) influye en la actividad empresarial desarrollada por el mexicano (tal y como lo sería la operación de una máquina de refrescos o de apuestas y/o recolección del dinero), ello demostrará que el extranjero mantiene una presencia (indirecta) sobre el lugar de negocios a través de la cual se está desarrollando una actividad empresarial.

Para mayor claridad, imagínese que un extranjero manda a uno de sus empleados a establecerse en nuestro país sin contar con facultades para celebrar contratos por cuenta del extranjero. El empleado desarrolla la actividad del extranjero utilizando como único lugar de negocios su propia vivienda, en donde recibe y almacena productos del extranjero, los exhibe y los enajena. El extranjero, además de su salario, paga todos los gastos de este empleado, incluyendo la renta del departamento y una secretaria para el auxilio de su empleado. Aún y cuando en este caso el arrendamiento aparezca a nombre del empleado, es claro que el extranjero está marcando su presencia en la vivienda utilizada como lugar de negocios a través del pago de la renta y la contratación de la secretaria para su empleado. El hecho de que en la vivienda del empleado acudan clientes potenciales del extranjero y se encuentre la mercancía del extranjero es la evidencia de que parte de la "vivienda" del empleado está siendo utilizada como un lugar de negocios a través del cual se

están desarrollando las actividades empresariales del extranjero y estos elementos son los que demuestran su presencia en el lugar de negocios.

En resumen, la presencia que un extranjero puede tener sobre el lugar de negocios puede ser directa o indirecta. La existencia de un título de propiedad o arrendamiento son indicios que pueden servir para demostrar la presencia directa del extranjero en el lugar de negocios. Cuando el extranjero está realizando su actividad a través de un lugar de negocios de un tercero, no importa si el tercero conserva la propiedad o posesión del lugar, si se logra demostrar que en él se está desarrollando una actividad empresarial a nombre del extranjero o en su beneficio. Los arreglos comerciales, convenios y contratos en que puede verse involucrado el extranjero son evidencia de que existe una presencia indirecta del extranjero en el lugar de negocios que se utiliza para el desarrollo de una actividad empresarial, pues cuando el extranjero (en virtud de dichos arreglos, convenios o contratos) obtiene una utilidad de la actividad empresarial desarrollada en el lugar, tiene la facultad de decisión sobre el negocio, puede disponer de un espacio del lugar del tercero o se encuentra obligado a desarrollar una actividad que influirá en el desarrollo de la actividad empresarial desarrollada, ello será suficiente para demostrar que el extranjero tiene presencia, aunque en forma indirecta, en el lugar de negocios del tercero, para el desarrollo de su actividad. La naturaleza de las actividades desarrolladas por el extranjero en el lugar de negocios (del tercero) también es importante para determinar si está influyendo en la marcha del negocio. El análisis de todos y cada uno de estos elementos darán la pauta para demostrar el vínculo y conexión del extranjero con la actividad empresarial desarrollada en el lugar de negocios pues al determinar, en su caso, que el lugar de negocios está siendo utilizado para desarrollar parte o la totalidad de la actividad empresarial del extranjero ello es suficiente para poner en evidencia la presencia (directa o indirecta) del extranjero en el lugar de negocios. En ambos casos bastará demostrar el desarrollo efectivo de la actividad empresarial en el lugar de negocios para demostrar que el extranjero

tiene presencia en el lugar de negocios en donde se desarrolla una actividad empresarial.⁷⁴

iii) Actividades auxiliares o preparatorias.

Continuando con el análisis de las actividades que deben desarrollarse en el lugar fijo de negocios para constituir un EP, resulta que no todas las actividades empresariales, o de naturaleza mercantil, pueden constituir un EP en México, pues existe una lista de excepciones de actividades que no constituirán un EP, aun y cuando sean desarrolladas en el lugar de negocios.

Me refiero a las actividades a que expresamente hace referencia el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que textualmente dice lo siguiente:

“No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- “I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- “II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- “III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- “IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

⁷⁴ Cfr. PÉREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 13; e Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-2 a 4.

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

En primer lugar conviene precisar que la lista anteriormente transcrita es meramente enunciativa, por lo que cualquier actividad que tenga la misma naturaleza que la que tienen las actividades ahí relacionadas tampoco constituirá un EP. Ahora bien, la naturaleza común de las actividades mercantiles no constitutivas de un EP es que todas ellas, por lo general, son actividades preparatorias, previas o auxiliares de otra actividad mercantil.

Para entender cuándo una actividad tiene el carácter de preparatoria, previa o auxiliar empiezo por transcribir lo que al respecto establece el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“Para los efectos de la fracción IV del artículo 3º 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 tengan la naturaleza de previas o auxiliares en el extranjero. No se considerarán actividades auxiliares las de dirección.”

Conviene mencionar que aun y cuando la disposición reglamentaria anteriormente transcrita se refiere exclusivamente a la fracción IV del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, más adelante demostraré que las actividades referidas en las fracciones I, II y III del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta también tienen el carácter de ser actividades previas, preparatorias o auxiliares de una actividad empresarial principal, por lo que empiezo por analizar cuándo una actividad empresarial tiene tal carácter.

Ahora bien, interpretando a contrario *sensu* el contenido del artículo 4 del RLISR anteriormente transcrito se desprende que por actividad previa o auxiliar se entienden las actividades empresariales que no sean iguales a las actividades del residente en el extranjero. Es decir, para identificar cuándo una actividad tiene el carácter de previa o auxiliar primero se debe identificar cuál es la actividad del residente en el extranjero para que después, por

comparación, se logre determinar si determinada actividad es igual a la realizada por el extranjero pues de ello dependerá si determinada actividad tiene el carácter de previa o auxiliar.

En efecto, el carácter de previa o auxiliar de una actividad empresarial está determinado en función de la actividad desarrollada por el extranjero. La actividad empresarial desarrollada por el extranjero en su país, tendrá el carácter de actividad empresarial **principal** y cualquier otra actividad será previa o auxiliar. Insisto, esta conclusión deriva de la interpretación en contrario que se efectúe del contenido del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, para mayor claridad de lo que se debe entender por actividad previa o auxiliar considero conveniente analizar lo que para efectos mercantiles se considera un acto comercial principal y un acto de comercio accesorio.

Existen actos de comercio principales y actos de comercio accesorios. Los principales, adquieren por sí mismos el carácter de comerciales y los accesorios lo adquieren sólo si se encuentran relacionados con un acto de comercio principal⁷⁵. En otras palabras, el acto principal de comercio realiza por sí mismo la especulación, intermediación o interposición en el cambio y el accesorio la prepara o facilita⁷⁶.

Ahora bien, considerando que una actividad previa o auxiliar será cualquier actividad distinta a la desarrollada por el extranjero en su país, pero además si se considera que el desarrollo de una actividad empresarial principal por sí misma logrará la especulación o intermediación buscada por el extranjero mientras que una actividad previa o auxiliar **prepara o facilita** su desarrollo, no habrá lugar a dudas cuándo una actividad empresarial desarrollada por el

⁷⁵ MANTILLA MOLINA, ROBERTO L., Op. Cit., p. 60 y 77

⁷⁶ GARRIGUES, JOAQUÍN, Op. Cit., p. 156.

extranjero tiene el carácter de principal y cuándo de previa, preparatoria o auxiliar.

En otras palabras, para determinar si una actividad es de naturaleza previa, preparatoria o auxiliar debe, forzosamente, considerarse cuál es la actividad empresarial desarrollada por el extranjero en su país. Al identificar la actividad empresarial del extranjero cualquier actividad distinta tendrá el carácter de previa o auxiliar. Pero además, al identificar cuál es la actividad empresarial **principal, esencial o general** del extranjero, resulta que toda actividad que facilite o prepare su desarrollo también tendrá el carácter de actividad previa o auxilia. Para ello, habrá que considerar que una actividad empresarial principal siempre realizará por sí misma el negocio o acto de comercio especulativo o de intermediación del extranjero a través del cual obtiene (o pretende obtener) una ganancia, un beneficio o un lucro, mientras que una actividad empresarial previa o auxiliar siempre preparará o facilitará el desarrollo de dicha actividad empresarial.

Cuando se logre determinar que las actividades que se desarrollan en el lugar de negocios tienen la característica o naturaleza de previas, preparatorias o auxiliares, por disposición expresa de las fracciones I, II, III y IV del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, nunca se configurará un EP en nuestro país.

Para corroborar mis anteriores conclusiones, a continuación analizo las actividades o establecimientos que por disposición expresa del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no constituirán un EP en México.

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

La actividad a que se refiere la fracción I del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene la característica de ser una actividad previa o preparatoria

de la celebración o realización de una actividad empresarial principal, como lo es la enajenación de dichos bienes o mercancías. La enajenación de bienes o mercancías es la actividad especulativa o de intermediación del extranjero mientras que el almacenamiento o exhibición de los mismos es una actividad de naturaleza previa o preparatoria de dicha actividad principal. Se almacenan y/o exhiben bienes para posteriormente enajenarlos.

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

Lo dispuesto en esta fracción ratifica que el almacenamiento o exhibición de bienes o mercancías se consideran como actividades previas a una actividad empresarial principal como lo es la enajenación de los mismos. Por lo que respecta a la transformación de dichos bienes o mercancías, la Ley del Impuesto sobre la Renta la considera como una actividad preparatoria o previa a la realización de una actividad principal (enajenación de los mismos) pues el objetivo de someter a un bien o mercancía a un proceso de transformación es para posteriormente enajenarlo. Para mayor claridad de este apartado, conviene retomar lo expresado por Enrique Calvo Nicolau en su Tratado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

“El supuesto del que aquí me ocupo coincide con la propuesta de la OCDE que se contiene en el a.5(4)(c) del Convenio Modelo 1977; en él se establece que no se considerará establecimiento permanente “el mantenimiento de existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa [residente en el extranjero] para el único propósito de transformarse por otra empresa”. El Comité Fiscal de la OCDE no hizo ningún comentario a este respecto. Sin embargo, pareciera que la excepción de no considerar la actividad de maquila (que no es otra cosa que la transformación de mercancías propiedad de un tercero para ese tercero) como circunstancia que permite que no se configure la existencia de un EP, se debe a que constituye una actividad previa a la principal que consiste en enajenarlos para obtener un ingreso. La transformación por un tercero de bienes propiedad del residente en el extranjero es

análoga a la actividad de adquirir mercancías en México para enviarlas al residente en el extranjero, supuesto legal que no ocasiona que se configure la existencia de un EP en México; [...]”⁷⁷

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

Al igual que las anteriores fracciones, la compra de bienes o mercancías para el residente en el extranjero se considera como una actividad previa a la principal que consiste en la enajenación de los mismos. La actividad de enajenación será la actividad especulativa o de intermediación del extranjero. Se adquieren o compran bienes o mercancías con la finalidad de enajenarlos posteriormente.

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

En esta fracción, se contiene una serie de ejemplos de actividades que se consideran de naturaleza previa o auxiliar, distintas de las actividades empresariales desarrolladas por el extranjero. Como ya se ha mencionado, para determinar cuándo una actividad tiene la característica de previa o auxiliar se debe considerar si la actividad desarrollada es esencial, significativa, idéntica o similar a las actividades que desarrolla el extranjero en su país, pues ello será determinante para saber si el desarrollo de otra actividad es de carácter previa o auxiliar.

Pero además, de aceptarse mi conclusión de que una actividad previa o auxiliar siempre prepara o facilita el desarrollo de una actividad empresarial principal, resultaría que las actividades a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 3 arriba analizadas también tienen el carácter de actividades previas o

⁷⁷ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 331.

auxiliares, por lo que quedarían incluidas en la fracción IV que ahora comento y constituirían meras explicaciones o ejemplificaciones de cuándo una actividad empresarial tiene el carácter de previa o auxiliar.

Ahora bien, en este punto es conveniente reiterar que las actividades previas, preparatorias o auxiliares nunca producirán por sí solas los efectos jurídicos y económicos de una actividad empresarial principal. Por ello, cuando el extranjero tenga como actividad empresarial principal el desarrollo de actividades aparentemente previas o auxiliares, en realidad se estará desarrollando una actividad empresarial principal pues dichas actividades por sí mismas constituirán el acto especulativo o de intermediación realizado por el extranjero, característica que como ya se ha mencionado es exclusiva de una actividad empresarial principal. En otras palabras, si una actividad previa o auxiliar es desarrollada como principal por el extranjero en su país, es decir, constituye el negocio del extranjero, en ese momento el desarrollo de esa misma actividad dejará de considerarse como previa o auxiliar en nuestro país, pues en este caso la actividad desarrollada en el extranjero será igual a la desarrollada en México, además de que por dichas actividades se estará logrando la especulación o intermediación buscada.

Para aclarar este punto, conviene transcribir el inciso 24 de los comentarios al artículo 5 del convenio modelo de la OCDE⁷⁸, producidos por el Comité Fiscal de dicho organismo.

“Es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al objeto general del conjunto de la empresa no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Así, por ejemplo, cuando una empresa tenga por objeto prestar asistencia en la ejecución de

⁷⁸ Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit., p. C(5)-9.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

contratos de patente o de cesión de "know-how", un lugar fijo de negocios de la empresa que realice esa actividad no podrá beneficiarse de las disposiciones de la letra e). Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar pues tales actividades ejecutivas exceden esa consideración. Si las empresas que tienen ramificaciones internacionales instalan en los estados donde tienen filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios, una "oficina de dirección" con funciones de supervisión y coordinación de todos los establecimientos existentes en la zona, se considerará normalmente que existe un establecimiento permanente ya que la oficina de dirección puede considerarse como oficina en el sentido del apartado 2. Cuando una importante empresa internacional haya delegado todas las funciones ejecutivas en sus oficinas de dirección regionales, de tal forma que las funciones de la sede central de la empresa se limiten a la dirección general (las denominadas empresas policéntricas), las propias oficinas de dirección regionales deben considerarse "sede de dirección" en el sentido de la letra a) del apartado 2. La función de dirección de una empresa, incluso si se limita a una parte de las operaciones de la misma, constituye una parte esencial de la actividad empresarial, sin que pueda considerarse en modo alguno como actividad preparatoria o auxiliar en el sentido de la letra e) del apartado 4.⁷⁹

Un ejemplo de una actividad aparentemente de naturaleza previa o auxiliar que, en realidad, es de naturaleza principal se da cuando un extranjero que se dedica principal y esencialmente a vender y proporcionar información periodística a empresas editoras de periódicos que operan a nivel mundial establece una agencia en México para recabar y proporcionar dicha información. En este caso, la actividad de la agencia no puede considerarse como previa o auxiliar pues es la actividad que precisamente desarrolla el extranjero en su país, con lo que se demuestra, una vez más, que lo importante y trascendente para considerar de naturaleza previa o auxiliar una actividad es lograr determinar si dicha actividad en sí misma y por sí sola produce los mismos efectos jurídicos y económicos que la actividad principal desarrollada por el extranjero en su país (fin especulativo o de intermediación), pues de

⁷⁹ La referencia que aparece en esta transcripción a la letra e) es idéntica a la fracción IV del artículo 3 que aquí se comenta. La referencia al párrafo 2 y a la letra a) de ese mismo párrafo, corresponden a las

dicha comparación resultará si ambas actividades desarrolladas por el extranjero son iguales o distintas.

Por último, cuando en el lugar de negocios del extranjero se realicen actividades auxiliares, previas o preparatorias pero también se realice una actividad empresarial principal, todas las actividades empresariales desarrolladas (auxiliares y principales) se considerarán para constituir el EP, pues las actividades auxiliares o preparatorias estarán relacionadas con una actividad empresarial principal que, en su conjunto, lograrán la especulación o intermediación buscada por el extranjero.

Ahora bien, continuando con el análisis de los supuestos contenidos en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la fracción V de dicho ordenamiento tampoco se considera como establecimiento permanente "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."

En esta fracción, el depósito fiscal de bienes y mercancías del extranjero y la entrega de los mismos para su importación al país, no son actividades que puedan considerarse como previas, preparatoria o auxiliares de una actividad empresarial principal. Por el contrario, considero que el supuesto normativo contenido en la fracción que ahora analizamos constituye una ficción legal creada por el legislador, en virtud de la cual una actividad cuyo desarrollo normalmente originaría la configuración de un EP en México, bajo este supuesto no se configura, por lo que a continuación lo analizo detalladamente.

En efecto, en primer lugar se debe considerar que la conservación de mercancías en el país (propiedad de un extranjero) para su posterior entrega a un adquirente (residente en México) sí se considera una actividad empresarial

oficinas y sedes de dirección, respectivamente.

que puede llegar a configurar un EP en México⁸⁰. Sin embargo, por el hecho de que el extranjero utilice el régimen aduanero de “depósito fiscal” para hacer la entrega de las mercancías de su propiedad a un tercero es razón suficiente *para considerar dicha entrega como una actividad no constitutiva de un EP*.

Ahora bien, conforme a la legislación aduanera⁸¹ el depósito fiscal es un régimen aduanero aplicable tanto a la importación como a la exportación de bienes, que consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito. Respecto a la importación, la mercancía de procedencia extranjera destinada al régimen de depósito fiscal *puede retirarse del lugar de almacenamiento para importarse definitivamente al país, pagando las contribuciones al comercio exterior correspondientes en el momento en que ocurre el retiro del almacén general de depósito y no, como normalmente ocurre en la importación de mercancía de procedencia extranjera, en el momento en que dicha mercancía de procedencia extranjera se introdujo a nuestro país*. Es decir, mediante este régimen aduanero se permite posponer el pago de los impuestos al comercio exterior *derivados de la importación de mercancía procedente del extranjero, a un momento posterior al de su internación a nuestro territorio*.

Ahora bien, sin entrar al análisis del régimen aduanero de depósito fiscal, para efectos del presente trabajo basta considerar que aun y cuando la entrega de mercancías no es una actividad de naturaleza previa o auxiliar, sino final, de una actividad empresarial principal, como lo es la enajenación de mercancías, *la entrega constituye el efecto último y natural de una operación de compraventa; el régimen aduanero que se utilice para internar la mercancía que el extranjero entrega en nuestro país será lo que determinará la existencia o inexistencia de un EP en México*.

⁸⁰ Conforme al sexto párrafo, fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la entrega de mercancía por cuenta de un residente en el extranjero sí origina la configuración de un EP en México, modalidad que se encuentra desarrollada en el apartado III.f de este trabajo y por lo cual remito al lector a esta parte de mi análisis.

⁸¹ Capítulo IV del Título IV de la Ley Aduanera.

En mi opinión, la única razón que justifica la excepción aquí analizada al supuesto que origina la configuración de un EP en México cuando ocurre la *entrega de mercancía por cuenta de un extranjero*, es porque existe una ficción legal creada por nuestro legislador que excluye, precisamente, la configuración del EP cuando la entrega se efectúa a través de un depósito fiscal, aun y cuando la mercancía involucrada está materialmente en México y almacenada, y a pesar de que la misma será entregada para su importación al país. Ya sea porque se considere que la entrega de las mercancías no ocurre en territorio nacional o porque jurídicamente la importación de dicha mercancía ocurre hasta que la misma es retirada del almacén general de depósito (acto que es realizado por el adquirente y no por el extranjero), la existencia de esta ficción legal es la única razón que justifica el supuesto de excepción que aquí analizo, misma que de no haber sido aprobada por nuestro legislador evidentemente originaría un EP para el extranjero.

iv) Excepciones.

Además de las actividades que por disposición expresa del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no constituirán un EP en México, existen otras actividades empresariales que expresamente han sido excluidas de gravamen conforme al principio del EP.

Sin entrar al análisis de estos casos, basta mencionar que se trata de las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como el transporte internacional de carga o de pasajeros, actividades eminentemente empresariales, pero que, por razones extrafiscales o políticas, están sujetas a un régimen especial de tributación en México⁸² que impide que al desarrollarlas pueda originar la existencia de un EP en nuestro país. Para los efectos del

⁸² Ley del Impuesto sobre la Renta, 1999, Título II-A.

análisis aquí desarrollado no es relevante conocer ni identificar las razones y efectos de estas excepciones y por lo cual basta esta simple referencia.

En resumen, el último de los elementos que se debe considerar para calificar al lugar de negocios como EP se refiere a la naturaleza de las actividades que son desarrolladas en ese lugar, misma que deberá ser valorada desde cuatro puntos o aspectos importantes: Se debe determinar que la actividad desarrollada por el extranjero en nuestro país sea de naturaleza empresarial, pues sólo las actividades que califican como empresariales podrán configurar la existencia de un EP en México. Además, se requiere que la actividad empresarial desarrollada no tenga la naturaleza de previa o auxiliar pues, por disposición expresa del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, éstas nunca configurarán un EP en nuestro país.

Asimismo, la actividad empresarial del extranjero debe poderse atribuir al EP del extranjero, es decir, la misma debe desarrollarse utilizando el lugar de negocios.

Por último, la actividad empresarial principal desarrollada en el lugar de negocios debe ser realizada por el extranjero, en su nombre o en su beneficio, es decir, el ingreso o beneficio obtenido por el desarrollo de dicha actividad debe poderse atribuir al extranjero, pues sólo así se demostrará la presencia del extranjero en el lugar de negocios. El cumplimiento o valoración de estos cuatro elementos determinan el cumplimiento de la condición que se refiere a que en el lugar debe ser desarrollada, parcial o totalmente, una actividad empresarial, y ésta es la última condición de la regla básica o general del EP, contenida en la primera parte del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. CASOS ESPECIALES QUE ORIGINAN LA CONFIGURACIÓN DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE CONTENIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Además de la definición general o regla básica del EP, cuyos elementos fueron analizados en el capítulo anterior, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene otros supuestos o circunstancias que igualmente originan la existencia de un EP en nuestro país. La comparación entre la regla básica del EP y estos casos especiales o particulares que también originan su configuración será materia del siguiente apartado de este trabajo, en el cual intentaré encontrar una justificación o explicación de la existencia de estos casos especiales o particulares del EP y su relación con la regla básica o general ya analizada. En este apartado lo importante será destacar que, además de la regla básica o general del EP, existen otras circunstancias creadoras de un EP en México, por lo que a continuación analizo cada una de ellas, los elementos que las integran y los supuestos que deben actualizarse para configurar la existencia de un EP conforme a estos casos especiales.

a) Casos particulares.

Al analizar la condición que se refiere a la existencia de un lugar de negocios, como uno de los requisitos que permite que se configure la existencia de un EP en México conforme a la regla básica de dicha figura, dejé ver que la segunda parte del primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una serie de ejemplos de lugares o establecimientos que para efectos de dicho impuesto se reputan como establecimientos permanentes. Ahí mismo comenté que las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier otro lugar de naturaleza análoga, son considerados como ejemplos de EP *per se*, pues presuponen el cumplimiento

de todas y cada una de las condiciones que se requieren para que se configure el EP, por lo que en obvio de repeticiones remito al lector a dicho apartado para su mayor comprensión.

b) Fideicomiso.

El segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece textualmente lo siguiente:

“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.”

Como se observa, el segundo supuesto que conforme a la Ley del impuesto sobre la Renta origina la existencia de un EP en México ocurre cuando el extranjero realiza actividades empresariales a través de un fideicomiso. En una primera aproximación, puedo afirmar que en este supuesto subsisten todas y cada una de las condiciones que la regla básica del EP requiere para su configuración, es decir, en realidad se trata de una extensión de la regla básica o general del EP ya analizada, que no introduce ningún elemento o condición adicional a los requeridos por dicha definición general, pues, en realidad, sólo está precisando cuál es el lugar de negocios que se considera está siendo utilizado por el extranjero para desarrollar su actividad empresarial, cuando existe un contrato de fideicomiso celebrado por el extranjero para tales efectos.

Pero para fortalecer mi anterior conclusión, conviene recordar la naturaleza jurídica del fideicomiso, para lo cual es necesario acudir a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

El artículo 346 del ordenamiento jurídico anteriormente mencionado define al fideicomiso de la siguiente forma: “En virtud del fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria”, mientras que el artículo 351 de ese mismo ordenamiento agrega que podrán ser objeto del fideicomiso toda clase de bienes y derechos, salvo aquellos que, conforme a la ley, sean estrictamente personales de su titular, mismos que se considerarán afectos al fin a que se destinan y, en consecuencia, sólo podrán ejercitarse respecto a ellos los derechos y acciones que al mencionado fin se refiera.

Ahora bien, con los anteriores elementos puedo definir al fideicomiso como “un negocio jurídico por medio del cual el fideicomitente constituye un patrimonio autónomo, cuya titularidad se atribuye al fiduciario, para la realización de un fin determinado.”⁸³ Otros autores definen al fideicomiso como “el negocio jurídico por el que el fideicomitente destina ciertos bienes o derechos a un fin lícito y determinado con el encargo de éste de ejecutar los actos tendientes a la realización de ese fin, a una institución fiduciaria la que se obliga a ello”⁸⁴, o bien, como “un mandato irrevocable en virtud del cual se transmiten determinados bienes a una persona llamada fiduciario, para que disponga de ellos conforme lo ordene el que los transmite, llamado fideicomitente, a beneficio de un tercero llamado fideicomisario.”⁸⁵

Sin entrar al análisis o crítica de las anteriores definiciones, lo que me interesa resaltar, en primer lugar, es que las personas que intervienen en un fideicomiso son el fideicomitente, el fiduciario y el fideicomisario. El fideicomitente es la persona que por declaración unilateral de su voluntad constituye el fideicomiso, transmitiendo determinados bienes o derechos sobre los que tiene poder de

⁸³ CERVANTES AHUMADA, RAÚL, Títulos y Operaciones de Crédito, Editorial Herrero, decimacuarta edición, México, D.F., 1994, p. 295.

⁸⁴ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, JORGE ALFREDO, Dos Aspectos de la Esencia del Fideicomiso Mexicano, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, D.F., 1996, p. 6.

⁸⁵ ALFARO, RICARDO J., citado por DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, JORGE ALFREDO, El Fideicomiso, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, D.F., 1999, p. 144.

disposición, para destinarlos a un fin lícito y determinado; el fiduciario es la persona a quien se encomienda la realización del fin establecido en virtud del fideicomiso, misma que por ministerio de ley sólo podrá ser una institución fiduciaria, legalmente constituida para tales efectos; y el fideicomisario será la persona que tiene derecho a recibir los beneficios del fideicomiso, sin que exista impedimento legal alguno para que tal carácter lo asuma el propio fideicomitente.

En segundo lugar, me interesa dejar en claro que los bienes y derechos que transmite el fideicomitente para destinarlos a la realización de un fin lícito y determinado constituirán el patrimonio del fideicomiso, es decir, el patrimonio fideicometido. El patrimonio fideicometido es un patrimonio autónomo, distinto de los patrimonios de quienes intervienen en el fideicomiso, que estará afecto al fin del fideicomiso y, respecto del cual, sólo podrán ejercitarse los derechos y acciones que al mencionado fin se refieran. En otras palabras, los bienes del fideicomiso salen del patrimonio del fideicomitente para ser destinados a un fin lícito y determinado. En ese momento, el fiduciario asume la titularidad de dicho patrimonio sólo en la medida que sea necesario para la consecución del fin del fideicomiso, sin que a ninguna de las partes pueda atribuírsele el patrimonio constituido por los bienes fideicometidos, al estar afectos a un fin determinado.

Por último, el fideicomiso debe constituirse siempre por escrito y nunca tendrá personalidad jurídica propia, por lo que en todo momento las partes que en él intervienen asumirán los derechos y obligaciones que se deriven de dicho contrato. Para efectos fiscales, cuando a través del fideicomiso se realicen actividades empresariales, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que el fiduciario será quien determinará la utilidad o la pérdida fiscal derivadas de dichas actividades y cumplirá por cuenta de los fideicomisarios las obligaciones fiscales que resulten a su cargo, pero éstos serán los

responsables del incumplimiento de dichas obligaciones que por su cuenta deba o haya cumplido la fiduciaria.

Ahora bien, como se observa, la figura jurídica del fideicomiso es una figura muy moldeable que permite realizar tanto actos jurídicos civiles como mercantiles. Por ello, nada impide que en virtud del fideicomiso un extranjero realice una actividad empresarial en nuestro país, tal y como se menciona en el supuesto contenido en el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que ahora se analiza.

En otras palabras, por la moldeabilidad de la figura del fideicomiso nada impide que se constituya un fideicomiso para el desarrollo de una actividad empresarial en nuestro país. Pero cuando interviene un extranjero en el fideicomiso que así se constituya, atendiendo a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, evidentemente, habrá que valorar si para dicho extranjero se le configura la existencia de un EP en México.

En efecto, tal y como aparece transcrito en párrafos anteriores el supuesto que ahora analizo dispone que cuando un extranjero realice actividades empresariales en el país a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho extranjero, 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.

En primer lugar, es claro que la intervención del extranjero en el fideicomiso que se constituye para el desarrollo de una actividad empresarial en nuestro país no puede ser como fiduciario, pues el artículo 350 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito claramente señala que sólo pueden tener este carácter las instituciones financieras expresamente autorizadas para ello conforme a la Ley General de Instituciones de Crédito y conforme a este

ordenamiento sólo las instituciones financieras constituidas conforme a la ley mexicana pueden operar en nuestro país. En consecuencia, la participación del extranjero en un fideicomiso cuyo fin es desarrollar actividades empresariales en nuestro país sólo puede ser como fideicomitente o como fideicomisario.

Pero ¿cuándo la actuación de un residente en el extranjero a través de un fideicomiso cuyo fin es desarrollar una actividad empresarial en el país le constituirá un EP en México?

Evidentemente que la respuesta a la anterior interrogante no puede resolverse del contenido del segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dicho supuesto sólo está designando o aclarando cuál es el lugar de negocios que se considera está siendo utilizado por el extranjero para efectos de la regla básica o general del EP.

Por el contrario, lo importante del supuesto normativo aquí analizado es que nuestro legislador considera que la actuación del fiduciario en realidad es imputable al extranjero y, por tanto, a éste le atribuye la actividad empresarial desarrollada a través del fideicomiso, pues de otra manera no habría razón para que al extranjero se le configurara un EP en nuestro país cuando quien actúa en nuestro país es el fiduciario y no el extranjero.

En efecto, ya se ha mencionado que en virtud de la figura del fideicomiso el fideicomitente destina determinados bienes o derechos al desarrollo de un fin lícito y determinado y que el fiduciario es la persona a quien se le encomienda la realización de este fin. De igual forma, se ha mencionado que el fideicomiso puede entenderse como una especie de "mandato" en virtud del cual se transmiten determinados bienes a una persona llamada fiduciario para que disponga de ellos conforme lo ordene el que los transmite, es decir, el fideicomitente.

Por ello es por lo que cuando un extranjero desarrolla una actividad empresarial en nuestro país a través de un fideicomiso, a él se le configurará un EP en nuestro país, conforme al segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerar que está actuando a través del fiduciario, o bien, porque se considera que el extranjero mantiene una presencia **indirecta** en el lugar de negocios utilizado por el fiduciario para el desarrollo de una actividad empresarial en nuestro país (el extranjero utiliza el lugar de negocios del fiduciario en forma indirecta). En el apartado anterior, fracción b), inciso ii) de este trabajo, ya se demostró que cuando un extranjero utiliza el lugar de negocios de un tercero para el desarrollo de una actividad empresarial, se debe considerar que éste mantiene una presencia indirecta en dicho lugar de negocios y, en consecuencia, jurídicamente debe vincularse con este lugar de negocios, razonamiento que es suficiente para justificar el supuesto que origina la existencia de un EP para un extranjero cuando desarrolla una actividad empresarial en nuestro país a través de un fideicomiso, y por lo cual remito al lector a esta parte de mi análisis.

Pero además, si se considera que conforme al artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el fiduciario será quien determinará la utilidad o la pérdida fiscal derivadas de las actividades empresariales desarrolladas en virtud del fideicomiso y cumplirá por cuenta de los fideicomisarios las obligaciones fiscales que resulten a su cargo, ello corrobora que, en realidad, el fiduciario está actuando a nombre del fideicomisario, o bien, en su beneficio, lo que a su vez me permite concluir que sólo cuando el extranjero tenga el carácter de fideicomisario en el fideicomiso que se constituya para desarrollar una actividad empresarial en nuestro país, se le configurará un EP en México.

En efecto, cuando un extranjero actúa como fideicomitente en un fideicomiso sin tener el carácter de fideicomisario, es obvio que no existirá ninguna obligación fiscal a su cargo; por ello, sólo en caso de que el extranjero tenga el carácter de fideicomisario en el fideicomiso, podrá considerársele como sujeto

del impuesto sobre la renta y el fiduciario deberá cumplir por su cuenta las obligaciones fiscales que resulten a su cargo, por lo que si no existe obligación fiscal que deba ser cumplida por cuenta del extranjero, no habrá actuación alguna por parte del fiduciario que pueda imputársele al extranjero ni se podrá demostrar la presencia indirecta del mismo en el lugar de negocios del fiduciario.

En resumen, el supuesto contenido en el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta origina la configuración de un EP en México cuando un extranjero desarrolla una actividad empresarial en nuestro país a través de un fideicomiso. La razón que tuvo el legislador para incluir este supuesto, obedece al hecho de que jurídicamente se considera que el lugar de negocios utilizado por el fiduciario para el desarrollo de dicha actividad empresarial y para cumplir por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades, en realidad está siendo utilizado, en forma indirecta, por el extranjero. Por ello, considero que en el supuesto aquí analizado subsisten todas y cada una de las condiciones que la regla básica del EP requiere para su configuración pues, en realidad, sólo está precisando cuál es el lugar de negocios que se considera está siendo utilizado por el extranjero para desarrollar su actividad empresarial, cuando existe un contrato de fideicomiso celebrado por el extranjero para tales efectos.

c) Bases fijas.

El tercer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone lo siguiente:

“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 profesiones independientes.”

En el apartado que se refiere al “desarrollo de actividades empresariales” mencioné que la figura del EP sólo permite al Estado Mexicano ejercer su potestad tributaria respecto de residentes en el extranjero que desarrollan actividades empresariales en nuestro país. También mencioné que a partir de 1992 nuestro legislador asimiló a la figura del EP la de las bases fijas, para otorgar el mismo tratamiento a las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales independientes. Como el propósito de este trabajo no es analizar la figura de las bases fijas, sólo vuelvo a mencionar que la diferencia principal entre una y otra figura es que el EP requiere del desarrollo de una actividad mercantil (empresarial) y la base fija presupone el desarrollo de una actividad civil (servicios personales independientes) y manifiesto que si nuestro legislador decidió assimilar la figura de las bases fijas con la del EP, puedo concluir que también asimiló todas y cada una de las condiciones constitutivas del EP contenidas en la regla básica, para la existencia de las bases fijas.

d) Agente dependiente.

Otra modalidad o supuesto particular que origina la existencia de un EP conforme al artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo encuentro en el cuarto párrafo de dicho ordenamiento, mismo que a la letra dice:

“No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del

residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3º de esta Ley.”

Esta modalidad, que aparece en el cuarto párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que configura la existencia de un EP en nuestro país, requiere la actualización de los siguientes supuestos: a) la actuación en nuestro país de un residente en el extranjero a través de una persona física o moral distinta de una agente independiente; b) que cuente y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; y c) tendientes a la realización de una actividad empresarial.

En una primera aproximación veo que a pesar de que en la modalidad que ahora analizo se menciona en forma expresa que el extranjero no cuenta con un lugar de negocios, bajo este supuesto, en realidad, sí existe un lugar de negocios utilizado por el extranjero en nuestro país a través del cual estará desarrollando su actividad empresarial.

Para soportar mi anterior conclusión basta considerar que al existir una persona facultada para celebrar contratos a nombre o por cuenta del extranjero tendientes a la realización de una actividad empresarial (representante), el lugar de este representante será el que se considere está siendo utilizado por el extranjero, **aunque en forma indirecta**, para el desarrollo de su actividad empresarial, y por tanto, resulta que en el presente caso subsisten todas y cada una de las condiciones que exige la regla básica del EP para su configuración (tal y como acontece para el caso del fideicomiso).

En efecto, considero que el supuesto que aquí aparece como constitutivo de un EP, en realidad, constituye una ficción jurídica que permite considerar que a pesar de que el extranjero no cuenta con un lugar de negocios en nuestro país para desarrollar su actividad empresarial, al estar actuando a través de un representante en México (persona que tiene y ejerce poderes para celebrar

contratos a nombre y por cuenta del extranjero) ello implica o se traduce en que el extranjero está efectuando actividades empresariales en nuestro territorio **utilizando en forma indirecta el lugar de negocios de su representante** pues, jurídicamente, los actos realizados por un representante son atribuibles a su representado. De ahí que la importancia de esta modalidad radique en la existencia de un vínculo entre el extranjero y un tercero que permita considerar que la actuación del extranjero se está desarrollando a través de un representante que actúa en nombre, por cuenta o en beneficio del extranjero, lo que demostrará la **utilización indirecta** por parte del extranjero del lugar de negocios en donde se desarrolla su actividad empresarial.

Al analizar esta modalidad, Raúl Rodríguez Lobato señala que la justificación de este supuesto se da “en virtud de que el ejercicio del poder supone que el apoderado, al actuar a nombre del extranjero, estará obligándolo; luego, aunque físicamente actúe el apoderado, jurídicamente se entiende que actúa el poderdante, es decir el residente en el extranjero.”⁸⁶

Enrique Calvo Nicolau señala que, bajo esta modalidad, “a pesar de que no exista un espacio, un sitio o un lugar que pertenezca en propiedad o en uso o goce al residente en el extranjero, su actuación a través de un representante en México permite concluir que el no residente está efectuando actividades empresariales en territorio nacional si consideramos que, jurídicamente, los actos del representante se atribuyen al representado.”⁸⁷

Para Luis M. Pérez de Acha, el primero de los requisitos establecidos en este supuesto exige que el agente dependiente debe actuar en representación del extranjero, teniendo la autoridad suficiente para concluir contratos en nombre de éste, o manifestándose ante terceras personas como actuando por cuenta

⁸⁶ RAUL RODRIGUEZ LOBATO, “El concepto de Establecimiento Permanente en la Ley del Impuesto sobre la Renta”, en Práctica Fiscal, Núm. 55, Año III, 2ª Quincena, Noviembre 1993, p. 12.

⁸⁷ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 308.

del extranjero y con poder para obligarlo. La autoridad que debe tener este representante para concluir contratos, continúa diciendo el autor citado, no exige que sea éste quien materialmente los firme, sino que es suficiente que él tenga la aptitud de negociar todos los elementos y detalles de los contratos en forma tal que obligue al extranjero. Por último, para el autor comentado, las condiciones de permanencia y la naturaleza de las actividades empresariales desarrolladas por el agente deben ser exactamente cumplidas, conforme a lo dispuesto en la regla básica o general del EP, e incluso afirma que las reglas contenidas en dicha definición general prevalecen sobre este cuarto párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁸⁸

“Poder es la facultad concedida a una persona, llamada representante, para obrar a nombre y por cuenta de otra llamada representada...La representación es la acción de representar, o sea el acto por virtud del cual una persona dotada de poder, llamada representante, obra a nombre y por cuenta de otra llamada representada... Toda representación supone o exige un poder...el poder es la facultad de representar en tanto que la representación es ya el ejercicio mismo de esa facultad o el acto por el cual se pone en práctica dicha facultad.”⁸⁹

Como se observa, lo importante de esta modalidad es que el vínculo del extranjero con un lugar de negocios se logra por el vínculo personal entre el extranjero y una persona que lo representa. Al contar con un representante en México a través de cual el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial (el representante o el agente es el medio a través del cual el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial en el país), el lugar que utilice el representante para desarrollarla estará siendo utilizado, indirectamente, por el extranjero. Es decir, la vinculación entre el extranjero y un lugar de negocios se

⁸⁸ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., pp. 25-27.

⁸⁹ SÁNCHEZ MEDAL, RAMÓN, De los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1989, p. 308.

demuestra por la conexión personal entre el extranjero y la persona física o moral facultada para desarrollar actividades empresariales en su nombre y representación. Este vínculo o conexión personal está dado, como ya he mencionado, por el acto jurídico a través del cual el extranjero faculta al representante para celebrar contratos en su nombre y representación, tendientes al desarrollo de una actividad empresarial.

Considero que por la dificultad para encontrar un lugar de negocios utilizado en forma **directa** por el extranjero (presupuesto que exige la regla básica del EP) cuando éste actúa a través de un representante, es por lo que nuestro legislador creó la ficción jurídica aquí analizada que amplía la regla básica del EP y que permite configurar al extranjero un EP en nuestro país, cuando utiliza un lugar de negocios en forma **indirecta**.

En consecuencia, al permitirse la utilización de un lugar de negocios **en forma indirecta** para la configuración del EP, las mismas condiciones que se exigen en la regla básica del EP para su configuración deben cumplirse bajo este supuesto, resaltándose el hecho de que basta que se demuestre que el representante está desarrollando una actividad empresarial **en México** a nombre y por cuenta del extranjero, sin importar si utiliza uno o varios lugares de negocios, para que se configure el EP, es decir, se debe demostrar que el representante ejerce en México los poderes que lo facultan para celebrar contratos en nombre y representación del extranjero.

Insisto, el representante del extranjero debe actuar en territorio nacional pues sólo así se podrá vincular al extranjero con nuestro territorio (su actuación debe efectuarse en forma habitual en nuestro país), pues el vínculo o medio a través del cual el extranjero va a desarrollar una actividad empresarial en el país será este representante, por lo que basta que en forma habitual el representante ejerza los poderes con que cuenta para representar al extranjero en nuestro país, para que a éste se le configure un EP en México.

La condición de permanencia del lugar de negocios se mide, en este supuesto, por la **habitualidad** con la que el agente ejerza los poderes con que cuenta para celebrar contratos en nombre y a cuenta del extranjero, es decir, por la duración del vínculo personal entre el agente y el extranjero (vigencia de los poderes) y la frecuencia con que se ejerciten dichos poderes. Si los poderes fueron otorgados para la celebración de un sólo contrato, es claro que no se cumplirá la condición de habitualidad aquí señalada y por tanto no se configurará un EP para el extranjero.

Por último, la condición que exige el desarrollo de una actividad empresarial en esta cláusula de agencia está dada por la celebración efectiva de contratos a nombre y por cuenta del extranjero tendientes al desarrollo de una actividad empresarial, bajo las mismas condiciones y excepciones que exige la regla o definición básica del EP ya analizadas.⁹⁰

e) Aseguradoras.

La tercera modalidad o caso especial que origina la configuración de un EP, se encuentra establecido en el cuarto párrafo del artículo 2 de la LISR al señalar lo siguiente:

“Se considera 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 un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.”

⁹⁰ La última parte de este párrafo cuarto del artículo 2 de la LISR expresamente sujeta esta condición al artículo 3 de ese mismo ordenamiento.

En mi opinión, la regla contenida en esta parte del ordenamiento que analizo nuevamente otorga un tratamiento particular (a manera de ficción) para las empresas aseguradoras extranjeras que actúan en el país a través de una persona distinta de un agente independiente (entiéndase agente dependiente), por medio del cual están desarrollando su actividad empresarial en México, pues de nueva cuenta veo que la existencia del lugar de negocios utilizado por el extranjero para el desarrollo de su actividad empresarial se evidencia en forma indirecta, por la actuación en el país del extranjero (empresa aseguradora) a través de un tercero.

En efecto, en materia de seguros se considera que el extranjero tiene un EP en nuestro país bajo este supuesto, pues cuando **a través de una persona distinta de un agente independiente** una empresa aseguradora (extranjera) cobra en nuestro territorio primas por su actividad de aseguramiento o asegura riesgos situados en México (sin importar si el extranjero cuenta o no con un lugar de negocios que utiliza en forma directa), cualquiera de dichos elementos son muestra de que el extranjero (empresa aseguradora) en realidad es quien está actuando en el país, aunque de manera indirecta a través de su agente. El cobro de primas y el otorgamiento de seguros por riesgos situados en nuestro territorio, son elementos objetivos que demuestran que en nuestro país se está desarrollando una actividad empresarial (en materia de seguros), y si estas primas o estos seguros corresponden o los otorga una empresa aseguradora extranjera, la actividad empresarial así desarrollada es imputable al extranjero.

Bajo esta nueva modalidad la configuración de un EP en México se origina porque el residente del extranjero, en realidad, está actuando a través de otra persona, misma que, en su nombre y representación, realiza actos tendientes al desarrollo de la actividad empresarial del extranjero en nuestro territorio. Considero que el mismo razonamiento que justifica el EP que se configura cuando el extranjero actúa a través de un agente dependiente (ver el apartado

anterior) resulta aplicable para justificar el supuesto aquí analizado por lo que, en obvio de repeticiones, remito al lector a esta parte de mi análisis.

Pero existen autores que consideran que en esta modalidad lo que en realidad constituye el EP en las empresas aseguradoras es la fuente de riqueza proveniente de las actividades de aseguramiento.⁹¹ Es decir, consideran que la razón para la configuración del EP para el caso de las empresas aseguradoras atiende, exclusivamente, a la obtención de un ingreso proveniente de actividades de aseguramiento desarrolladas en nuestro país.

En mi opinión, si la justificación del EP que se configura bajo este supuesto se encuentra en el razonamiento del autor anterior, nuestro legislador la habría colocado en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta que contiene diversos supuestos que gravan los ingresos de los extranjeros provenientes de fuente de riqueza ubicada en nuestro país, pero al no haberlo hecho así, considero que en realidad la razón que justifica la existencia de un EP para las empresas aseguradoras obedece al hecho de que el extranjero está desarrollando su actividad empresarial en nuestro país a través de un agente dependiente, cuya actuación se atribuye al extranjero por las razones expuestas en el apartado anterior y sin importar si existe un lugar de negocios utilizado para el desarrollo de dichas actividades.

f) Agente independiente.

Otra modalidad que origina la existencia de un EP en México, conforme al sexto párrafo del artículo 2 de la LISR, ocurre bajo el supuesto siguiente:

“De igual forma, se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que

⁹¹ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., pp. 27-28.

sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones para el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.”

Como se observa, la Ley del Impuesto sobre la Renta nuevamente acude a la creación de una “ficción” para lograr configurar la existencia de un EP a pesar de que el extranjero no cuente con un lugar de negocios en nuestro país utilizado en forma directa.

Bajo este supuesto, se incluye otra modalidad para la configuración de un EP en México que requiere la actualización de los siguientes supuestos: a) la actuación en el país de un extranjero a través de una persona física o moral que sea un agente independiente; b) si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad.

En primer lugar, el supuesto normativo aquí analizado debe ser interpretado en el sentido de que las actividades empresariales realizadas por un extranjero a través de un agente independiente, no constituirán un EP en México. Tan es

así, que algunos autores⁹² coinciden en el hecho de que la inclusión de este supuesto buscó establecer mayor claridad y énfasis a este respecto⁹³, pues incluso antes de 1992, la redacción de este párrafo no incluía las fracciones arriba transcritas⁹⁴.

Entonces, parto de la base que si un extranjero actúa en nuestro país a través de un agente independiente, nunca se le configurará un EP en México. Pero ¿qué es lo que determina el carácter o la naturaleza de este agente independiente?

Luis M. Pérez de Acha⁹⁵ considera que una persona, física o moral, contará con un estatuto independiente y, por ende, no constituirá establecimiento permanente del extranjero en cuya representación actúa, si cumple con dos requisitos:

- a) Que sea independiente de dicho extranjero, tanto desde el punto de vista legal como económico; y
- b) Que ese agente actúe en el curso normal de sus negocios.

Para determinar la independencia del agente, dice el autor en cita, debe partirse de la situación que el agente guarde, material y personalmente, con el extranjero. El principal criterio que sirve para determinar la independencia económica de un agente es su relación de negocios con el extranjero al cual representa, para lo cual deberá tomarse en cuenta si tal agente está o no material y personalmente sujeto a dicha empresa. Si el agente tiene la obligación de acatar las instrucciones del extranjero, no sólo respecto a las relaciones del negocio particular entre ambos, sino también en toda la actividad

⁹² PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 28.

⁹³ OCDE, *Model Tax Convention*, citado por PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 28.

⁹⁴ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 311.

⁹⁵ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit. pp. 28-30.

global que desarrolle en su actividad empresarial, el agente estará materialmente sujeto al extranjero. 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 que le haya sido encomendado, bajo su exclusiva responsabilidad y utilizando su propio nombre comercial. Empero, continúa diciendo el autor que vengo comentando, la independencia personal del agente puede válidamente ser cuestionada si en el aspecto económico el propio agente está en un grado de dependencia muy elevado con la empresa a la cual representa, sea porque su trabajo lo realiza exclusivamente para dicha empresa, o bien porque la mayoría de sus ingresos los perciba de ella.

La determinación del curso normal de negocios, dice el autor, debe hacerse 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 éste se excede en los límites de lo que constituye el curso normal de sus negocios, ese exceso eventualmente puede dar lugar a la existencia de un agente dependiente.

De lo anterior, se desprende que lo importante de la modalidad que ahora analizo es determinar si el agente, que se considera independiente y que representa al extranjero en el desarrollo de una actividad empresarial, en realidad tiene tal carácter. Se insiste, las actividades empresariales realizadas por un extranjero a través de un agente independiente no originan la configuración de un EP en México, pero si el agente que se dice independiente en realidad no reúne tal carácter sí se configurará un EP para el extranjero a quien representa.

Precisamente, el supuesto que aquí se analiza me da la pauta para determinar cuándo un agente no se puede considerar independiente: cuando el agente actúa fuera del marco ordinario de su actividad. En forma expresa, el precepto que ahora vengo analizando marca diversos criterios para determinar cuándo un agente actúa fuera del marco ordinario de sus actividades. Estos criterios, que se contienen en las fracciones arriba transcritas, proporcionan una serie de supuestos que marcan una dependencia real (ya sea económica o comercial) del agente (que se considera independiente) hacia el extranjero, y la actualización de estos supuestos harán que se configure un EP para el extranjero pues éste estará actuando, en realidad, a través de una persona que depende de él y a través de la cual estará desarrollando su actividad empresarial en nuestro país.

El elemento común de las seis fracciones arriba transcritas y que marcan cuándo se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades, es que aun y cuando no existe una actuación directa del extranjero en nuestro país, el tercero o agente está actuando a nombre, por cuenta o en beneficio del extranjero, por lo que jurídicamente se entiende que éste (el extranjero) es quien actúa en realidad.

Por ejemplo, la entrega de bienes o mercancías que un agente hace por cuenta de un extranjero, supone que el primero representa al segundo en la ejecución de un contrato en el cual uno de sus efectos consiste en dicha entrega. Aunque físicamente sea el agente el que está actuando, jurídicamente se entiende que quien efectúa la entrega es el extranjero.⁹⁶ La entrega de bienes o mercancías representa la obligación más fundamental y esencial a cargo del vendedor en un contrato de compraventa. La mercancía constituye el objeto indirecto de una obligación de dar contraída por el extranjero con el adquirente, y el hecho de que sea el agente quien tenga y entregue dicha mercancía, otorga al extranjero la posibilidad de efectuar negocios en México, desarrollando una actividad

⁹⁶ RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL, Op, Cit., Noviembre, 1993, p. 12.

empresarial consistente en la enajenación de bienes para obtener un ingreso, cuya fuente u origen se encuentra en territorio nacional. En este supuesto, es claro que el extranjero está desarrollando una actividad empresarial en México a través de una persona que depende de él y lo representa, por lo que todos los actos de entrega realizados por el agente, jurídicamente son atribuibles al extranjero.

La asunción de riesgos por cuenta del extranjero, también presupone una dependencia jurídica o económica del agente con el extranjero. Lo anterior, toda vez que cuando un agente acepta asumir riesgos respecto de un acto jurídico en el que no participó como comprador ni vendedor, pero sí como responsable de la reparación de daños y la indemnización de perjuicios que pudiera sufrir el comprador, aún cuando jurídicamente la responsabilidad corresponde al vendedor, hace suponer que el agente está actuando como representante del vendedor (extranjero) en virtud de algún vínculo o dependencia con él. Por tanto, de nueva cuenta, jurídicamente debe entenderse que quien está actuando es el extranjero, a través de un agente que lo representa y colabora en gran medida al desarrollo de su actividad empresarial. La misma situación de dependencia ocurre cuando el agente ejerce actividades que económicamente le corresponden al extranjero y no a sus propias actividades, pues sólo existiendo una representación del extranjero por el agente (y por tanto vinculación o dependencia), se explica que el agente realice actividades que no le corresponden a él sino a su representado.

Otro ejemplo de dependencia entre el agente y el extranjero lo encontramos en las fracciones III y V del párrafo que analizo. Cuando el agente actúa sujeto a instrucciones detalladas o al control general de extranjero, o percibe sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades, suponen una relación de subordinación (y por tanto de dependencia) entre el agente y el extranjero. Si el extranjero cuenta con autoridad sobre el agente, ejerce una capacidad de dirección sobre él o cuenta con la posibilidad de intervención o

mando sobre las actividades realizadas por éste, en realidad el agente no está actuando como independiente, sino como una persona que depende de las instrucciones u órdenes del extranjero al desarrollar su actividad, situación que evidentemente no se presentaría si el agente estuviera actuando en el marco ordinario de sus actividades.

El más claro ejemplo que muestra esta dependencia del agente hacia el extranjero ocurre cuando el agente efectúa operaciones para el residente en el extranjero utilizando precios o contraprestaciones distintos de los que hubieran pactado partes relacionadas en operaciones comparables. La dependencia del agente en este supuesto, se manifiesta al comparar operaciones o actividades similares realizadas por partes no relacionadas y la operación llevada a cabo por el agente para el extranjero. Si el resultado de dicha comparación arroja que el precio pactado entre el agente y el extranjero fue manipulado, ello evidencia la dependencia del agente, pues si el agente en realidad fuera independiente, utilizaría precios o contraprestaciones del mercado y no manipulados.

Pero regresando al análisis de esta nueva modalidad veo que la existencia del lugar de negocios utilizado por el extranjero para el desarrollo de su actividad empresarial se demuestra, precisamente, por la conexión personal entre el extranjero y el agente. Al igual que el EP que se configura cuando el extranjero actúa a través de un representante, contenido en el cuarto párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya analizado, bajo este nuevo supuesto se considera que aun y cuando no existe una actuación directa del extranjero en el país, el agente que se considera independiente pero que no actúa en el marco ordinario de sus actividades, está actuando a nombre, por cuenta o en beneficio del extranjero, por lo que jurídicamente debe entenderse que el extranjero es quien actúa en realidad utilizando, en forma indirecta, el lugar de negocios del agente. En el apartado que aparece el análisis de aquella modalidad ya se mencionó que, válidamente, puede considerarse que el

extranjero sí tiene un lugar de negocios en nuestro país al utilizar, en forma indirecta, el lugar de negocios del representante, razonamiento que resulta igualmente aplicable en el presente caso y por lo cual, en uno y otro supuesto, el EP se configuraría bajo la regla básica o general del EP.

Vuelvo a mencionar que si el extranjero actúa en nuestro país a través de un agente, el vínculo del extranjero con nuestro país se dará en función de los actos que el agente realice en nombre y por cuenta del extranjero, tendientes al desarrollo de una actividad empresarial en México, y que serán atribuidos al extranjero. Evidentemente que la habitualidad con que el agente actúe por cuenta del extranjero, será determinante para configurar el EP pues, como ya se mencionó en dicho apartado, los actos aislados y accidentales nunca configurarán un EP para el extranjero.

Así, la única diferencia entre uno y otro supuestos estriba en el hecho de que el vínculo o conexión personal entre el agente y el extranjero no se da por cuestiones jurídicas (como ocurre en el caso de que actúe a través de una persona que tiene poderes para representarlo), sino por cuestiones económicas y/o comerciales, pero las mismas condiciones requeridas para configurar el EP en el primero de ellos se requieren en esta otra modalidad, y por lo que remito al lector a esa parte de mi análisis.

No obstante la similitud existente entre una y otra figura, conviene resaltar que el vínculo entre el extranjero y el agente bajo el supuesto aquí analizado, se da en función del control comercial y/o económico que el extranjero ejerce sobre el agente, que le permite desarrollar una actividad empresarial en nuestro país utilizando a este agente bajo su más estricto control, vigilancia y sujetándolo a sus instrucciones.

g) Construcciones.

La última modalidad o circunstancia especial creadora de un EP en México, la encuentro en el último párrafo del artículo 2 de la LISR, mismo que a la letra dice:

“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 período de doce meses.”

Fácilmente se advierte que esta otra modalidad que origina la existencia de un EP se aparta de una de las condiciones generales más importantes que da lugar a su existencia bajo la regla básica o general de dicho concepto: la fijeza del lugar de negocios⁹⁷, pues la condición de permanencia requerida para que se configure un EP (una de las dos condiciones que determinan la fijeza del lugar de negocios) es sustituida por una duración mínima preestablecida que, si se cumple, dará origen a un EP bajo esta nueva modalidad.

En efecto, el supuesto legal aquí analizado que origina la configuración de un EP se aparta del principio general que da lugar a su existencia: la fijeza del lugar de negocios. Para el mejor entendimiento de este supuesto es importante entender las razones que tuvo el legislador para incorporarlo.

Para Enrique Calvo Nicolau, por ejemplo, el hecho de que la prestación de servicios de construcción no requiera de un lugar fijo de negocios hizo que se incorporara esta hipótesis normativa especial al artículo 2 de la LISR, pues de

⁹⁷ La fijeza del lugar de negocios exige la presencia permanente del extranjero en un sitio bien determinado y ubicado dentro del territorio mexicano, pero por la excesiva movilidad que puede llegar a tener en determinados casos la construcción de una carretera, por ejemplo, difícilmente podrá determinarse que el lugar de negocios (la obra) cumple con el requisito de fijeza que exige la regla básica o general del EP. conforme a la interpretación que de dicha regla básica se ha aceptado.

lo contrario, al no poderse configurar un EP en México, el estado mexicano no podría sujetar al extranjero al pago del impuesto sobre la renta.⁹⁸

Para Luis M. Pérez de Acha, la importancia que tienen dichas actividades en la economía de un país, hizo que se incorporara esta modalidad especial a los supuestos que originan la configuración de un EP en México, aún cuando dichas actividades poseen características que las hacen aparecer como de naturaleza temporal y su duración sea por un cierto tiempo.⁹⁹

Así, veo que independientemente de que el extranjero tenga o no la intención de desarrollar en forma permanente su actividad empresarial en nuestro país (servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, etc.) se ha establecido que si el extranjero presta dicho servicios durante más de 183 naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses, de inmediato se le configurará un EP en México.

Ahora bien, bajo esta nueva modalidad identifiqué que los supuestos que deben actualizarse para la configuración de un EP son: i) Un residente en el extranjero que sin tener un lugar fijo de negocios ii) desarrolla en nuestro territorio la construcción de obras, la instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles o la inspección o supervisión relacionadas con ellos, y iii) dichas actividades tienen una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses.

⁹⁸ El autor citado demuestra que a pesar de que la fuente de ingresos de estas actividades se encuentra en territorio nacional, en los tratados que México tiene celebrados con otros estados claramente se establece que los beneficios (ingresos) que obtenga una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente, por lo que los ingresos derivados de estas actividades de construcción sólo estarán sujetas al pago del ISR mexicano si se logra configurar la existencia de un EP en México. Lo anterior, no opera en caso de que el extranjero resida en un país con el que México no tenga celebrado un tratado, pues en estos casos el gravamen deberá ser determinado conforme a las disposiciones que se contienen en el capítulo V de la LISR (bajo el principio de fuente de riqueza).

⁹⁹ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 20.

El artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta ayuda a comprender el alcance de la expresión “construcción de obras” al mencionar que:

“... el término construcción de obras incluye: cimentaciones, estructuras, casas y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías 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.”

Es decir, cualquier trabajo que contribuya a la edificación de una construcción, ya sea sobre o bajo la superficie del suelo, está incluida en la expresión “construcción de obras”.

Por lo que respecta a los servicios de instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, así como otras actividades relacionadas a obras o a inmuebles como la supervisión o inspección, también deben entenderse como actividades que contribuyen a la edificación de una construcción y por tanto se encuentran incluidas dentro de las actividades que al ser desarrolladas por el extranjero pueden originar la configuración de un EP en México, bajo este supuesto.

Pero para que el desarrollo de estas actividades origine la configuración del EP, es requisito indispensable que las mismas tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses, por lo que a continuación analizo los diversos criterios que existen para computar dicho término.

Como punto de partida encuentro que el mismo artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el cómputo de días de duración de los servicios de construcción se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios. Para

ello 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 del servicio; 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.

Como se observa, para determinar la existencia de un EP bajo este supuesto lo importante es definir cuándo se inicia el servicio de construcción y cuándo termina. Podría llegarse a establecer que la construcción se inicia cuando empieza la edificación efectiva de la obra, o bien, desde que comienzan las actividades de su preparación. Para la OCDE¹⁰⁰, por ejemplo, “una obra existe desde el día en que el contratista inicia su actividad, incluyendo cualquier trabajo de preparación que se lleva a cabo en el Estado en el que la construcción deba edificarse, por ejemplo, si instala una oficina de planeación en la propia construcción.” Respecto a la terminación de la obra, señala que “en general, la obra continúa existiendo hasta que es concluida o abandonada permanentemente.”

Para Calvo Nicolau¹⁰¹ existen manifestaciones objetivas respecto a cuándo se inicia la construcción, como por ejemplo, el día en que llegue a México, al lugar de la construcción, el primer empleado del extranjero o el equipo de construcción y/o los materiales y, a contrario sensu, la salida del último empleado y/o del equipo de construcción, determinarán la terminación de la obra.

Luis M. Pérez de Acha¹⁰² señala que el plazo mínimo se empieza a computar desde el momento en que las obras comienzan a ejecutarse en el lugar

¹⁰⁰ Citado por CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 326.

¹⁰¹ CALVO NICOLAU, Op. Cit., p. 326.

¹⁰² PÉREZ DE ACHA, Op. Cit., p. 20

asignado con tal fin, y el mínimo de tiempo termina cuando los trabajos son totalmente concluidos.

Para el primer autor las actividades previas de los servicios de construcción, como por ejemplo la negociación del contrato respectivo, no deben incluirse en el cómputo del plazo establecido. Por contra, para el segundo, el cómputo del plazo debe entenderse en un sentido flexible y por tanto el tiempo invertido en los trabajos preparatorios y auxiliares relacionados con las obras sí debe computarse en ese plazo. Por lo que respecta al momento de terminación, ambos coinciden en que los trabajos de entrega de la obra, las pruebas de operación y funcionamiento, la limpieza del lugar, etc., deben incluirse en el plazo que determina la duración de la obra.

Coincido en que las actividades preparatorias o auxiliares de los servicios de construcción no deben incluirse en el cómputo de los 183 días que se requieren para configurar el EP, por las mismas razones expuestas en el apartado correspondiente de este trabajo, en donde quedó ampliamente demostrado que sólo el desarrollo de una actividad empresarial principal o esencial (en este caso los servicios de construcción) originará la configuración de un EP en México, por lo que remito al lector a esta parte de mi análisis.

Por otro lado, las labores desempeñadas en una obra por terceros subcontratistas deben tomarse en cuenta para determinar el inicio o terminación de la obra, pues al igual que en el caso de los agentes, el constructor es el responsable de desarrollar esta actividad y el tercero, jurídicamente, está actuando para él y en su representación y no para el dueño de la obra.

La anterior conclusión se vio corroborada mediante la adición que nuestro legislador efectuó al artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró

en vigor a partir del 1º de enero de 2001, al incluirle un último párrafo que a la letra dice:

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

En cuanto a las interrupciones en la prestación de los servicios de construcción, en principio éstas deben excluirse del tiempo de duración de la obra, siempre y cuando éstas no fueran previsibles o dependan de circunstancias ajenas al control del contratista. Esta afirmación la sustento en el hecho de que en el párrafo que analizamos expresamente se reconoce que los servicios pueden ser desarrollados durante días, “consecutivos o no”, lo que me permite concluir que la palabra “no” contempla la posibilidad de interrupciones en el desarrollo de dichas actividades. Aun las interrupciones normales o previsibles en una obra que obedezcan a las vacaciones del personal, los días no laborables, los fines de semana o las acordadas por el extranjero y el dueño de la obra, no interrumpen el cómputo del plazo pues en el primer caso éstas deben otorgarse por disposición legal y, en el segundo, porque se encuentran vinculadas de manera directa con la prestación del servicio pactado.

Lo último que se debe determinar es si para efectos del cómputo del plazo, la construcción de una obra efectuada por el extranjero debe ser considerada en forma individual o deben incluirse todas las que el extranjero desarrolla en nuestro país.

En una primera aproximación y considerando que el supuesto que ahora analizo constituye una excepción a la regla básica del EP que exige la existencia de un lugar fijo de negocios, pudiera llegarse a pensar que cada

obra debiera computarse en forma individual pues ahora ya no importa “el lugar fijo de negocios” sino la duración del servicio de construcción.

Sin embargo, en el tercer párrafo del artículo 3 del Reglamento de la Ley del impuesto sobre la Renta que aparece arriba transcrito se establece, en forma expresa, que se deberá considerar la duración de la totalidad de las obras realizadas por el extranjero, de donde se concluye que para efectos del cómputo del plazo de los servicios de construcción no se deberán considerar las obras realizadas por el extranjero en forma individual, sino que debe computarse todo el tiempo en que el extranjero haya prestado los servicios de construcción en nuestro país, sin importar si los mismos se encuentran relacionados a uno o más inmuebles, a uno o más contratos o a uno o más clientes.¹⁰³

Pero en caso de que el extranjero resida en un país con el que México tenga celebrado un tratado, dentro de la duración del servicio no deberá computarse el tiempo invertido por el extranjero en otras construcciones, ejecutadas en diferentes lugares u ordenadas por varias personas, a menos que formen parte del mismo proyecto o unidad comercial y geográfica.¹⁰⁴

Por último, es importante mencionar que la duración de los servicios debe computarse en un período de doce meses, mismo que no está identificado a un ejercicio fiscal sino a cualquier período de doce meses que transcurra entre el inicio de una obra y su terminación.

¹⁰³ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., p. 328.

¹⁰⁴ OCDE, Model Tax Convention, citado por PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., p. 21.

IV. COMPARACION ENTRE LA REGLA BASICA Y LOS CASOS ESPECIALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Ya he demostrado que los presupuestos o condiciones que se requieren para que se configure un EP conforme a la definición o regla básica contenida en la primera parte del primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden clasificarse en dos grandes grupos. El primero de ellos, contiene determinadas condiciones que demuestran la presencia física y objetiva del extranjero en nuestro país, y que exigen, invariablemente, la existencia de un sitio, paraje, instalación, etc., que es utilizado en forma directa para el desarrollo permanente de una actividad empresarial y que se encuentra ubicado en un espacio bien determinado de nuestro territorio. El segundo grupo, contiene las condiciones que exigen que en el lugar de negocios efectivamente sea desarrollada una actividad empresarial, que ésta pueda atribuírsele al extranjero y que sea de naturaleza principal. Cuando se logre el cumplimiento de todas y cada una de las anteriores condiciones, estaremos en presencia de un EP en nuestro país conforme a la regla o definición básica del EP contenida en la primera parte del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que, como ya he mencionado, presupone o requiere forzosamente la existencia de un lugar fijo de negocios a través del cual el extranjero desarrolle una actividad empresarial.

En pocas palabras, la regla básica o definición general del EP se encuentra integrada por 6 elementos o condiciones esenciales:

- a) La existencia real y material de un lugar de negocios;
- b) La ubicación que debe observar dicho lugar de negocios;
- c) La permanencia de este lugar de negocios;
- d) La naturaleza de las actividades que son desarrolladas en el lugar de negocios;

- e) La presencia del extranjero en el lugar de negocios; y
- f) La vinculación o atribución de dichas actividades con el lugar de negocios.

Ante la ausencia o falta de evidencia que demuestre que en el caso particular se reúnen todas y cada una de las seis condiciones anteriormente mencionadas, mismas que se han desarrollado ampliamente en el segundo capítulo de este trabajo, no existirá un EP en nuestro país bajo esta regla o concepto general del EP.

Pero en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta existen otras modalidades o casos especiales que también permiten la configuración de un EP en México, mismos que, detalladamente, fueron analizados en el capítulo precedente, y en donde se demostró que en alguno de ellos se reproducen exactamente las condiciones exigidas en la definición general del EP, en otros se difiere con alguno de sus elementos y en unos más, se abandonan por completo alguno de los supuestos exigidos por dicha definición general.

A continuación, analizaré cuál es la relación que guarda el concepto general del EP y los casos especiales que igualmente originan su configuración, haciendo evidentes sus diferencias y semejanzas y tratando de encontrar una razón que justifique la existencia de estos casos especiales.

a) Justificación de la existencia de los casos especiales.

Como punto de partida conviene precisar que son varios los criterios respecto a la manera en que debe interpretarse el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la existencia o inexistencia de un EP en México.

Para Enrique Calvo Nicolau, por ejemplo, existen diversos supuestos que originan la configuración de un EP en nuestro país (entre los que se incluye la

definición o regla básica del EP), supuestos que a lo largo de su trabajo son analizados en forma aislada y sin pronunciarse por algún vínculo entre ellos.¹⁰⁵

Luis M. Pérez de Acha afirma que “para determinar si existe o no un establecimiento permanente debe, en primer término, atenderse a la definición general que se contiene en los primeros cuatro párrafos del precepto que se analiza¹⁰⁶. Si con base en ellos se concluye que sí hay establecimiento permanente, no habrá necesidad de acudir a los siguientes párrafos del propio artículo, en los que se contemplan supuestos particulares que constituyen establecimientos permanentes. Por contra, si la existencia del establecimiento permanente no resulta de esos cuatro primeros párrafos, entonces sí habrá que acudir a los párrafos subsecuentes.”¹⁰⁷ Es decir, para este autor existe una regla básica o general del EP y, subordinada a ella, diversos “casos especiales” que también originan la existencia de un EP.

Un autor internacional, Arvid A. Skaar, considera que en los convenios internacionales la figura del EP aparece regulada a través de una regla básica o general y diversas “ficciones” que se contemplan para su configuración.¹⁰⁸

En mi opinión, la interpretación del contenido integral del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no debe efectuarse aplicando exclusiva y estrictamente la regla básica o general del EP, ni aplicando en forma individual y aislada todos los demás supuestos que igualmente originan su configuración. Por el contrario, considero que para determinar si existe o no un EP en nuestro país primero debe atenderse a la definición general anteriormente mencionada. Si con base en ella se concluye que sí existe un EP en nuestro país, no habrá necesidad de acudir a los casos especiales que igualmente originan su

¹⁰⁵ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Op. Cit., pp. 304-320.

¹⁰⁶ Los cuatro párrafos a que hace referencia el autor comentado corresponden al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE y su contenido se encuentra identificado con el contenido de los párrafos 1 y 7 del artículo 2 de la LISR y con el artículo 3 de este mismo ordenamiento.

¹⁰⁷ PEREZ DE ACHA, LUIS M., Op. Cit., pp. 10 y 11.

¹⁰⁸ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., p. 106.

configuración. Sólo en caso de que la existencia del EP no resulte conforme a la regla básica o general del EP, habrá que acudir a los casos especiales del EP previstos en el propio artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya analizados, para saber si existe o no un EP en México.

¿Pero cuál fue la razón que impulsó al legislador para integrar el concepto del EP con una definición general y diversos casos especiales que igualmente originan su configuración, pero que en ocasiones se apartan, amplían o redefinen alguna de las condiciones de esta regla básica? ¿Por qué no existe un concepto que incluya de manera integral y objetiva todas las condiciones que se requieren para la configuración de un EP en nuestro país, conforme a la regla básica y los supuestos especiales del EP?

Para responder a las anteriores interrogantes resulta indispensable recordar que la figura del EP surgió como un mecanismo para solucionar el problema de la doble imposición fiscal entre los municipios que conformaban el Estado Prusiano. Desde sus orígenes el concepto del EP se refirió al espacio o territorio total en el que un extranjero (residente de otro municipio) desarrollaba una actividad comercial o empresarial, aun y cuando éste viviera en otro municipio y siempre y cuando comerciara utilizando un lugar fijo de negocios. En esa época no había actividad empresarial alguna que pudiera ser desarrollada sin utilizar un lugar fijo de negocios, por lo que el concepto del EP en ese entonces vigente resultaba suficiente para gravar cualquier actividad comercial que pudiera desarrollar un extranjero en el territorio del municipio que adoptaba esta figura impositiva.

Posteriormente, el concepto del EP iría evolucionando hasta incluir la posibilidad de configurar un EP cuando el extranjero desarrollaba su actividad empresarial a través de terceras personas, pues conforme fue evolucionando el comercio internacional entre dos o más naciones, fueron emergiendo actividades que un extranjero podía desarrollar utilizando a terceras personas y

sin necesidad de establecer en ese otro país un lugar fijo de negocios, lo que obligó a incluir dentro del concepto del EP la figura de los agentes.

Más adelante y terminada la Segunda Guerra Mundial, se incorporó al concepto del EP el caso especial de los servicios de construcción. Bajo esta nueva modalidad el lugar fijo de negocios dejó de ser la medida o presupuesto del desarrollo de una actividad empresarial, lo que provocó que la condición de permanencia y ubicación de todo EP fueran totalmente abandonadas (bajo este supuesto), pero por la importancia y trascendencia que dichas actividades tienen en la economía de un país era necesario incluirlas dentro de los supuestos constitutivos de un EP, a pesar de que se abandonaran los principios generales de esta figura.

Lo que trato de evidenciar es que la evolución y el desarrollo del comercio internacional han propiciado la modificación del concepto original del EP, surgido en la última parte del siglo XIX. Es decir, los cambios estructurales y los avances tecnológicos desarrollados en la industria, el comercio y en general en cualquier ámbito de la economía, han impulsado la evolución y adecuación de la figura del EP al nuevo entorno económico mundial. Desde entonces, los países del orbe han buscado ampliar o restringir el concepto del EP según sus propios intereses económico-políticos y de acuerdo a su propio desarrollo económico-comercial.

Esta es la razón o justificación que, en mi opinión, explica la existencia de los casos especiales del EP, mismos que en mayor o en menor medida se han ido alejando de la idea original que impulsó la creación del EP y cuyos elementos se encuentran plasmados en la regla básica o general que he analizado.

Así, ya he mencionado que los países en vías de desarrollo, que por lo general cuentan con una industria poco desarrollada pero con gran cantidad de recursos naturales, siempre buscarán ampliar y extender los alcances de la

figura del EP, para gravar en mayor medida los beneficios empresariales de los extranjeros. Por su parte, los países altamente desarrollados con gran cantidad de industrias transnacionales, pugnan por una definición restringida o limitada del EP a fin de evitar que otros estados graven los ingresos que perciben sus residentes para efectos fiscales. La finalidad de los tratados y de los organismos internacionales es la de buscar, precisamente, frenar esta pugna entre los países en vía de desarrollo y los países desarrollados, intentando encontrar un concepto generalmente aceptado del EP.

b) Lugar fijo como presupuesto para la configuración del establecimiento permanente.

La idea original del EP suponía que todo extranjero que decidiera desarrollar una actividad empresarial en otro Estado, invariablemente requería utilizar un lugar fijo de negocios. En ese entonces, pensar que el desarrollo de una actividad empresarial forzosamente sería desarrollada utilizando permanentemente y de manera directa un lugar de negocios, ubicado en un punto determinado de nuestro territorio, iba en concordancia con el desarrollo tecnológico e industrial de esa época. Sin embargo, los cambios y avances que hoy en día tenemos en materia de transportación, comunicación, tecnología, etc., han provocado que al día de hoy existan industrias que desarrollan una actividad empresarial, pero que no utilizan maquinaria o equipo significativo y ni siquiera se establecen por más de unos meses en un lugar o punto determinado de nuestro país para desarrollarla.

En efecto, insistentemente he mencionado que para que se pueda configurar un EP en nuestro país conforme a la regla básica o general del EP, es requisito indispensable que exista, primeramente, un lugar fijo de negocios. Por ello, cuando no pueda demostrarse que el extranjero está actuando en nuestro país utilizando o a través de un lugar fijo de negocios, jamás podrá configurarse un

EP en nuestro país conforme a esta regla básica contenida en el primer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También se comentó que en el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta aparece el caso del EP que se configura cuando el extranjero realiza una actividad empresarial a través de un fideicomiso, y en el cual, tal y como se demostró en el capítulo anterior, también se exige la existencia de este lugar fijo de negocios. Es decir, en este supuesto se reproducen exactamente todas las condiciones exigidas por la regla básica o general del EP.

Posteriormente se analizó la modalidad del EP que se configura cuando el extranjero ya no utiliza un lugar de negocios en forma directa para desarrollar su actividad, sino que actúa a través de un representante o un agente dependiente y por lo que se considera que, en esos supuestos, el extranjero sí cuenta con un lugar de negocios pero utilizado en forma indirecta (el lugar de negocios del agente o representante). Considero que en estos supuestos se permite por primera vez el uso indirecto del lugar de negocios a través del cual el extranjero desarrolla su actividad empresarial, que está determinado por el vínculo que forzosamente debe existir entre el extranjero y un agente o representante, que estarán actuando o ejecutando actos tendientes al desarrollo de una actividad empresarial por cuenta o en beneficio del extranjero. Es decir, bajo estos supuestos ya no es importante demostrar el uso directo de un lugar fijo de negocios sino una dependencia real (ya sea económica, jurídica o comercial) del agente o representante hacia el extranjero, pues al demostrarse esta dependencia se estará probando la actuación del extranjero en nuestro país a través de terceras personas, quienes siempre actuarán en su nombre, en su representación o en su beneficio, utilizando un lugar de negocios en forma indirecta. No obstante lo anterior, bajo estos supuestos también se exige el cumplimiento de las demás condiciones previstas en la regla básica para que se configure el EP.

El caso especial de las empresas aseguradoras también es un claro ejemplo de la actuación del residente en el extranjero a través de una tercera persona que depende de él. La actuación y/o ejecución de actos por cuenta o en beneficio del extranjero se reputan como realizados por el extranjero y de ahí que bajo este supuesto se le origine la configuración de un EP en nuestro país. Para mayor comprensión de este punto, remito al lector al apartado correspondiente de este trabajo.

Para el caso de los servicios de construcción se considera que existe un EP en México cuando el desarrollo de estas actividades tienen una duración de más de 183 días, consecutivo o no. Aquí, la permanencia requerida bajo la regla básica del EP es sustituida por una duración mínima preestablecida que, si se cumple, dará lugar a la existencia de un EP en nuestro país.

Con lo anterior trato de evidenciar que la figura del EP presupone la existencia de un lugar fijo de negocios a través del cual un extranjero desarrolla una actividad empresarial. Aun y cuando la fijeza del lugar de negocios no está prevista, como condición, en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que se configure un EP en México, en el apartado II, inciso a), fracción II de este trabajo ya se demostró que existe uniformidad de criterios, contenidos tanto en tratados internacionales como en la interpretación que de dicha disposición han efectuado diversos estudiosos de la materia, que coinciden en que sólo la existencia de un lugar fijo de negocios origina la existencia de un EP en nuestro país.

Tan es así que desde sus orígenes el EP fue creado considerando que la existencia de un lugar fijo de negocios era la evidencia más contundente de la presencia económica o comercial de un extranjero en otro estado. Las actividades empresariales que un extranjero podía desarrollar en otro estado forzosamente requerían de un lugar estático, determinado y perfectamente

ubicado en un punto específico de un territorio, como lo sería una industria, una planta o una agencia. Si había actividades empresariales que no requerían de estos lugares fijos para ser desarrolladas, eran de importancia menor e insignificantes desde el punto de vista del beneficio económico que generaban. Por ello, desde entonces la figura del EP fue creada bajo la premisa de que por regla general toda actividad empresarial debía ser desarrollada en un lugar fijo de negocios y, desde entonces, poco a poco se han ido incorporando casos particulares o especiales (excepciones al principio general) que igualmente originan la configuración de un EP, pero que en mayor o menor medida se alejan de esta premisa fundamental: la utilización de un lugar fijo de negocios.

La supremacía que hoy en día subsiste de la regla general del EP sobre los casos especiales, me lleva a pensar que quizás sea el momento de revisar si la existencia de un lugar fijo de negocios sigue siendo la mejor evidencia de que un extranjero mantiene una presencia en otro país y que presupone el desarrollo de una actividad empresarial que le procura un beneficio, pues de lo contrario la idea original que impulsó la creación de esta figura impositiva habrá sido rebasada.

c) Actividades empresariales sin utilizar un lugar fijo de negocios.

Hasta ahora, he demostrado que para que se pueda configurar un EP en nuestro país conforme a la regla básica o general del EP, es requisito indispensable que exista un lugar fijo de negocios. Cuando no podamos demostrar que el extranjero está actuando en nuestro país a través de un lugar fijo de negocios, habrá que acudir a los subsecuentes párrafos del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar si existe el EP conforme a los supuestos particulares que ahí se contienen y que permiten la configuración

de un EP sin que exista la utilización de un lugar de negocios en forma directa por parte del extranjero.

Pero si a este extranjero tampoco se le demuestra que está actuando a través de un agente dependiente o un representante, que cae dentro del supuesto de las aseguradoras o que está prestando servicios de construcción, la consecuencia será que a este extranjero tampoco se le configurará el EP conforme a los únicos casos especiales que permiten la existencia de un EP sin utilizar, en forma directa, un lugar fijo de negocios, lo que arrojará la inexistencia misma de un EP en México.

Por la manera en que se encuentra actualmente regulado el concepto o figura del EP y tomando en cuenta el gran avance y desarrollo tecnológico y/o económico del comercio internacional, hoy en día la figura del EP resulta un tanto insuficiente para gravar eficiente y efectivamente las actividades empresariales que un extranjero puede desarrollar en nuestro país, sin necesidad de acudir a la creación de una persona jurídica colectiva ni de utilizar un lugar fijo de negocios en México.

Por ejemplo, ya se ha mencionado que si el extranjero utiliza un lugar de negocios excesivamente móvil o si utiliza varios y distintos lugares de negocios, difícilmente podrá configurársele un EP en nuestro país bajo la regla o definición general del EP. Sólo para el caso de los servicios de construcción (caso especial de configuración del EP), la Ley del Impuesto sobre la Renta permite la configuración de un EP cuando no existe un lugar de negocios bien identificado en donde se desarrolla la actividad, sino que se utilizan uno o varios lugares de negocios, de excesiva movilidad e itinerantes para desarrollarla.

Piénsese, ¿por qué a un extranjero que viene año con año a nuestro país a montar espectáculos públicos utilizando siempre diferentes lugares de negocios

no se le configura un EP, pero a aquel extranjero que sólo viene a nuestro país a construir un edificio por espacio de 8 meses sí se le configurará, a pesar de que ambos están obteniendo ingresos provenientes de una actividad empresarial que se desarrolla en territorio mexicano y que incluso el primero tiene la intención de desarrollarla en forma permanente?

¿Por qué el extranjero que se dedica a la exploración y/o extracción de recursos petroleros y que constantemente viene a nuestro país para prestar sus servicios en México, a clientes mexicanos o extranjeros, no se le configura un EP por el simple hecho de que la duración de sus servicios no es mayor de 2 meses por cada cliente y no hay nada que pueda vincular a cada proyecto de exploración con los otros que se desarrollan año con año?

¿Por qué el extranjero que desarrolla su actividad por más de 6 meses en un cuarto de hotel, utilizando una microcomputadora y acudiendo a las oficinas de sus clientes a celebrar diversas juntas, no se le configurará un EP si no se puede demostrar su presencia en el cuarto de hotel o sobre las oficinas de sus clientes, aun y cuando resulta innegable que está desarrollando una actividad empresarial en nuestro país?

¿Por qué el comercio internacional que puede ser desarrollado utilizando un teléfono o una computadora nunca podrá llegar a originar un EP para el vendedor que se encuentra en el extranjero (siempre y cuando la entrega la realice un agente independiente (servicios de mensajería)), a pesar de que dichas compras están cotidiana y constantemente desarrollándose y a nuestra disposición e implican importantes sumas de dinero?

En fin, se me pueden ocurrir distintos y muy variados ejemplos que implican el desarrollo de una actividad empresarial por un extranjero en México, pero que

por determinadas circunstancias nunca originarán la existencia de un EP en México.¹⁰⁹

Considero que la razón por la que todos y cada uno de los casos hipotéticamente planteados nunca originarán un EP en nuestro país, obedece a que en la actualidad existen infinidad de actividades empresariales que pueden ser desarrolladas por un extranjero sin utilizar un lugar fijo de negocios o utilizándolo por un espacio muy reducido de tiempo, aún y cuando el extranjero tenga la intención de operar permanentemente en México. Pero por la manera en que se encuentra actualmente regulada o definida la figura del EP, resultará difícil que para estos casos el estado mexicano pueda ejercer su potestad tributaria utilizando esta figura del sistema tributario mexicano vigente para gravar los ingresos derivados de dichas actividades.

Insisto, la idea original del EP suponía que todo extranjero que decidía venir a desarrollar una actividad empresarial en México, invariablemente utilizaba un lugar fijo de negocios para desarrollarla. Pensar que el desarrollo de una actividad empresarial forzosamente sería desarrollada utilizando permanentemente un lugar de negocios, ubicado en un punto determinado de nuestro territorio, iba en concordancia con el desarrollo tecnológico e industrial de esa época. Sin embargo, los cambios y avances que hoy en día tenemos en materia de transportación, comunicación, tecnología, etc., han provocado que al día de hoy existan industrias en las que evidentemente se desarrolla una actividad empresarial, pero que no utilizan maquinaria o equipo significativo y ni siquiera se establecen por más de unos meses en un lugar o punto determinado de nuestro país, por lo que considerando que estas industrias mantienen una presencia trascendente en nuestro país (pero distinta a la requerida para que se les configure un EP) y que indudablemente obtienen

¹⁰⁹ En el caso de las enajenaciones que un extranjero puede realizar utilizando algún medio electrónico pudiera pensarse que la actividad empresarial no es desarrollada en el país; sin embargo, es claro que al desarrollarla el extranjero va a obtener un ingreso cuya fuente de riqueza se encuentra ubicada en México y por lo cual me refiero a ellas como ejemplo de una actividad empresarial que difícilmente originará la configuración de un EP para el extranjero.

beneficios o ingresos al desarrollar su actividad en nuestro territorio, lo conveniente sería poderles configurar un EP en nuestro país para poderles vincular impositivamente con el Estado Mexicano y para obligarles a contribuir al gasto público en la manera proporcional y equitativa que les corresponda.

La tendencia internacional viene a confirmar la conclusión que ahora me planteo pues en la actualidad existen tratados internacionales en cuyo texto se incluyen cláusulas especiales que les permite a los estados contratantes configurar un EP en su país, aun y cuando el extranjero no utilice un lugar fijo de negocios para desarrollar su actividad empresarial. Por ejemplo, existe un tratado internacional celebrado entre los gobiernos de Noruega y Gran Bretaña, que dispone que todas aquellas actividades relacionadas con la exploración, extracción y explotación de recursos petroleros que se desarrollen en el mar territorial de uno u otro estado contratante, originarán un EP cuando dichas actividades tengan una duración de más de 30 días en un periodo de 12 meses¹¹⁰.

De lo anterior, parece ser que en la práctica internacional existe la tendencia de negociar tratados internacionales que abandonan por completo los principios de permanencia y/o fijeza que siempre han caracterizado al lugar de negocios que utiliza el extranjero para desarrollar su actividad empresarial y que hasta hoy se requerían para configurar un EP. Quizás, la tendencia se encamina a sustituir el requisito de permanencia del lugar de negocios por el requisito del desarrollo de una actividad empresarial sujeto a una duración expresa y previamente establecida que, de cumplirse, dará lugar a la configuración de un EP.

Pero si para poder adecuar la regla o definición básica del EP al nuevo entorno del comercio internacional se requiere negociar cláusulas especiales y crear "ficciones" en los tratados internacionales para ampliar el alcance de la figura

¹¹⁰ SKAAR, ARVID A., Op. Cit., p. 430.

del EP, quizás sea necesario pensar en ampliar o redefinir la regla o concepto básicos de dicha figura.

d) Planteamiento del problema: Propuestas.

El análisis que he efectuado a lo largo de este trabajo me permite concluir que el principio general del EP requiere la existencia de un lugar fijo de negocios. Los casos especiales que igualmente originan la configuración de un EP en México se han ido alejando, en mayor o en menor medida, de este principio general que exige la existencia de este lugar fijo de negocios. Pero si en la actualidad existen diversas y muy variadas industrias que para operar y desarrollar una actividad empresarial **no requieren utilizar un lugar fijo de negocios**, concluyo que la regulación actual de la figura del EP se ha visto rebasada a grado tal que impide al Estado Mexicano configurar un EP para este tipo de industrias o actividades, aun y cuando el extranjero esté obteniendo beneficios y ganancias considerables a partir del desarrollo de una actividad empresarial y mantiene una presencia real y continua en nuestro país a través de dichas industrias.

Es decir, considero que la figura actual del EP debe evolucionar y cambiar de manera que le permita incluir de una manera objetiva (y no mediante ficciones) dentro de su ámbito de aplicación todas aquellas actividades empresariales que un extranjero puede desarrollar en nuestro país (y que le procuran enormes beneficios económicos) sin utilizar un lugar **fijo** de negocios.

Quizás la existencia de este lugar fijo de negocios ya no sea la medida más conveniente para determinar si el estado mexicano puede ejercer o no su potestad tributaria (atendiendo al principio del EP) sobre los residentes en el extranjero que desarrollan una actividad empresarial en nuestro país.

Entonces, si la figura del EP ha perdido su eficacia o bien, se ha visto rebasada por la práctica comercial e industrial que actualmente vivimos, es momento de pensar en modificarla o, en el peor de los casos, eliminarla. Se insiste, si en la práctica comercial internacional actual ha disminuido enormemente el ámbito de aplicación de la figura del EP, habrá que motivar cambios estructurales en su regulación, pues de lo contrario poco a poco llegaremos a su obsolescencia o a su ineficacia para gravar debidamente a los extranjeros que desarrollan una actividad empresarial en nuestro país.

Vuelvo a mencionar que la solución práctica que algunos países han encontrado para ampliar o acercar el alcance de la figura del EP con la nueva y variada práctica comercial, consiste en crear tantas ficciones o casos especiales como sean necesarios para incluir este tipo de actividades que no requieren la utilización de un lugar fijo de negocios para ser desarrolladas, dentro de los supuestos que originan un EP en los tratados fiscales que en forma bilateral negocian y celebran.

Pero además, ¿para qué motivar cambios en el concepto del EP si para efectos prácticos todo ingreso que obtenga un residente en el extranjero por el desarrollo de una actividad empresarial que no se pueda gravar conforme a la figura del EP, siempre estará gravado conforme al principio de la fuente de riqueza (título V de la LISR), con lo que se demuestra que el estado mexicano sí ejerce su potestad tributaria sobre dichos residentes en el extranjero? ¹¹¹

En fin, quizás son varias las razones que pudieran justificar y/o apoyar la actual regulación de la figura del EP, pero si la solución a este problema se ha

¹¹¹ Esta afirmación, lejos de encontrar un sustento en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la expreso para intentar encontrar una justificación que pudiera hacerse valer en apoyo a la forma en que actualmente se encuentra regulada la figura del EP. Sin embargo, es claro que el criterio de fuente de riqueza no fue diseñado para gravar ingresos derivados del desarrollo de una actividad empresarial, pero, además, se debe considerar que en términos de los tratados internacionales celebrados por México, los beneficios empresariales (ingresos derivados del desarrollo de una actividad empresarial) no podrán ser gravados por nuestro país, a menos de que la actividad empresarial desarrollada se realice a través de un EP, y de ahí la importancia (entre otras) de la figura del EP.

enfrentado introduciendo más elementos casuísticos o ficciones al concepto del EP, más lejos se estará de encontrar una regulación objetiva de dicha figura, lo que implicará que en lugar de propiciar mayor certeza y seguridad para los extranjeros, los colocaremos frente a una regulación de dicha figura sujeta a múltiples y muy variadas interpretaciones, meramente subjetiva, casuística e incierta.

Pensar que la adecuación del concepto del EP no es necesaria porque siempre estará el principio de la fuente de riqueza para gravar los ingresos provenientes de actividades empresariales desarrolladas por un extranjero que no tenga un EP en México, sería aceptar que el desgaste de esta figura está ocurriendo pero sin que afecte la capacidad recaudadora del estado mexicano. Además, no hay que olvidar que el principio de fuente de riqueza fue creado para gravar actos aislados y concretos y no a las actividades empresariales como género, lo que justifica la enorme diferencia que existe entre los esquemas de tributación de uno y otro concepto, y gravar los ingresos provenientes del desarrollo de una actividad empresarial bajo el principio de fuente de riqueza, evidentemente desalentaría la inversión extranjera en México.

Por ello, insisto en que lo mejor es buscar adecuar la figura del EP al nuevo entorno económico-comercial mundial, sustituyendo alguno de los elementos que actualmente regulan a la figura del EP por otros que acorten la distancia entre la realidad y la práctica comercial actualmente existentes.

Si ya he comentado que la interpretación generalmente aceptada del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es que bajo el principio general del EP se requiere la existencia y utilización de un lugar fijo de negocios, lo que presupone el uso permanente de un lugar bien determinado y perfectamente ubicado en un espacio de nuestro territorio y, que por excepción, existen casos especiales que en mayor o menor medida se han ido alejando de este principio general, habrá que pensar en sustituirlo por un requisito que valore o se refiera

exclusivamente a la continuidad del negocio desarrollado por el extranjero, sin importar si utiliza o no un lugar fijo para desarrollarlo.

Por ejemplo, si en lugar de sujetar la configuración de un EP en México a la existencia de un lugar de negocios que, por la interpretación y aplicación que actualmente se efectúa del contenido de la regla básica del EP, debe ser fijo y en el cual el extranjero debe mantener una presencia directa para desarrollar una actividad empresarial en nuestro país en forma permanente, podría cambiarse esta forma de interpretación motivando cambios en la regulación vigente de dicha figura que, lejos de requerir el cumplimiento de estas condiciones, permita la configuración de un EP cuando un extranjero desarrolle una actividad empresarial en el país, independientemente del lugar o de los lugares que utilice para realizarla y sin importar si el extranjero actúa directa o indirectamente en México.

Respecto a la permanencia del lugar de negocios, habrá que flexibilizar dicho elemento a grado tal que permita configurar un EP en nuestro país para el extranjero, aun y cuando utilice uno o varios lugares de negocios, sean fijos, móviles o excesivamente móviles, buscando otros elementos que permitan vincular al extranjero en nuestro territorio (que no necesariamente deben referirse a la existencia misma de un lugar de negocios) y que posteriormente permitan vincular la actividad empresarial desarrollada con el extranjero (tampoco es indispensable que el vínculo de la actividad se refiera al lugar de negocios, pues basta que se demuestre que el extranjero es quien está obteniendo el beneficio de dicha actividad).

En concreto, considerando que actualmente un extranjero puede desarrollar una actividad empresarial en forma continua y trascendente en nuestro país pero sin utilizar un lugar fijo de negocios para desarrollarla, habrá que flexibilizar, sustituir o incluso hasta eliminar todos aquellos elementos que

actualmente integran el concepto del EP y que se refieren o dotan de esa fijeza a dicho lugar de negocios.

Así, mi propuesta la centro en dos aspectos fundamentales:

i) Flexibilización del concepto del establecimiento permanente.

Como se ha visto, la existencia de un EP en México requiere la existencia de un lugar fijo de negocios (primera condición) en el que debe desarrollarse una actividad empresarial (segunda condición)¹¹². Pues bien, si se piensa flexibilizar el concepto del EP habrá que modificar el criterio de interpretación de dicha figura para que ahora el EP se configure siempre que exista una actividad empresarial desarrollada en el país por un extranjero, sin importar si existe una actuación directa o indirecta del extranjero e independientemente de que se utilicen uno, dos o más lugares de negocios.

Es decir, cuando un extranjero desarrolle una actividad empresarial en el país, independientemente del lugar o de los lugares que utilice para desarrollarla y sin importar si la desarrolla en forma directa o indirecta, siempre deberá configurársele un EP en México. Para ello, deberá modificarse la forma de interpretación del concepto del EP (reformando, adicionando o reglamentando en artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente) para que ahora se establezca que siempre que el extranjero desarrolle una actividad empresarial en México, forzosa e invariablemente, tendrá un lugar de negocios en el país y, por tanto, un establecimiento permanente. Evidentemente, la carga de la prueba de que el extranjero está desarrollando una actividad empresarial en México, correrá a cargo de nuestras autoridades hacendarias. Se entenderá

¹¹² Recuérdese que la fijeza del lugar de negocios no deriva de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino de la interpretación que de dicha figura actualmente se efectúa tanto en la doctrina como en los tratados internacionales.

que el extranjero está desarrollando una actividad empresarial en el país, independientemente de que actúe en forma directa o a través de terceras personas. Habrá actuación directa cuando el extranjero actúe personalmente o a través de sus empleados y su actuación se considerará realizada en forma indirecta si actúa a través de un representante o un agente dependiente.

De igual forma, ya no importará si el extranjero utiliza uno, dos o más lugares de negocios, pues con uno que se le determine (lo que ocurrirá cuando se demuestre que está desarrollando una actividad en el país) se le podrá configurar un EP en México. Así, la existencia del lugar de negocios ya no estará condicionada ni sujeta a demostración, pues ésta estará determinada, presuntivamente, siempre que exista una actividad empresarial desarrollada en México por el extranjero. Si la designación del lugar de negocios no es tan fácil de determinar (en caso de que se utilicen lugares itinerantes o excesivamente móviles o lugares utilizados en forma indirecta) el extranjero deberá designarlo sin que su existencia pueda discutirse. Esta designación será obligatoria para el extranjero y sólo se utilizará para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para evitar que actos accidentales, temporales o esporádicos puedan originar la configuración de un EP habrá que establecer una duración específica relacionada con la actividad empresarial misma que, de superarse, de inmediato originará la existencia del EP. Por las razones apuntadas en el apartado respectivo de este trabajo, considero que una actividad empresarial desarrollada por más seis meses no puede considerarse temporal ni accidental.

En pocas palabras, el desarrollo de una actividad empresarial y su duración serán los únicos elementos que deberán valorarse bajo el esquema que propongo para configurar un EP en México. Si ya se ha visto que bajo la figura del EP lo importante es demostrar la presencia económica de un extranjero en el país, basta que se demuestre que un extranjero está desarrollando una actividad empresarial en el país para demostrar su presencia económica en

México, sin importar si utiliza un lugar fijo de negocios para desarrollar dicha actividad empresarial e independientemente de que la desarrolle directa o indirectamente.

ii) Abandono del establecimiento permanente como criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.

De pensarse que lo conveniente sería eliminar o abandonar el EP como elemento de sujeción para el pago del ISR, podría incluirse o introducirse en nuestro sistema tributario vigente un esquema para gravar las actividades empresariales que pueden desarrollar los extranjeros en nuestro país, conforme al criterio de vinculación de "fuente de riqueza". Si este fuera el caso, habrá que considerar que en el desarrollo de una actividad empresarial siempre existen gastos indispensables que son erogados por el empresario y que deben poderse deducir, pues de lo contrario haría incosteable el desarrollo de dichas actividades y desalentaría la inversión extranjera en nuestro país. Por tanto, el esquema tributario implementado para gravar los ingresos de un extranjero provenientes del desarrollo de una actividad empresarial, cuya fuente de riqueza se encuentre ubicada en México, debe permitir, forzosamente, la deducción de los gastos que conforme el régimen general de la Ley del impuesto sobre la Renta se encuentran expresamente autorizadas.

Así, bajo este esquema de tributación estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional y provenientes del desarrollo de una actividad empresarial en el país.

Para estos efectos, en los ingresos derivados de una actividad empresarial se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional

cuando en él sea desarrollada la actividad empresarial; se considerará que la actividad empresarial es desarrollada en el país cuando los actos o actividades tendientes al desarrollo de dicha actividad empresarial se efectúen en México, total o parcialmente, directa o indirectamente, y su realización beneficie al extranjero e incluso cuando le evite una erogación.

Además, se deberá permitir la deducción de todos los gastos y por todos los conceptos que conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente se autorizan a los residentes en México, mismas que deberán ser aplicadas a los ingresos brutos obtenidos por el extranjero en virtud de la actividad empresarial desarrollada, pues de lo contrario estaría en desventaja frente a otros empresarios. Autorizándole estas deducciones, los ingresos netos obtenidos por el extranjero podrían sujetarse a la misma tasa que conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplican los demás contribuyentes, pues no habría razón para otorgarle un trato distinto y discriminatorio a contribuyentes que se dedican a las mismas actividades.

En concreto, considero que resulta indispensable adecuar la figura actual del EP a las condiciones cambiantes del entorno económico mundial. De lo contrario, podremos enfrentarnos a la situación de propiciar un trato inequitativo y de competencia desventajosa entre aquellos extranjeros que deciden invertir en nuestro país (desarrollando una actividad empresarial), cuando a unos sí se les configure un EP por estar utilizando un lugar fijo de negocios para desarrollar su actividad empresarial y a otros no se les configure por no utilizar dicho lugar fijo de negocios, aun y cuando ambos estén obteniendo beneficios idénticos e igualmente significativos por el desarrollo de una actividad empresarial en nuestro territorio.

Además, se propiciará que poco a poco se diluya aún más el principio del EP hacia una regulación totalmente casuística y “costumbrista” de dicha figura con toda la incertidumbre e inseguridad jurídicas que ello implicaría o, en el mejor

de los casos, hacía una regulación sumamente compleja en donde abundan las “ficciones” y que estará sujeta a múltiples y muy variadas interpretaciones, lo que evitará que exista una uniformidad en el ámbito internacional de dicho concepto.

En lo personal, considero que no es necesario abandonar la figura del EP para sujetar a los extranjeros que desarrollan una actividad empresarial al pago del impuesto sobre la renta, sino que basta flexibilizar su concepto. Gravar los ingresos de un extranjero provenientes del desarrollo de una actividad empresarial en el país bajo el principio de fuente de riqueza, seguramente propiciaría, en mi opinión, desventajas y una competencia desigual y desfavorable para los extranjeros o bien, para los mexicanos, pues por más que se acercara el régimen de tributación aplicable a los extranjeros al régimen general de ley, difícilmente podrían homologarse ambos esquemas, por lo que cualquier diferencia en beneficio o en perjuicio de uno u otro contribuyente estaría propiciando una competencia desigual entre ambos contribuyentes.

Además, no debe olvidarse que en los términos de los tratados internacionales que México ha celebrado en materia impositiva nuestro país ha renunciado a su derecho para gravar los ingresos provenientes de una actividad empresarial de residentes del otro estado contratante (beneficios empresariales) a menos que dichos ingresos los obtenga el extranjero a través de un EP en México, hecho que confirma una vez más la importancia de la figura del EP y por lo cual me inclino por la primera de mis propuestas arriba mencionada.

Reitero, la evolución que ha tenido el comercio internacional exige propiciar cambios en nuestra legislación tributaria interna para adecuar la figura del EP a las nuevas condiciones, cambiantes y altamente evolucionadas, del nuevo entorno económico-comercial mundial, pues de lo contrario nos veremos rebasados por la práctica comercial que actualmente impera en el nuevo orden

global en detrimento de nuestra pronta y necesaria incorporación al entorno mundial vigente.

Quizás mi propuesta no va encaminada a una reforma constitucional ni de alguna de nuestras legislaciones tributarias vigentes. Por el contrario, la *regulación de la figura del EP vigente pudiera subsistir siempre y cuando logremos modificar el criterio de interpretación que hasta ahora prevalece de los alcances y efectos de dicha figura. Si la Ley del Impuesto sobre la Renta no menciona como condición para que se configure un EP en México la existencia de un lugar fijo de negocios, y considerando que por la evolución que ha ocurrido en el comercio internacional la utilización de este lugar fijo de negocios ya no es presupuesto ni prueba de que una actividad empresarial está siendo desarrollada en el país, ¿por qué no modificamos el criterio de interpretación de la figura del EP?*

Debemos aprovechar que nuestro país se encuentra inmerso en un mundo totalmente globalizado. Recordando que la figura del EP nació en virtud de los convenios internacionales que fueron celebrándose desde la última parte del siglo XIX; reconociendo que México ha participado en la firma de muchos de esos convenios; y aceptando que una reforma de nuestro derecho interno no sería suficiente (y ni siquiera es necesaria) para lograr el cambio de interpretación que aquí propongo del concepto del EP, bastaría que México, como miembro integrante de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, se uniera a las voces que han empezado a gestarse en el seno de esta organización y que demandan la revisión de esta figura del establecimiento permanente para hacerla acorde al nuevo entorno económico comercial mundial.

V. CONCLUSIONES.

1. Uno de los atributos más importantes de cualquier estado soberano es su potestad. Si bien la potestad de los estados es única, ésta puede tener diversas manifestaciones como, por ejemplo, a través de la potestad tributaria.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el estado para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. Es la capacidad potencial de obtener coactivamente contribuciones de sus gobernados, fijando la manera en que éstas han de determinarse y regulando genéricamente la relación impositiva.

2. Existen diversos criterios que un estado puede adoptar para sujetar a los particulares a su potestad tributaria.

A partir de 1981, el estado mexicano incorporó a su sistema tributario el criterio de vinculación del establecimiento permanente, conforme al cual se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta a los residentes en el extranjero que en territorio nacional tengan un lugar de negocios en el cual, en forma total o parcial, se desarrollan actividades empresariales.

3. La figura del establecimiento permanente surgió como un mecanismo para solucionar el problema de la doble imposición fiscal internacional. Desde entonces, la figura del establecimiento permanente fue creada bajo la premisa fundamental de que toda actividad empresarial requiere, para ser desarrollada, la utilización de un lugar fijo de negocios, y por lo cual la existencia y utilización de este lugar fijo de negocios viene a ser el principio fundamental de la figura del establecimiento permanente.

4. En el sistema jurídico tributario mexicano, la figura del establecimiento permanente aparece regulada en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por la manera en que se encuentra estructurada la regulación de la figura del establecimiento permanente en nuestro país, se desprende que existe una definición general o concepto básico del establecimiento permanente y diversos casos o circunstancias especiales que igualmente originan su configuración.

Para determinar si existe o no un establecimiento permanente en nuestro país, debe atenderse primeramente a la definición general de dicha figura. Si la existencia del establecimiento permanente no resulta de dicha definición general, habrá que acudir a los casos especiales para saber si con base en ello sí se configura el establecimiento permanente.

5. La definición general o concepto básico del establecimiento permanente presupone la existencia de un lugar fijo de negocios en donde se desarrollan, total o parcialmente, actividades empresariales.
6. La existencia del lugar fijo de negocios estará demostrada por la existencia de un lugar, instalación o espacio ocupado o que pueda ser ocupado para el desarrollo de una actividad empresarial.

La fijeza del lugar de negocios está determinada por la ubicación que debe observar dicho lugar de negocios y por la permanencia con que éste se establezca.

7. La ubicación del lugar de negocios se refiere a la conexión o vínculo que forzosamente debe existir entre el lugar en donde el extranjero va a desarrollar su actividad y un punto específico o área que pueda delimitarse espacial y geográficamente dentro de nuestro territorio. La falta de un punto específico o área bien determinada que vincule al lugar de negocios con

nuestro territorio, no dará lugar a la existencia del establecimiento permanente. Por ello, la utilización de un lugar de negocios excesivamente móvil o itinerante así como la utilización de varios lugares de negocios, difícilmente originará la existencia de un establecimiento permanente conforme a la regla básica de esta figura.

8. La permanencia del lugar de negocios debe medirse en función del tiempo que el extranjero utilice o pretenda utilizar el lugar de negocios. La utilización o la intención de utilizar el lugar de negocios en forma continua, regular y habitual, en contraposición con lo temporal, dará la pauta para dotar de permanencia a dicho lugar de negocios.
9. La condición que se refiere al desarrollo de una actividad empresarial, exige que el lugar de negocios efectivamente sea utilizado para el desarrollo de una actividad de naturaleza mercantil, de carácter principal y que pueda atribuírsele al residente en el extranjero.
10. Por lo que respecta a los casos especiales que igualmente originan la configuración de un establecimiento permanente, se puede afirmar que en ellos existe un distanciamiento, en menor o mayor medida, con el principio general de la figura del establecimiento permanente: la utilización de un lugar fijo de negocios, en forma directa, para el desarrollo de la actividad empresarial.

En alguno de estos supuestos, la utilización del lugar de negocios ya no es realizada por el extranjero en forma directa sino por terceras personas que lo utilizan por cuenta del extranjero, en su nombre o en su beneficio (utilización del lugar fijo de negocios en forma indirecta); en otros, el lugar de negocios utilizado por el extranjero no tiene la característica de ser fijo.

11. La actuación del residente en el extranjero a través de terceras personas, el caso especial de las empresas aseguradoras y el de los servicios de construcción de obra, son los únicos supuestos que, a manera de excepción, permiten la configuración de un establecimiento permanente sin utilizar un lugar fijo de negocios en forma directa.
12. Sin embargo, los avances y el desarrollo que al día de hoy tenemos en materia de transportación, comunicaciones y tecnología, han provocado que cada vez sean más las actividades empresariales que puede desarrollar un residente en el extranjero en nuestro país, sin utilizar un lugar fijo de negocios, de donde resulta que la actual regulación del establecimiento permanente ha ido perdiendo su eficacia para gravar los ingresos provenientes de dichas actividades.
13. Hasta hoy, la solución que nuestro país ha encontrado para frenar el desequilibrio existente entre la práctica comercial actual y la manera en que se encuentra regulada la figura del establecimiento permanente, consiste en ir incorporando tantas ficciones como sean necesarias para incluir dentro del concepto del establecimiento permanente, todas aquellas actividades que no requieren la utilización de un lugar fijo de negocios.
14. Sin embargo, considero que la introducción de elementos casuísticos o ficciones jurídicas al concepto del establecimiento permanente nos colocará frente a una regulación sujeta a múltiples y muy variadas interpretaciones y que propiciará una enorme incertidumbre para los residentes en el extranjero.
15. Por el contrario, se debe aceptar que la existencia de un lugar fijo de negocios ha dejado de ser la mejor evidencia de que un residente en el extranjero está desarrollando una actividad empresarial en nuestro país y, partiendo de ello, se debe revisar si los cambios que se requieren en el

concepto del establecimiento permanente sólo implican la flexibilización de dicho concepto o, en el peor de los casos, el abandono de la figura del establecimiento permanente como criterio de vinculación del impuesto sobre la renta.

En mi opinión, basta con flexibilizar la interpretación que hasta ahora prevalece del concepto del EP para permitir la configuración de un EP en México siempre que exista el desarrollo de una actividad en el país efectuada por un extranjero, sin importar el o los lugares que se utilicen para desarrollarla e independientemente de que el extranjero actúe directa o indirectamente en México.

16. Diversas voces empiezan a escucharse en el ámbito internacional que exigen la revisión del concepto del establecimiento permanente. Habrá que impulsar que México se sume a ellas.

VI. BIBLIOGRAFIA.

BIELSA, RAFAEL, Derecho Constitucional, 3a. ed., Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959.

CABANELLAS, GUILLERMO, Diccionario de Derecho Usual, 4ª edición, Editores-Libreros, Col. Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962, Tomos I, II, III y IV.

CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Tratado del Impuesto sobre la Renta. (Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objeto del Impuesto), Tomo I, Editorial Themis, México, 1996.

CERVANTES AHUMADA, RAÚL, Títulos y Operaciones de Crédito, Editorial Herrero, decimacuarta edición, México, D.F., 1994.

DICCIONARIO MANUAL E ILUSTRADO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Espasa Calpe, Madrid, 1989.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, JORGE ALFREDO, Dos Aspectos de la Esencia del Fideicomiso Mexicano, Editorial Porrúa, 2ª ed., México, D.F., 1996.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, JORGE ALFREDO, El Fideicomiso, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, D.F., 1999.

GARRIGUES, JOAQUÍN, Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, 9ª ed., Editorial Porrúa, México, 1998.

GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Tomo I, Buenos Aires, 1984.

HELLER, HERMAN, Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, México, 1961.

Instituto de Estudios Fiscales, Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Madrid, 1997.

KELSEN, HANS, Teoría General del Derecho y del Estado, Traducción de Eduardo García Maynez, 2a. ed., Edición Imprenta Universitaria, México, 1958.

MANTILLA MOLINA, ROBERTO L., Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, Vigésimocuarta Edición, México, 1984.

PEREZ DE ACHA, LUIS M., Establecimiento Permanente. Comentario 5, Editorial Themis, Col. Tratados Internacionales en Materia Tributaria, México, 1994.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, "El concepto de Establecimiento Permanente en la Ley del Impuesto sobre la Renta", en Práctica Fiscal, Núm. 55, Año III, 2ª Quincena, Noviembre 1993.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, D.F., 1983.

SÁNCHEZ MEDAL, RAMÓN, De los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1989.

SERRA ROJAS, ANDRES, Teoría del Estado, Undécima Edición, Porrúa, México, 1990.

SKAAR, ARVID A., Permanent Establishment, Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1991.

Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Colección Tratados Internacionales, Editorial Themis, México, 1997.

VILLEGAS, B. HECTOR, Curso de Finanzas, 3a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.

VOGEL, KLAUS, On Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice, Kluwer Law International, 3rd edition, London, 1997.

ZABALETA, BENJAMIN, "Proyecciones de la Potestad Tributaria en el Estado Federal", 1^a edición, Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta Años al Servicio de México, Tomo V, México, 1988.

LEGISLACION.

Código Civil para el Distrito Federal, 2001.

Código de Comercio, 2001.

Código Fiscal de la Federación, 2001.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2001.

Ley Aduanera, 2001.

Ley del Impuesto sobre la Renta, 2001.

Ley General de Instituciones de Crédito, 2001.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, 2001.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2001.