



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Ingresos atribuibles a un establecimiento permanente**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en Fiscal**

**Presenta:**

**Brenda Paola Monjarras Montoya**

**Tutor:**

**Jorge Santamaría García**

**México, D.F. a 30 de abril de 2016.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

## Lista de Abreviaturas

<b>CDI</b>	Convenios de doble imposición
<b>CMCONU</b>	Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
<b>Constitución</b>	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
<b>EP</b>	Establecimiento permanente
<b>IMMEX</b>	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de exportación
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta
<b>MCOCDE</b>	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
<b>ONU</b>	Organización de las Naciones Unidas

## ***Dedicatoria***

*A mi madre y hermanos que a lo largo del camino siempre me han brindado su apoyo incondicional, sin el cual no hubiera sido posible cumplir mis metas.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México, por darme el privilegio de formar parte de sus aulas y tener la gran satisfacción de haberme regalado mi formación personal y profesional.*

*A mis profesores por brindarme de forma desinteresada sus conocimientos y su experiencia.*

*A mis amigos y compañeros de aula por compartir conmigo su apoyo, sus conocimientos y su amistad.*

## Tabla de contenido

<b>Introducción</b> .....	<b>1</b>
<b>Objetivos</b> .....	<b>5</b>
<b>Justificación</b> .....	<b>6</b>
<b>Metodología</b> .....	<b>7</b>
<b>Marco teórico</b> .....	<b>8</b>
<b>Capítulo 1. Fundamentos tributarios</b> .....	<b>8</b>
1.1 Sujeción Nacional al tributo .....	9
1.2 Modelos convenio y tratados para evitar la doble imposición fiscal .....	13
<b>Capítulo 2. Establecimiento permanente</b> .....	<b>21</b>
2.1 Antecedentes .....	21
2.2 Conceptos de acuerdo a la doctrina.....	23
2.3 El EP de acuerdo al MCOCDE y Tratado para evitar la doble tributación con Estados Unidos (cláusula general, listas positivas y negativas).....	26
2.4 Atribución de ingresos a un establecimiento permanente por la realización de actividades empresariales.....	35
<b>Capítulo 3. Análisis de casos de excepción</b> .....	<b>41</b>
3.1 Enajenación de activo fijo.....	41
3.2 Obtención de ingresos por intereses y ajuste anual por inflación.....	45
<b>Conclusiones</b> .....	<b>49</b>
<b>Lista de referencias</b> .....	<b>52</b>

## **Introducción**

Como consecuencia de la globalización las empresas han modificado en gran medida la integración de su actividad económica mundial, derivado a su vez de los grandes progresos en las telecomunicaciones y la tecnología. Según Campanagnale Norberto Pablo (2000) es por ello que la globalización es entendida como un “descentralizador de la producción”, transformando la estructura local de las empresas a una estructura global sin un centro totalmente definido (p.1), dando lugar al EP.

El problema de la interpretación de la norma en materia fiscal, ha sido objeto de estudio a lo largo de la historia por los diversos autores como Ricardo Guastini, el presente trabajo no pretende realizar un análisis de los distintos métodos de interpretación de las leyes, sin embargo es necesario referirlo, toda vez que el objeto del presente trabajo es demostrar que uno de los problemas de la interpretación de la ley se encuentra ligado a la ambigüedad y vaguedad del lenguaje utilizado en nuestras disposiciones, ejemplo de ello, es lo que se presenta en el artículo 2 de la LISR, el cual en su párrafo penúltimo párrafo dispone lo siguiente:

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o

directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013).

Como se puede observar el artículo 2 engloba en un solo párrafo los supuestos en los que un EP debe acumular sus ingresos cuando provengan de sus actividades empresariales o prestación de servicios, es menester que se analicen premisas como: ¿qué es un EP?, ¿qué es un ingreso atribuible a un EP?, ¿en qué momento se configura el EP? Asimismo es necesario analizar aquellos casos de excepción, por ejemplo cuando los ingresos del EP no provengan de forma directa de la actividad empresarial, ¿qué método de interpretación de la norma debemos aplicar en estos casos?

Estas preguntas son contestadas a lo largo del presente trabajo, motivo por el cual fue necesario realizar un análisis de lo que el derecho tributario internacional, ha constituido en gran parte por los preceptos que instituciones y convenciones internacionales han llevado a cabo como la OCDE y la ONU, las cuales resuelven en emitir Modelos de Convenio para evitar la doble imposición que versan sobre la relación existente entre los actores de la economía mundial (sujetos pasivos) y

las autoridades por medio de las cuales las naciones ejercen su potestad tributaria (sujetos activos).

Para colaborar con su completo entendimiento, el presente trabajo fue dividido en tres capítulos:

Capítulo primero denominado fundamentos tributarios, en el cual se abordaron los temas del marco teórico en relación a la sujeción nacional al tributo: vinculación del sujeto pasivo a la potestad tributaria de un Estado, entre los que están residencia, nacionalidad, el establecimiento permanente, la fuente, el concepto de la doble imposición internacional y los mecanismos bilaterales para evitar la doble imposición a nivel internacional.

En el capítulo segundo denominado establecimiento permanente, en este capítulo se realizó el análisis de los antecedentes, conceptos doctrinales, significado dentro del MCOUDE y CDI, mismo que ha sido adoptado por la legislación doméstica, en cumplimiento con los objetivos específicos, además se realizó el análisis de la cláusula general de acuerdo a los comentarios del MCOUDE y el listado ejemplificativo de los supuestos de EP tanto positivo como negativo y por último se realizó de manera breve, el análisis de la atribución de los ingresos a un EP en actividades empresariales.

En el capítulo tercero denominado casos de excepción, se realizó el planteamiento de dos supuestos en donde existe incertidumbre por la falta de una norma específica que lo clarifique, en relación a ingresos atribuibles o no a un EP, por actividades que derivan de la actividad de la empresa en un lugar de negocios,



por la venta de activo fijo, la generación de intereses y ajuste anual por inflación de sociedades residentes en EE.UU.

En las conclusiones el lector podrá observar que, lo que propongo es que al existir incertidumbre de aplicación jurídica en los casos de excepción en la obtención de ingresos por un EP, es necesario interpretar nuestra legislación mediante un método sistemático armonizado, de tal forma que lo que se tiene establecido en las normas nacionales, sean interpretadas de forma conjunta con el derecho tributario internacional, ya que no existe un método único, en tanto no existan operaciones internacionales únicas.

## **Objetivo General**

Interpretar el alcance de lo que se debe considerar como ingreso atribuible a un Establecimiento Permanente cuando se trate de casos de excepción por la realización de actividades empresariales.

## **Objetivos específicos**

1. Explicar lo que se considera Establecimiento Permanente para la Ley del impuesto sobre la Renta, Modelo de Convenio de la OCDE.
2. Realizar un estudio de lo que se considera ingreso atribuible por la realización de actividades empresariales en los casos de excepción relativos a obtención de intereses, ganancias en venta de activo fijo

## **Hipótesis**

Existe incertidumbre en los casos de excepción relativos a obtención de intereses, ganancias en venta de activo fijo y ajuste anual por inflación para la Ley del impuesto sobre la Renta, cuando son obtenidos por residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, por la realización de actividades empresariales.

## **Palabras clave:**

Establecimiento permanente, actividad empresarial, ingreso atribuible y Modelo de convenio de la OCDE

## **Justificación**

Nuestra legislación en materia fiscal contiene términos que no se encuentran expresamente definidos dentro de las propias leyes, tal es el caso de nuestro objeto de estudio en relación al EP y los ingresos que son atribuibles a él, siendo prácticamente el artículo 2° de la LISR el que establece la forma en que una persona residente en el extranjero debe acumular sus ingresos en nuestro territorio por dicho establecimiento.

Tal es la importancia de este tema, que en el Modelo de Convenio de la OCDE podemos encontrar los comentarios al artículo 5 relativo al establecimiento permanente, en los cuales se agotan las múltiples posibilidades que pueden suscitarse al encontrarnos bajo este supuesto.

El objetivo del presente trabajo es emitir un análisis interpretativo de lo que se considera ingreso atribuible, visto desde la perspectiva de la interpretación extensiva e incluso analizar supuestos no previstos en la legislación nacional, por ejemplo, casos en los que un residente inicialmente tenga un lugar fijo de negocios con carácter auxiliar o preparatorio y al paso de algunos meses se convierta en un lugar de negocios con actividad empresarial.

El artículo 2 de la LISR, expresa que se acumularán “los ingresos atribuibles al establecimiento permanente por la realización de las actividades empresariales”, no define cada uno de los elementos que forman esta premisa, es menester realizarlo para cada caso particular, pero con conocimiento de causa de fondo de

todos los elementos que giran en torno al tema, configurando la importancia del presente trabajo.

### **Metodología**

Con la finalidad de cumplir con los objetivos del presente estudio, se tomó como eje principal la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo dada la ambigüedad de algunos términos analizados y derivado de que nuestro objeto de estudio está íntimamente ligado a los convenios para evitar la doble imposición, fue indispensable realizar un análisis de lo que el MCOCDE establece y del alcance interpretativo de las diversas configuraciones del EP que los Apartados de los comentarios del MCOCDE nos ofrece. Por lo que la técnica de investigación de utilizada fue la documental, basándome en la fuentes de información documentales bibliográficas, como libros, publicaciones electrónicas y escritos institucionales.

Asimismo fueron estudiados los elementos básicos que delimitan a un sujeto pasivo a la sujeción al tributo dentro de una jurisdicción ajena a su residencia, identificando los vínculos que diversos autores en materia de derecho fiscal nos aportaron, como elemento básico para comenzar con el desarrollo del tema principal de mi trabajo.

Los antecedentes del término de EP fueron estudiados con el objeto de entender el surgimiento de esta figura jurídica-tributaria dentro del contexto histórico internacional. Por otro lado se realizó el análisis de los componentes del EP de conformidad con el MCOCDE y de acuerdo a la opinión de diversos

autores, la atribución de ingresos a un EP de acuerdo a lo que la LISR establece de forma conjunta con el estudio interpretativo de las premisas no consideradas en la propia Ley.

Una vez explicados todos los puntos anteriores a lo largo de los capítulos, se realizó un análisis interpretativo extensivo de supuestos jurídicos en donde existe incertidumbre en relación a los ingresos atribuibles en casos de excepción, es decir, aquellos que no están definidos propiamente como actividades empresariales expresamente por la LISR.

## **1. Fundamentos Tributarios**

Con la finalidad de tener un mayor entendimiento del objeto de estudio, comenzaremos con la definición de los elementos fundamentales tributarios, como marco de referencia del tema a desarrollar en el cumplimiento de nuestros objetivos.

Derivado del aumento del crecimiento económico a nivel internacional, se producen diversos beneficios como el aumento de las inversiones extranjeras, abaratamiento de los costos de los factores de producción, mayor disponibilidad de tecnologías de la información y recursos; y en general, la creación de nuevas estrategias de negocio por parte de las empresas, incrementando la transferencia de capitales (Campanagnale Norberto Pablo, 2000, pág. 1).

Frente a este contexto, la globalización ha modificado la forma en que las naciones y sus gobiernos han estado regulando la política tributaria, sobre todo cuando se encuentran bajo los supuestos en donde dos Estados quieran ejercer

facultades tributarias a un mismo destinatario legal, supuesto bajo el cual vive el EP.

### **1.1 Sujeción nacional al tributo**

La importancia de conocer los criterios de sujeción nacional al tributo, surge al encontrarnos bajo supuestos en donde un mismo individuo o sociedad se encuentre bajo la potestad tributaria de dos Estados, por lo que comenzaremos comentando de forma breve lo que para algunos autores es la doble imposición internacional.

#### **a) La doble imposición internacional**

De acuerdo con Villegas H. (2001) “existe una doble imposición, cuando el mismo destinatario legal tributario <sup>1</sup> es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos o más sujetos con poder tributario”. (Pág. 484)

De acuerdo con este autor, para la configuración del fenómeno de la doble imposición, deben cumplirse con los siguientes requisitos:

- El sujeto pasivo o destinatario legal del tributo debe ser el mismo.
- Deben derivar de los mismos hechos generadores.
- Proviene de dos sujetos activos, coexistencia de dos Autoridades fiscales.
- Debe existir simultaneidad en el gravamen.

Podemos concluir que la doble imposición internacional, ocurre “cuando dos Estados con intereses contrapuestos y en defensa de sus propios derechos,

---

<sup>1</sup> El personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo. (Villegas, 2001, pág. 249)

hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributar” (Villegas, 2001, pág. 483) Frente al ejercicio del poder tributario entre dos Estados, es menester definir, hasta qué punto un Estado puede tener injerencia sobre la potestad tributaria de otro.

Por su parte los autores Norberto Campagnale, Catinot Silvia, Parrondo Alfred (2000) citando a Israel Chalupowicz que expresa:

La tributación es un acto de soberanía, expresada como la voluntad del pueblo que da vida y nacimiento a los Estados independientes, da lugar al poder de imperio de tales Estados, expresados en el poder tributario, mediante la jurisdicción y competencia tributarias (p.5)

#### **b) Principios de atribución de potestad tributaria**

La teoría de la relación de la sujeción, menciona, que la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, de su *deber de sujeción*. Que ésta obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar "es pura y simplemente la relación de sujeción". Sin embargo, una de las críticas a esta teoría es que no solo los habitantes de una nación (súbditos) son sujetos del pago del tributo, sino también los extranjeros. (Margaín M, 2007, pág. 128)

El punto de partida para entender la doble imposición internacional, es el aspecto espacial del hecho imponible, es decir, están sujetos al pago del tributo,

aquellos individuos que se encuentren bajo un vínculo atribuible a la potestad tributaria de un Estado, definida o delimitada por la territorialidad.

“Los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben – necesariamente- ser delimitados territorialmente, para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la misma ley” (Jarach, 1996, pág. 382).

De acuerdo con lo explicado en párrafos anteriores, la sujeción de los individuos y de las empresas a la potestad tributaria de un Estado está delimitada por el vínculo existente entre el hecho imponible y el destinatario legal dentro del aspecto espacial, esta sujeción puede determinarse por diversos tipos de pertenencia desde la perspectiva del sujeto pasivo.

Diversos autores han tratado de establecer los criterios de vinculación o atribución de potestad tributaria, como ejemplo de ello tenemos la clasificación que muestra Héctor Villegas.

Los criterios atribución de potestad tributaria son los siguientes:

- a) Nacionalidad. Sostiene que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio cualquiera que sea el lugar donde éste viva, genere ganancias o posea bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía.
- b) Domicilio. La facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica con carácter de permanente y estable.



- c) Residencia. Este criterio se diferencia del anterior en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que ocurra la intención de permanencia.
- d) Establecimiento permanente. Se entiende, que es el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que esta domiciliado o ubicado en el extranjero. El hecho de existir establecimiento permanente en un país, da derecho a éste país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla.
- e) Fuente. Corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde está la riqueza que se genera.

Todos estos principios ceden ante el *principio superior de la soberanía*, en virtud del cual un Estado no puede estar limitado jurídicamente por otro Estado, ni por un ente supranacional, para organizar y manejar su sistema fiscal, en virtud de este principio nada obsta para que los Estados tomen en cuenta a los efectos tributarios, tanto la riqueza generada dentro como fuera del país. (Villegas, 2001, pág. 485)

Otros autores clasifican la pertenencia territorial del destinatario legal tributario a tres criterios:

“La imposición atendiendo a la fuente, la residencia y a la nacionalidad”. (Chapoy, 1972, pág. 166)

“Los criterios de vinculación entre los hechos causa de las contribuciones y los titulares de la potestad fiscal son la nacionalidad, la residencia y el lugar del hecho generador”. (Carrasco, 2001, págs. 47,48)

A modo de conclusión, los criterios de atribución de potestad tributaria, están divididos en los que el autor Héctor Villegas (2001) de acuerdo a su clasificación reconoce como “principios de radicación del contribuyente” (Pág.486) y por otro lado los que los autores Norberto Campagnale, Catinot Silvia, Parrondo Alfred (2000) plantean como “principios de pertenencia económica o criterio de la fuente” (Pág. 6)

## **1.2 Modelos convenio y tratados internacionales para evitar la doble tributación**

En la actualidad somos partícipes de un gran intercambio comercial, científico y cultural entre países de diversas ideologías, el aumento de la globalización y la creación de comunidades trasnacionales han dado lugar a un fenómeno económico en donde el derecho tributario juega un papel importante, al crearse regulaciones en materia tributaria entre los Estados participantes.

### **a) Derecho internacional tributario**

El derecho internacional tributario, tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en el caso en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar mediante la tributación formas de cooperación entre los países.

Dentro del Derecho tributario internacional tenemos

- a) Tratados colectivos de derecho internacional tributario. Acuerdos y convenciones que establecen los Estados para regular aspectos tributarios comunes, entre los que figura lo referente a la evasión fiscal.
- b) Tratados de doble imposición. Las normas contenidas en ellos procuran evitar la simultaneidad de potestades tributarias en torno de un mismo sujeto pasivo.
- c) Normas dictadas por las comunidades supranacionales y de derecho internacional común. (Villegas, 2001, pág. 482)

Asimismo autores como Udina (1953) comparten la idea de que no existe un derecho internacional tributario, “que no se podía hablar de la existencia de un verdadero y propio «Derecho internacional tributario». No obstante, para este autor no se podía prescindir de tal denominación, y así, según él, el concepto de Derecho internacional tributario podía ser entendido en sentido más amplio como comprensivo de las normas del ordenamiento internacional que conciernen de un modo u otro al ejercicio del poder tributario de los estados, considerando las relaciones tributarias desarrolladas no entre los mismos Estados, sino entre cada Estado y las personas físicas o jurídicas dependientes de éste, y así pues, solamente como objeto indirecto y mediato de las normas internacionales. Destacaba este autor que como distinto de éste se presenta el «derecho tributario internacional», constituido por las «normas tributarias internas relativas a las relaciones con el extranjero» (López E., 2010, págs. 18,19)

## **b) Tratados internacionales para evitar la doble tributación**

Para que el derecho internacional tributario sea aplicado mediante los tratados y convenios celebrados entre el Estado mexicano y otros Estados, debemos tener presente el marco regulatorio nacional estipulado en nuestra Constitución.

Desde el punto de vista constitucional y fiscal mexicano, la potestad recae en el Estado mexicano, misma que es ejercida a través de las leyes fiscales con el fin de allegarse de ingresos que se destinan para el gasto público, es así como la Ley Suprema establece en su artículo 31 fracción IV la obligatoriedad de los mexicanos a contribuir al gasto público. (Lara R., 2006)

El artículo 133 constitucional a la letra establece: Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

En este orden de ideas, las medidas internacionales para evitar la doble tributación, se determinan y aplican por medio de los tratados internacionales, que complementan las leyes de los países contratantes al decidir cuál de los países tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo. (Chapoy, 1972, págs. 171,172)

## **Objeto de los tratados**

Además de cumplir con su finalidad principal que es evitar la doble imposición fiscal, poseen objetivos accesorios entre los cuales tenemos:

- a) Facilitar y atraer las inversiones extranjeras, lo que redundará en seguridad jurídica para el inversor
- b) Neutralidad en el trato fiscal, ya que garantiza que el inversor tributará en igual medida, independientemente del territorio en que se generen las rentas.
- c) Armonización de las distintas legislaciones acerca de las normativas fiscales por tener las cláusulas convenidas: supremacía sobre la legislación interna.
- d) Intercambio de información tributaria: se obliga a cada una de las partes a comunicar a la otra las novedades que año con año vayan incorporando en sus respectivos sistemas fiscales.
- e) Principio de no discriminación: Se establece la igualdad de trato entre contribuyentes residentes y no residentes. El convenio de la OCDE de 1992 acepta un trato distinto entre ambos tipos de contribuyentes, siempre y cuando se garantice igualdad entre sujetos no residentes. (Campanagnale Norberto Pablo, 2000, pág. 30)

## **De sus cláusulas**

En los tratados existen cláusulas sustantivas que determinan la jurisdicción impositiva de los países fuente y residencia sobre varias categorías de ingresos, y

bajo qué condiciones pueden ejercitarla; y cláusulas adjetivas que establecen los procedimientos a seguir para dar cumplimiento a los términos del tratado, considerando las relaciones de los países entre sí, y las relaciones entre éstos y los contribuyentes (Chapoy, 1972, pág. 172)

### **c) Modelos Convenio**

Existen diversos modelos de este tipo de acuerdos, los cuales reciben sus denominaciones en función del organismo que participó en su confección.

Modelo OCDE. Propuesto en 1963 por Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, fue revisado y modificado en 1977, 1992, surgiendo posteriormente, en 1995 una nueva versión. Este modelo es criticado por los países en vías de desarrollo, los cuales argumentan que en sus disposiciones es muy favorable para los países exportadores de capital.

Modelo de la ONU. Este organismo desarrollo en el año de 1973 un modelo de convenio que procurare ser más equitativo para los países subdesarrollados y en vías de desarrollo. Sin embargo, en líneas generales sigue las pautas planteadas en el convenio de OCDE, con ciertas diferencias en cuanto a la definición de establecimiento permanente y la imposición de determinadas rentas. En este sentido, representa una transición entre el principio de la fuente y el de la residencia, aunque concede más importancia al primero que el modelo de la OCDE. Este

modelo no ha sido objeto de modificaciones respecto de su versión original, por lo que ya se considera anacrónico en algunos aspectos.

Modelo de Estados Unidos. Empleado por este país en sus convenciones internacionales, presenta conceptos similares al de OCDE, en cuanto a la definición de “establecimiento permanente”. También incorpora cláusulas del “beneficiario efectivo” de los privilegios otorgados por los acuerdos, destinadas a evitar prácticas de “treaty shopping”<sup>2</sup>

Modelo de la Decisión 40 incorporada al Acuerdo de Cartagena. Este convenio fue diseñado durante la década del 70 para ser utilizado por el país miembro del Pacto Andino, hoy Comunidad Andina. Sin embargo, ha sido escasamente aplicado por los países mencionados. Lo más distinto de este modelo es que no contiene una definición explícita de “establecimiento permanente”. En cuanto a los criterios de vinculación, se basa en el principio de fuente, como método exclusivo de asignación de potestades tributarias. (Campanagnale Norberto Pablo, 2000, pág. 32)

## **Estructura de los Modelos Convenio**

Los distintos modelos descritos se encuentran estructurados sobre la base de una parte positiva y una segunda de notas o comentarios relativos a cada uno de

---

<sup>2</sup> Las estructuras treaty shopping se articulan mediante la constitución de una sociedad en el Estado que ha suscrito el convenio que se quiere utilizar. La finalidad del treaty shopping es acceder al régimen de un convenio de doble imposición que no es aplicable. Para que ello sea posible, es necesario situar una persona que tenga la consideración de residente a los efectos de la aplicación de los convenios. (Vega B., 2003, pág. 55)

los artículos, que determinan el alcance que han pretendido otorgar cada uno de ellos. (Campanagnale Norberto Pablo, 2000, pág. 31)

Sus aspectos componentes son:

Ámbito de aplicación

Definiciones generales

Imposición de rentas

Imposición sobre el patrimonio

Métodos para evitar la doble tributación

Disposiciones especiales

Disposiciones finales (Campanagnale Norberto Pablo, 2000, pág. 32)

### **Interpretación de los Convenios**

Los tratados internacionales, han de ser interpretados siguiendo las reglas internacionales de interpretación recogidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados tomando en cuenta los artículos 31 a 33 de la Convención, la interpretación de un tratado debe considerar los siguientes factores: (i) la buena fe, (ii) el sentido corriente de los términos del tratado, (iii) el contexto, objeto y fin del tratado, (iv) la interpretación auténtica explícita del tratado y (v) la búsqueda del efecto útil del tratado.

Como regla general de interpretación, de conformidad con el numeral 1º del artículo 31 de la Convención de Viena, un convenio para evitar doble imposición debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido común que ha de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y de acuerdo con su objeto y finalidad. (Luciana, 2014)



El Modelo de Convenio de la OCDE viene acompañado por comentarios de cada uno de los artículos, con el fin de ilustrar o interpretar las disposiciones del articulado. Estos han sido elaborados y aceptados por expertos que representan los gobiernos de los países miembros en el Comité de Asuntos fiscales.

Los comentarios están destinados a figurar como anexos de los Convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen Instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional. Pero es el propio Consejo de la OCDE el que atribuye a los mismos el valor de instrumento de interpretación de los Convenios suscriptos por los Estados al amparo del mismo. (Campanagnale Norberto Pablo, 2000, pág. 33)

A modo de conclusión del tema, podemos decir que los Modelos de convenio y los Tratados para evitar la doble tributación, son mecanismos bilaterales generados en el marco del derecho internacional tributario, que tienen por objeto, además de evitar la doble tributación, objetivos complementarios como el intercambio de información tributaria, armonización impositiva y facilitar la inversión extranjera, entre otras comentadas; y que de esta manera se busca que los Estados ejerzan su potestad tributaria, considerando las relaciones tributarias entre éstos y los individuos o sociedades que se encuentran en una posición de doble imposición por criterios de atribución de forma simultánea, delimitando de esta forma dicha potestad tributaria.

## 2. Establecimiento permanente

### 2.1 Antecedentes

De conformidad con la LISR en su artículo 1° “quedan obligados al pago del impuesto, los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos que se generen en él o que se le atribuyen en territorio nacional”. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013).

Derivado de esta premisa, nuestro primer objetivo es realizar un breve recorrido de los antecedentes del concepto de establecimiento permanente (para efectos del presente trabajo denominado EP), así como tomar las definiciones y conceptos que diversos autores nos proporcionan, analizar los conceptos que los Modelos de Convenio establecen dentro de su articulado y sus comentarios, ya que en ninguna legislación se da un concepto, sino que emiten una serie de circunstancias y listados que ejemplifican qué situaciones específicas califican como EP.

El derecho internacional tributario toma la figura de establecimiento permanente de los sistemas de derecho tributario nacionales, concretamente del derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX. Hablamos del derecho mercantil prusiano que usó el término *betriebsstatt* para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial, “establecimiento mercantil o empresarial”. Más adelante, el derecho tributario local de Prusia acogió el término para dilucidar la sujeción a la imposición de las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de sujetos que vivían en otros municipios. (Montaño, 2004, pág. 6)

Esta noción se configuró como criterio de determinación de la competencia de una específica autoridad administrativa tributaria para gravar la realización de una actividad económica llevada a cabo por una persona o entidad extranjera, primero en el fuero interno, más adelante como criterio internacional de la determinación de la competencia tributaria estatal, prueba de esto fue su conclusión entre el tratado internacional entre el imperio Astro-Húngaro y Prusia el 21 de junio de 1899 por primera vez. (Montaño, 2004, pág. 7)

Con el auge de la actividad económica internacional, fueron consolidándose mayores estudios de diversas instituciones de carácter internacional, como la Sociedad de Naciones, que de forma conjunta con el Comité Técnico, formado por expertos de diversas administraciones tributarias de los Estados, emitieron informes donde se desglosa por primera vez, que cada Estado debe gravar los ingresos en función de su vinculación económica con el territorio.

Se indicaba que si la empresa tenía la matriz en uno de los Estados y en el otro tenía una sucursal, una agencia, un establecimiento o una organización industrial o comercial estable o un representante permanente, cada Estado debería gravar la porción de renta neta producida en su territorio. Este es el antecedente inmediato del reconocimiento del establecimiento permanente como categoría general comprensiva de las diversas situaciones en las cuales una sociedad de otro Estado puede someterse a gravamen en el Estado de la fuente productora de los ingresos (criterio de la fuente o territorial). (Montaño, 2004, pág. 8)

El primer Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones (1927) retomó la figura del EP, este Modelo de Convenio no comprendió a los agentes con estatus independiente.

En el Modelo de Convenio de la ONU asoman cambios importantes relacionados con las obras de construcción (merma del plazo mínimo a 6 meses), con la cláusula de la agencia, la determinación de rendimientos asignables al establecimiento permanente. A diferencia del Modelo de la OCDE que asimilaba la teoría de la vinculación efectiva, el de la ONU admite el principio de fuerza de atracción en algunos supuestos como criterio de tributación de actividades societarias realizadas por entes no residentes en el territorio de un Estado. (Montaño, 2004, pág. 10)

## **2.2 Conceptos de acuerdo a la doctrina**

Con la finalidad de definir el EP, en este punto retomaremos los conceptos que diversos autores del derecho tributario internacional presentan en sus obras y la relación que dichos conceptos guardan con lo establecido en el artículo 2° de la LISR el cual acoge el significado de EP que el artículo 5° del MCOCDE establece:

Artículo 2 de LISR. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. 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. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013)

Cabe señalar que dentro de nuestra legislación se integra el término de “prestación de servicios”, ya que muchos de los autores que a continuación presento, no se contempla este concepto dentro de la definición de EP, ejemplo de ello, deja Emilio Albi Ibáñez y José Luis García Ariznavarreta (1997) quienes definen al EP, “como lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad” coincidiendo en su totalidad con la primera parte en lo establecido en nuestra legislación, no obstante no integran el concepto de la prestación de servicios. (Montaño, 2004, pág. 20)

Otros autores como Bettinger Herbert (2008), nos presentan su propia conceptualización: “es la estructura jurídico-tributaria, mediante la cual un residente en el extranjero lleva a cabo una actividad empresarial en nuestro país”. (p. 111)

Asimismo encontramos algunos autores como Lovisolo (2003) que conceptualizan el término de EP, como material y personal, entendiendo el primero como: “el ejercicio de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales organizados directamente por el organizador económico”; y el EP personal lo definen como: “la presencia en un mercado externo sin ejercicio directo de una actividad, sino por medio de un representante y que se manifiesta a través de modalidades y figuras jurídicas diversas y por ende con un ligamen material menos intenso” (p.278).

Con independencia de los conceptos relacionados al aspecto material del EP, con el objeto de entender el fondo de concepto de EP y su aspecto ontológico, García Prats (1996) lo define como:

Un instituto jurídico tributario que surge de la legislación tributaria a efectos de formar poderes tributarios de un Estado, bien para determinar la extensión de sus leyes en el espacio, bien para delimitar su concurrencia con otras soberanías tributarias. El concepto de EP incorpora otros establecimientos mercantiles no calificables como sucursal, no puede asimilarse de ningún modo con ninguno de sus elementos o con cualquier otra realidad material (p. 123).

Por otro lado existen autores que reconocen la personalidad jurídica de la EP, así encontramos a una autora mexicana, quien establece que:

El establecimiento permanente no es una persona jurídica independiente de su propietaria, sino que es la misma persona propietaria la que se convierte en centro de imputación normativa respecto de conductas que despliega en un Estado diferente al de su residencia, las cuales caen bajo ámbito material de validez de orden jurídico distinto de aquél al que está de ordinario, subordinada. Esta postura ha sido adoptada por México tanto en los tratados para evitar la doble tributación, como en la legislación interna. (Paez Medina, 2002, págs. 218-219)

Una vez analizados las concepciones que diversos autores nos presentan en sus obras, a modo de conclusión personal, tenemos que el EP es un concepto jurídico-tributario, que surge para gravar la generación de ingresos por la realización de actividades empresariales y prestación de servicios; así como los beneficios que para efectos fiscales obtenga un ente económico en territorios distintos a los de su residencia, quedando sujeta a la potestad tributaria del territorio donde se

generen los ingresos, ya sea que éstos sean realizados a través de un lugar fijo de negocios o mediante una persona distinta pero que guarda un vínculo con la primera en relación a la obtención de dichos ingresos.

### **2.3 El EP de acuerdo al MCOCDE y Tratado para evitar la doble tributación con Estados Unidos (cláusula general, listas positivas y negativas)**

En el capítulo anterior, se analizó el concepto de EP con el objeto de conocer los antecedentes y definiciones que la doctrina ha estructurado a través del tiempo, el entendimiento conceptual es relevante dada la complejidad y la multiplicidad de supuestos particulares de cada caso concreto, de ahí la importancia de su estudio, ya que resulta casi imposible constituir un concepto único. Resultado dicha multiplicidad de eventos, los Modelos de Convenio como el de la OCDE analizan a profundidad el término de EP, a través de sus comentarios, los cuales serán analizados en el presente trabajo en los puntos más relevantes.

Luego de la segunda guerra mundial, por medio de su Comité de Fiscal en 1963 se confeccionó el Proyecto de Convenio de la OCDE, en donde se hace constar una definición general de EP, que comprende los supuestos habitualmente considerados por la Sociedad de Naciones.

Los elementos estructurales que forman al EP en el MCOCDE y el Tratado para evitar la doble imposición entre EEUU y México son:

1 La cláusula general o del lugar fijo de negocios por medio del cual se realizan todo o parte de los negocios.

2 Lista ejemplificativa de establecimientos permanentes.

3 Lista negativa de establecimientos permanentes.

4 Las ficciones usuales de establecimiento permanente (actividades temporales: obras de instalación, construcción o montaje cuya duración exceda de doce o seis meses; la cláusula del agente, y las cláusulas de servicios de consultoría, y actividades de compañías aseguradoras) (Montaño, 2004, pág. 22).

### **Concepto de EP para el MCOCDE**

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”

De esta definición se desprenden tres condiciones o criterios para determinar la existencia de un EP: la existencia de una instalación de negocios, la fijeza de la instalación de negocios, que supone debe estar establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia, y el ejercicio de las actividades de la empresa mediante esa instalación fija de negocio (García Prats, 1996, pág. 97).

De acuerdo con Montaño (2004) los tres criterios fundamentales que para la existencia de EP, de conformidad con el significado que el MCOCDE establece

a) La existencia de un lugar de negocios, es decir, que en esta parte se prescinde de la exigibilidad de presencia humana como operaria de máquinas o equipo, asunto que cobra importancia especialmente cuando se discute acerca de la figura del establecimiento permanente



en el contexto de la tributación por virtud de las operaciones de comercio electrónico (p.28).

El lugar de negocios cubre cualquier local, instalación o medios materiales, usados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Es factible colegir que un lugar de negocios puede existir incluso si la empresa dispone de cierto espacio o emplazamiento, podría ser la posesión de una valla publicitaria en el territorio del Estado de la fuente, sin contar entonces, con un local (p.30).

- b) Fijeza del lugar de negocios. La permanencia o fijeza temporal no debe considerarse aislada de la fijeza física, solo así se encontrarán las suficientes relaciones entre los elementos de la trilogía que para estos efectos anotamos: el lugar de negocios, el territorio del país de la fuente, y la actividad empresarial.

En el plazo de doce meses la continuidad mínima para la existencia de un establecimiento permanente, este último periodo más restringido ha sido asumido en el MCONU y también en algunos tratados para evitar la doble tributación suscritos por nuestros Estados (p.35).

La fijeza se entiende como la existencia normal de una vinculación entre la instalación de negocios y un punto geográfico determinado, aunque huelga comentar que es difícil enfrentar una correcta caracterización de dicha vinculación del punto geográfico aludido (p.36).

c) La comprobación de la realización de una actividad empresarial en el territorio de un Estado. Los convenios para atenuar o evitar la doble tributación, y las normas tributarias nacionales, normalmente establecen los gravámenes que se pueden imponer a las empresas por la obtención de rendimientos producto de la realización de sus actividades; al Estado de la residencia respecto de las empresas residentes, y al Estado de la fuente respecto de los EP. Cuando la empresa realiza sus actividades en el Estado de la fuente por medio de un EP, es dable la atribución de rentas de conformidad al principio de la empresa independiente, tema que trataremos más adelante (p.38).

### **Lista positiva de lo que se considera establecimiento permanente**

Todos los CDI dentro de su artículo 5° presentan un listado ejemplificando los supuestos que califican a un EP, este listado es:

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

De acuerdo con el listado a que hace referencia el MCOCDE, es coincidente con los supuestos calificativos establecidos en el artículo 2° de

la LISR, con el objeto de definir los principales supuestos listados en el párrafo anterior, tenemos lo siguiente:

#### La sucursal

Oswaldo E. Pisani (2002) quien define como un establecimiento secundario subordinado jurídica y económicamente a uno principal; está a cargo de un factor o gerente y responde a la casa central (tanto esta como aquellas pertenecen al mismo sujeto jurídico). (Montaño, 2004, pág. 50)

#### La sede de dirección

“Se podría asumir que la sede de dirección implica la existencia de personal con autoridad para decidir la política empresarial de la parte de la empresa no solo la de ejecución decidida en otro lugar tampoco la meramente representativa”. (Montaño, 2004, pág. 50)

#### La cláusula de la agencia

Esta cláusula implica un ejercicio de planificación por parte de la empresa, tendente a usar una persona natural o jurídica intermediaria que depende de la sociedad extranjera no residente.

Estamos refiriéndonos a la existencia de un vínculo jurídico con una persona determinada, exista o no un establecimiento material en sí.

(Montaño, 2004, pág. 64)

#### Agente independiente

Persona que actúa en nombre de una empresa ostente y ejerza en forma habitual en un Estado contratante poderes que le faculten para

concluir contratos en nombre de ella, entonces, se considerará que posee un establecimiento permanente en dicho Estado, respecto de las gestiones que esa persona hace por cuenta de la sociedad.

Un agente independiente se considerará como tal si no depende de la empresa, tanto en el aspecto legal como en el económico, y si obra en el desarrollo normal de su negocio cuando actúa en nombre de la compañía. (Montaño, 2004, pág. 67)

Por tanto, se considera que los agentes no son independientes cuando reúnan las siguientes características:

- a) Que las actividades comerciales que realice la persona para provecho de la empresa estén sujetas a instrucciones detalladas o un completo control por parte de la empresa;
- b) Que el riesgo empresarial no lo asuma la persona sino la empresa;
- c) Si la persona realiza muchas más actividades en el ámbito comercial para la sociedad, que las propias en el desarrollo normal de su negocio;
- d) Que el agente comisionista venda bajo su propio nombre los bienes o mercancías de la empresa, y que también actúe respecto de ella como su agente permanente con autoridad para celebrar contratos. (Montaño, 2004, pág. 68)

La delimitación y definición de los supuestos que configuran el EP, es de suma importancia, ya que ello determinará la potestad tributaria de los Estados, bajo

circunstancias donde se lleven a cabo operaciones multilaterales de forma internacional.

### **Lista de los supuestos no considerados EP**

La LISR establece dentro del artículo 3°, los conceptos que no se consideran EP, por ser actividades auxiliares o de preparación para la realización de la actividad empresarial.

Artículo 3. No se considerará que constituye establecimiento permanente:

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

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

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

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

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013).

Como podemos observar, las fracciones antes descritas, se refieren a actividades que son auxiliares o preparatorias de la que es la actividad principal u objeto de la casa matriz.

Esto significa que las actividades preparatorias o auxiliares que se llevan a cabo dentro de un lugar fijo de negocios, son aquellas que no tienen que ver con el objeto de cerrar una operación comercial, es decir, su finalidad es dejar el objeto del comercio, listo y en condiciones de ser enajenado o en su caso, en las condiciones necesarias para que se lleve a cabo la prestación de un servicio, es por ello, que el artículo antes descrito, ejemplifica operaciones como mantenimiento, exhibición de mercancías, compras, celebración de préstamos, realización de propaganda, entre otros que tiene que ver con la preparación de un ciclo comercial, pero que no desembocan en la celebración y cierre dicho ciclo, se entiende que no existe un hecho generador de riqueza.

La interpretación del término de actividad auxiliar o preparatoria deriva también de los comentarios al MCOCDE, en este sentido la naturaleza de la lista que el propio MCOCDE enuncia como excluyente de ser EP, tienen como principal característica la auxiliaridad o preparatoriedad, las cuales son entendidas “como una actividad llevada a cabo con el objeto de favorecer las actividades de la propia

empresa, sin ánimo de cerrar un ciclo comercial en el lugar de negocios”. (García Prats, 1996, pág. 167)

Se ha asumido en la práctica que si el objeto de la actividad del lugar de negocios coincide con el objeto universal de la casa central, es decir, es idéntico a él, no se estará frente a un supuesto de actividad auxiliar o preparatoria, verbigracia, cuando un sitio fijo de operaciones administra una empresa o parte de una empresa o de un grupo de la sociedad matriz, porque esa actividad administrativa ampliamente sobrepasa el nivel de lo preparatorio o auxiliar; lo mismo ocurre cuando un sitio fijo de negocios realiza investigación, y al mismo tiempo participa en los procesos de factura de productos. (Montaño, 2004, pág. 60)

### **Lista negativa de acuerdo al MCOCDE**

No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término EP no incluye:

- a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

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

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio (OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2010).

Estas condiciones buscan impedir el sometimiento de una empresa extranjera a la potestad tributaria del Estado de la fuente, si realiza en éste último, actividades que pueden calificarse únicamente como preparatorias o auxiliares.

#### **2.4 Atribución de ingresos al establecimiento permanente en actividades empresariales**

De acuerdo con la legislación nacional, en el artículo 2° de la LISR, se establece lo siguiente:

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre



dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013).

Como se mencionó en párrafos anteriores en los comentarios al MCOCDE, el tercer criterio para la configuración del EP, está:

La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo (OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2010).

De este criterio inserto en la cláusula general y del párrafo último y penúltimo de la LISR, objeto de nuestro estudio, es menester desglosar lo que se considera como realización de actividades de la empresa, tanto para la legislación doméstica y para el multicitado MCOCDE y CDI celebrado con EEUU. “De acuerdo con García Prats (1996) la realización de actividades empresariales es un elemento, que constituye uno de los principales, por ser clave para concretar la atribución de rendimientos al EP y en definitiva al estado de su situación”. (p.124)

Dicha calificación de una actividad como empresarial, se deduce de una interpretación conjunta de los CDI y la legislación interna, de acuerdo con el artículo 7 de MCOCDE, se otorga la competencia para gravar los rendimientos

empresariales al Estado de residencia de la sociedad a no ser que realice su actividad en el otro Estado por medio de un EP. Por su parte el párrafo segundo de dicho artículo prevé que las rentas se atribuirán de acuerdo con el principio de empresa separada e independiente cuando la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en él (García Prats, 1996, págs. 125,128).

Ahora bien, en nuestra legislación interna el concepto de actividad empresarial se encuentra definido en el artículo 16 del CFF, el cual establece lo siguiente:

Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales (artículo 75 Código de Comercio)
- II. Las industriales.
- III. Las agrícolas.
- IV. Las ganaderas
- V. Las de pesca.
- VI. Las silvícolas.

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; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013).

No obstante la caracterización de la actividad como empresarial no se remite al objeto de la actividad desarrollada en nuestro país sino en la manera o forma como esta se lleva a cabo, por lo que las actividades listadas en el precepto anterior deben dar lugar a una explotación económica.

Ejemplo de ello, es la legislación española, la cual considera:

Los rendimientos de una explotación económica a todos aquellos que procediendo de capital y de trabajo conjuntamente o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o distribución de bienes y servicios. (García Prats, 1996, pág. 129)

La delimitación del concepto de actividad empresarial o de explotación a efectos de la definición de EP de las rentas producto de esta actividad que quedan grabadas a realizarse el hecho imponible. La calificación de la actividad desarrollada por la entidad no residente como empresarial contribuye a la delimitación del elemento subjetivo del hecho imponible, el establecimiento permanente pero no prejuzga las rentas componentes de la base imponible ni la realización efectiva del elemento objetivo del hecho imponible. (García Prats, 1996, pág. 131)

De acuerdo con el análisis que hace García Prats (1996), el hecho de contar con un lugar de negocios y que en éste se realicen las actividades de la empresa de forma total o parcial, no bastan para la calificación de EP, se deben de atender a que la actividad empresarial esté acompañada por las siguientes características:

#### Efectividad

La realización efectiva de la actividad empresarial implica que no basta la mera disposición de una instalación en otro territorio, aun en el supuesto en que ésta esté perfectamente equipada para que en ella pueda llevarse a cabo la actividad.

La realización efectiva de la actividad empresarial no exige, en cambio, la realización de la actividad de modo directo por parte del propio sujeto pasivo, siendo indiferente quien lleve a cabo materialmente la actividad, el elemento decisivo para atribuir la actividad a determinado sujeto pasivo consisten en la asunción del riesgo que comporta la ordenación por cuenta propia de la actividad.

La realización de la actividad en un lugar ajeno no debe de impedir la imputabilidad de la actividad a aquella persona que en último término es responsable de su realización (p.152).

#### Continuidad

La continuidad en este ejercicio constituye la principal cuestión de grado, sin embargo no la única, que permite discernir la línea de las actividades que dan lugar a un EP, la continuidad y regularidad, determinan un nexo suficiente entre la sociedad que lleva a cabo la actividad y el Estado en cuyo territorio se lleva a cabo actividades, permitiendo excluir aquellas otras que no reúnen un grado razonable de desarrollo (p.153).

#### Productividad

La exigencia de que la actividad empresarial tenga carácter de productivo para poder dar lugar a la existencia de un EP, estuvo presente en el Modelo de Convenio entre Londres y México. La presencia de este elemento para la configuración de la actividad empresarial como requisito y elemento de la existencia de un EP originó en sede doctrinal un amplio debate que dio lugar a dos

grandes posturas: la teoría de la pertenencia económica y la teoría de la realización.

De este aserto se deduce que la productividad es una característica derivada del simple ejercicio de la actividad empresarial, y que ésta presume aquélla directamente. En consecuencia el MCOUDE optó por señalar que el carácter de productivo no formaba parte de la definición de EP, por que la productividad se presume de todos los elementos, instalaciones y lugares de negocio en los que se lleve a cabo la actividad empresarial, puesto que todos ellos contribuyen al beneficio total de la empresa (p.185).

Resulta casi imposible tener un sistema único que sirva como criterio definitivo de la existencia o no de EP, deriva en último de la posibilidad o no de atribuir una parte de los rendimientos al EP, impidiendo de esta forma su configuración como centro de imputación y en definitiva la realización del hecho imponible.

Conforme a nuestra legislación interna, el EP al realizar una actividad empresarial y por la cual se genera un ingreso, queda obligado a cumplir con las leyes territoriales y en particular, a observar las disposiciones de la LISR como si se tratara de un residente en territorio nacional.

Las normas internas que se deben observar traen como consecuencia, que el EP debe acumular la totalidad de sus ingresos obtenidos en territorio nacional, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo. Sin embargo, para efecto de los ingresos generados por el EP, en la mayoría de ellos, solo se señala que cuando un residente en el extranjero actúa a través de un EP,

los ingresos que se obtengan serán gravados conforme a las normas domésticas del país en el que se ubique el EP.

De lo anterior se puede apreciar que las reglas que se desprenden de la ley del Impuesto sobre la Renta, son las que regirán el comportamiento tributario del establecimiento permanente por los ingresos que éste obtenga, en plena congruencia con el principio de territorialidad. (Bettinger Barrios, 2008, pág. 104)

### **3. Casos prácticos para el análisis de los casos de excepción**

Con el objeto de integrar los conceptos analizados en los capítulos anteriores, a continuación plantearé supuestos a modo de casos prácticos, en los que sociedades residentes en EE.UU., requieren definir si existe EP en territorio nacional, en qué momento se configura, cuáles son los ingresos atribuibles a dicho EP en la consecución de actividades empresariales y cuáles son los ingresos atribuibles cuando estamos bajo supuestos en donde la generación del ingreso no está íntimamente ligado *a prima facie* a la actividad empresarial como fuente principal de ingresos del EP.

#### **3.1 Enajenación de activo fijo**

##### **Planteamiento**

Una sociedad residente en el extranjero del sector automotriz, envía piezas para que sean ensambladas en México mediante la figura de maquila que es su parte relacionada, la sociedad no residente proporciona la maquinaria y demás activos fijos para llevar a cabo la operación y cumplir de este modo con los requisitos que establece el artículo 181 de la LISR para no constituir EP cuando se realicen operaciones de maquila. Por cuestiones de una reestructura operativa, la

sociedad no residente decide enajenar una parte de la maquinaria que estaba siendo utilizada por la empresa maquiladora.

## **Desarrollo**

Cabe señalar que ni MCOCDE ni la LISR establecen los lineamientos para éste caso en particular, tomando en consideración que para que la empresa maquiladora no constituya EP deberá cumplir, con los siguientes requisitos, de conformidad con el artículo 182:

1. Que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación entre México y el país de residencia del residente en el extranjero que es parte relacionada, además de cumplir los requisitos del propio tratado.

2. Que se determine una utilidad fiscal mínima que resulte de la cantidad mayor entre 6.9% de los activos utilizados en la operación de maquila o bien, 6.5% de los costos y gastos incurridos en dicha operación.

El artículo 181 en su fracción IV establece que los procesos de transformación y reparación realizados por la maquiladora se realicen con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero.

El decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (Decreto IMMEX), publicado el 26 de diciembre de 2013, concede un plazo de dos años a partir del 1 de enero de 2013 para que aquellas maquiladoras que al 31 de diciembre de 2009 cumplieron sus obligaciones en materia del ISR, con base en lo dispuesto por el art. 216-bis de la Ley de la materia, vigente al 31 de

diciembre de 2013, cumplan con el requisito de propiedad de por lo menos 30% de la maquinaria y del equipo del residente en el extranjero. El plazo citado tiene como finalidad que estas empresas modifiquen su estructura de activos fijos, para que a partir de 2016 el residente en el extranjero posea al menos el mencionado 30%, sin que sea factible que se trate de activos que ya hubieran sido propiedad de la empresa IMMEX (Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales a la industria maquiladora, manufacturera y servicios de exportación, 2013).

Por otro lado la autoridad mediante resolución miscelánea emitió la regla 3.20.2 Ingresos por la actividad productiva exclusiva de la operación de maquila, la cual establece los lineamientos que deberá llevar a cabo una maquiladora cuando se enajenen activos fijos:

Para los efectos del primer párrafo de la presente regla, la empresa maquiladora podrá considerar como ingresos derivados de su actividad productiva relacionados con su operación de maquila, a los ingresos por concepto de prestación de servicios administrativos, técnicos o de ingeniería; arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; enajenación de desperdicios derivados de materiales utilizados en su actividad productiva de maquila; enajenación de bienes muebles e inmuebles; por intereses; y otros ingresos conexos a su operación; siempre que sean distintos a los obtenidos por la venta y distribución de productos conforme al párrafo segundo de esta regla.

Lo anterior será aplicable siempre que la empresa maquiladora cumpla con los siguientes requisitos:



- a) Que la suma de los ingresos por la prestación de servicios administrativos, técnicos o de ingeniería, por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, por enajenación de desperdicios, por intereses y los conexos a su operación de maquila, no exceda en su conjunto del 10% del monto total de los ingresos por la operación de maquila.

En la determinación del 10%, no se considerarán los ingresos a que se refiere el artículo 8, penúltimo párrafo de Ley del ISR tanto en el numerador como en el denominador.

- b) Que segmente en su contabilidad la información correspondiente a su operación de maquila, así como la de los demás tipos de operaciones relacionadas con ésta e identifique a cada una de las empresas con quienes se llevan a cabo dichas operaciones.
- c) Que se demuestre que la contraprestación por los ingresos derivados de actividades productivas relacionadas con la operación de maquila entre partes relacionadas fue pactada como lo harían partes independientes en operaciones comparables, en los términos de la Ley del ISR.
- d) Que en la declaración informativa de empresas manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación (DIEMSE), presente la información correspondiente a estos ingresos, desglosada por cada concepto.

En caso de obtener ingresos por enajenación de bienes muebles e inmuebles, la empresa maquiladora deberá *presentar aviso anualmente durante el mes de enero del año siguiente al del ejercicio al que*

*corresponda el aviso,* mediante escrito libre a la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, exponiendo la razón de negocios que dio origen a dicha operación,<sup>4</sup> y señalando el importe *total de dichas enajenaciones; así como el porcentaje que tales enajenaciones representan en comparación con el total de los ingresos por la operación de maquila del mismo ejercicio.* Además, deberá anexar copia de la documentación correspondiente a *las enajenaciones de tales bienes y aquella que demuestre que el contribuyente utilizó esos bienes tal operación y aquella que demuestre que dichos bienes se utilizaron* en la operación de maquila.

(Segunda Modificación a la Resolución Miscelanea Fiscal para 2015, 2015)

Una vez expuesto lo anterior la empresa maquiladora deberá evaluar si la estructura de constitución de activos fijos sigue siendo del 30% mínimo del residente extranjero con el objeto de no constituir un establecimiento permanente, caso contrario se encontraría obligado a pagar el impuesto relativo a dicha enajenación como si se tratase de EP y por lo tanto acumular el ingreso relativo en México.

### **3.2 Obtención de ingresos por intereses y ajuste anual por inflación**

#### **Planteamiento**

La sociedad Focus Company residente en EE.UU. posee un EP en nuestro país dedicado a la importación y venta de automóviles, para llevar a cabo esta operación la matriz no residente otorga directamente préstamos a los clientes interesados en la adquisición de un automóvil cobrando intereses derivados de los préstamos. ¿Existe un ingreso atribuible al EP en México por intereses?

Una vez constituido el EP, ¿se considera que el Ajuste anual por inflación es un ingreso atribuible por la realización de actividades empresariales?

## **Desarrollo**

De conformidad con la LISR en el artículo 2°:

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013)

En este orden de ideas el EP puede tener ingresos atribuibles derivado del cobro de intereses de la oficina central, si para que la oficina central obtuviera el ingreso, el EP efectuó erogaciones, por lo que en esa misma proporción, deberá acumular los ingresos en nuestro país, tal es el caso por ejemplo de un préstamo a una institución financiera solicitado por el EP que genere intereses pagados por el EP y que por lo tanto deberá de considerarse el ingreso atribuible en la proporción en la que esa erogación haya originado un ingreso.

Por otro lado en relación a si el EP debe considerar como ingreso atribuible el ajuste anual por inflación debemos de tener en consideración que nuestra legislación menciona que:

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio

personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013)

Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales (artículo 75 Código de Comercio)
- II. Las industriales.
- III. Las agrícolas.
- IV. Las ganaderas
- V. Las de pesca.
- VI. Las silvícolas.

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; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales (Código Fiscal de la Federación, 1981).

Adicionalmente el artículo 7 tanto del MCOODE como del Tratado para evitar la doble tributación entre México y EE.UU. señalan

1. Los beneficios de 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 situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

- a) este establecimiento permanente;
- b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado Contratante, realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones (OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2010).

El ajuste anual por inflación no es un ingreso que sea producto de la actividad empresarial, no obstante el hecho de realizar actividades empresariales en general, si se trata de personas morales residentes en el extranjero, éstas deberán pagar el impuesto de conformidad con el Título II de la LISR, en el cual están contenidas las disposiciones referentes al ajuste anual por inflación, por tanto aunque no esté expresamente en el contenido del artículo segundo, realizando un interpretación extensiva, se entiende que se deberá de considerar como ingreso atribuible.

## Conclusiones

Pese a que la LISR adopta la definición de EP contenida en el MCOCODE y otros Convenios internacionales, en relación a la forma de determinar los ingresos que son atribuibles a dicho EP por la realización de actividades empresariales se encuentra ambiguo, al tratarlo en un párrafo dentro del artículo segundo cuando existen una multiplicidad de operaciones en donde de primer instancia habrá que evaluar la existencia o no de un EP.

Como por ejemplo:

- Un lugar fijo de negocios que haya sido creado con el objeto de exhibir mercancías únicamente, sin embargo por una circunstancia particular soliciten llevar a cabo la enajenación de las mercancías en ese lugar fijo de negocios, en cuyo caso la LISR no delimita si por este tipo de operaciones esporádicas ya tendríamos la configuración de un EP.
- La configuración de un EP por el cambio de actividades preparatorias o auxiliares en el comercio electrónico, imaginemos que se tengan operaciones mediante una página web dirigida a la realización de micro préstamos y que toda la actividad sea mediante internet, la empresa que realiza esta actividad apertura dominios en México y página web para la publicidad y monitoreo de mercado, sin embargo el servidor se encuentra en EE.UU. Las páginas web por sí mismas no configuran un EP, no obstante si las circunstancias hacen que en México se aperture un nuevo servidor para la consecución de la operación de los microcréditos, se estaría frente al EP por el criterio de fijeza del lugar de negocios, por lo tanto al no ser actividad preparatoria, los ingresos

atribuibles por la generación de los intereses de estos micro préstamos deberán acumularse, éstas precisiones no son estipuladas en nuestra legislación, en gran medida son generadas por la interpretación de los CDI y los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU así como sus comentarios, es por ello que considero que debería existir una armonización fiscal entre los ordenamientos internacionales y la legislación doméstica.

- Existe ambigüedad en el artículo segundo de la LISR entendiendo a la ambigüedad como:
  - La indeterminación no intencional , donde el órgano tiene que aplicar la norma, donde se encuentra con varios significados posibles; en el derecho es muy frecuente utilizar el lenguaje técnico del derecho, pero detrás de ese lenguaje especializado siempre va a ir de la mano, con un lenguaje ordinario, van concatenados, ya que el lenguaje del derecho no es del todo completo, la ambigüedad es producida porque no se sabe con exactitud que lenguaje es el que se está utilizando ya sea el común o el jurídico. Daza P. Felipe (21 de marzo de 2011) La ambigüedad y la vaguedad en el Derecho [Mensaje e un blog]. Recuperado de <http://derechopublicomd.blogspot.mx/2011/03/siendo-el-derecho-un-sistema-que-manaja.html>

Por lo que con base en el análisis descrito a lo largo de los capítulos concluyo lo siguiente:

- El artículo segundo de la LISR provoca que exista incertidumbre ante casos en los que un EP obtenga ingresos que de primera vista no sean considerados como actividades empresariales, como los descritos anteriormente, por lo que es necesario que para cada caso en particular los contribuyentes y personas que toman decisiones dentro de las organizaciones, analicen las operaciones de las empresas multinacionales, atendiendo a la normatividad internacional y considerar la interpretación que deriva de los comentarios al MCOCDE el cual es de suma importancia para delimitar e identificar las operaciones que son generadoras de un EP y por tanto, identificar la forma en que se consideraran los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- Tomando en consideración que los elementos que configuran un EP no tienen un criterio único para delimitar su consecución y por tanto la forma en que los ingresos se acumularán a dicho EP, lo que propongo es que exista un sistema armónico de interpretación de forma conjunta entre los preceptos existentes en la legislación doméstica y los preceptos internacionales que nos proporcionan elementos complementarios que clarifican lo que no se tiene estipulado en nuestros ordenamientos, como son los Tratados para evitar la doble imposición y los Modelos de convenio que organizaciones internacionales nos proporcionan, siempre y cuando no contravenga lo establecido en la legislación doméstica, de ahí que se denomine armónica, en este orden de ideas el problema de la interpretación de las normas jurídicas en materia fiscal se hace notar una vez más, de ahí la importancia del estudio y comprensión de nuestro tema.



### Lista de Referencias

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (05 de febrero de 1917). *Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.*
- Código Fiscal de la Federación. (31 de Diciembre de 1981). *Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación.*
- Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales a la industria maquiladora, manufacturera y servicios de exportación. (26 de Diciembre de 2013). México D.F.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. (11 de Diciembre de 2013). *Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación.* México D.F.
- Segunda Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. (14 de mayo de 2015).
- Altamirano C., A. (2008). *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición.* Bogotá Colombia: Legis.
- Bettinger Barrios, H. (2008). *El efecto impositivo del establecimiento permanente.* México D.F.: Ediciones ISEF.
- Braverman Carmona, M. (s.f.). El agente independiente como establecimiento permanente para efectos del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE y de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En [www.bibliojuridicas.com.mx](http://www.bibliojuridicas.com.mx).
- Campanagnale Norberto Pablo, C. S. (2000). *Impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales.* Buenos Aires: La Ley.
- Carmona Fernández, N. (2012). La noción del establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas. *Crónica tributaria*(145), 39-57.
- Carrasco, H. (2001). *Derecho fiscal I.* México: IURE Editores.
- Castañeda Ricci, S. (Octubre de 2010). Propuesta de modificación al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE. *Puntos Finos*, 86-93.
- Castro Arango, J. M. (s.f.). El establecimiento permanente. Primicias y problemáticas en Colombia. 196-226.

- Chapoy, D. (1972). *Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional*. (D. G. Publicaciones, Ed.) México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Cuevas Ozimica, A. (s.f.). Establecimientos permanentes. *Centro de estudios tributarios*. (U. d. Chile, Ed.)
- Daza, M. F. (11 de Marzo de 2011). *Derechopublicomd.blogspot*. Obtenido de <http://derechopublicomd.blogspot.mx/2011/03/siendo-el-derecho-un-sistema-que-manajeja.html>
- García Prats, F. A. (1996). *El establecimiento permanente: analisis jurídico-tributario de la imposición societaria*. Madrid: Tecnos.
- Grageda Nuñez, E. (s.f.). La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el Modelo de OCDE y sus comentarios. *Revista de derecho económico internacional*, 51-75.
- Grandwohl Mishne, C. (17 de septiembre de 2007). Atribución de ingresos a un establecimiento permanente. *Excelsior*, pág. 13.
- Hernandez Cota, J. P. (Septiembre de 2014). Nuevo régimen fiscal para maquiladoras. *Fiscoactulidades*. México D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Lang, M. (2013). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Bogotá Colombia: Editorial Temis obras jurídicas.
- Lara R., L. R. (2006). Análisis de los convenios para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en cuanto a sus beneficiarios, beneficios y limitación a dichos beneficios. *Tesis doctoral*. Distrito Federal, México.
- López E., C. M. (2010). *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Barcelona: Marcial Pons.
- Lovisoló, A. (2003). *Curso de derecho tributario internacional (Vol. Tomo I)*. (C. V. Uckmar, Ed.) Bogotá Colombia: Editorial Temis SA.
- Luciana, Y. S. (2014). ¿Cómo afrontar la asimetría del establecimiento permanente entre los convenios de doble imposición y la legislación interna? *Revista internacional legis de contabilidad y auditoría*, 61-68.
- Margáin M, E. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México : Porrúa.

- Maroto Sáez, A. (2009). Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes. *Crónica tributaria*(131), 79-105.
- Montaño, G. C. (2004). *Derecho fiscal intenacional: el establecimiento permanente*. Bogotá Colombia: Editorial Temis.
- OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (22 de Julio de 2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. París: Comite de Asuntos Fiscales de la OCDE.
- Paez Medina, M. E. (2002). *La doble tributación internacional del impuesto sobre la renta, en el regimen de las personas físicas, entre los Estados Unidos Mexicanos y La Unión Europea*. México, D.F.: Coleccion de estudios jurídicos. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Rivera Castillo, R. (s.f.). "El concepto del Establecimiento Permanente en el Código Fiscal y en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por la República de Panamá".  
<http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/1-el-concepto-de-establecimiento-permanente-rafael-rivera/file>, 1-20.
- Romano Musali, E. (s.f.). *Convenios Internacionales en materia fiscal*. Recuperado el 23 de Noviembre de 2015, de Bibliojurídicas:  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/205/13.pdf>
- Uckmar, V., Corasaniti, G., & De'Capitani di Vimercate, P. (2010). *Manual de derecho tributario internacional*. Bogotá Colombia: Temis .
- Vega B., F. A. (2003). *Las medidas contra el treaty shopping*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.