

INTRODUCCIÓN

Los tratados para evitar la doble imposición distribuyen la potestad tributaria entre el país de la fuente y el país de residencia de los inversionistas o de las personas que prestan sus servicios en aquel país.

De las actividades económicas que regula el tratado, las más importantes son las actividades empresariales, entendiendo por éstas los ingresos producto de la combinación del trabajo y el capital, conforme a la definición tradicional del Impuesto sobre la Renta. Los inversionistas extranjeros pueden participar en el país de la fuente a través de sociedades subsidiarias que para todos los efectos son residentes en el país de la fuente y de sucursales, agencias o representaciones que el Modelo agrupa bajo la denominación "establecimiento permanente"

Así tratándose de actividades empresariales, el Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición en dicho impuesto, otorga la facultad de gravamen, al Estado de la fuente y lo hace a través de dos conceptos: Los beneficios empresariales regulados en el artículo 7º del Modelo y el establecimiento permanente definido en el artículo 5º del mismo.

En este trabajo nos limitaremos a analizar el concepto de establecimiento permanente.

A. DEFINICIÓN

El establecimiento permanente se encuentra definido en el artículo 5º del Modelo de la OCDE, el cual establece tres tipos de establecimiento permanente:

- **La regla básica** se construye alrededor del concepto "lugar fijo de negocios". No toda intervención de un residente en el extranjero en el país de la fuente, constituye un establecimiento permanente, tiene que haber alguna actividad substancial como veremos más adelante.

Así, el artículo 5, párrafo primero, establece que "la expresión `establecimiento permanente', significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado Contratante realiza toda o parte de su actividad".

El propio Modelo contiene dos casos adicionales de establecimiento permanente, los que se conocen como la cláusula de construcción y la del agente dependiente. La primera le otorga la potestad de gravamen al país de la fuente, siempre que la construcción exceda de doce o de seis meses, según se acuerde; en consecuencia, las obras de menor duración sólo serán gravadas por el país de residencia de los inversionistas. La cláusula del agente dependiente puede convertir residentes del país de la fuente, personas físicas o morales en establecimientos permanente de los residentes del país de residencia.

- En lo que atañe a la **cláusula de construcción**, el artículo 5.3. señala: "La expresión `establecimiento permanente' comprende así mismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionados con ellos pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior o doce meses". (Los tratados en los que México ha sido parte estipulan seis meses).
- **La cláusula del agente dependiente** la contiene el Modelo en el artículo 5.5, el que preceptúa: "No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 7– actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del residente, se considerará que dicho residente tiene un establecimiento permanente en este otro Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta del

residente, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo".

B.- EXISTENCIA CONFORME A LA REGLA BÁSICA

¿Cómo demostrar la existencia de un establecimiento permanente? Para determinar si existe establecimiento permanente conforme a la regla básica, se debe estar en posibilidad de demostrar que en el caso concreto se dan el principio objetivo, el subjetivo y la prueba de funcionalidad.

1.-Principio objetivo

Para demostrar este principio se necesita comprobar dos extremos.

a).- La prueba del lugar de negocios. El Modelo incorpora en el artículo 5.2., la llamada "lista positiva" de carácter enunciativo consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes y los cuales son:

- Una sede de dirección
- Una sucursal
- Una oficina
- Una fábrica
- Un taller
- Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Puede darse el caso de algunos de los anteriores lugares de negocios que no sean establecimientos permanentes por contenerse en la llamada "lista negativa", la cual es de carácter limitativo y se contiene en el artículo 5.4, que dice lo siguiente:

"No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" en relación a un residente de un Estado Contratante, no incluye:

- La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente.
- El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residentes con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionados en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar".

b)La prueba de localización.

El lugar de negocios tiene que estar vinculado geográficamente con el país de la fuente, es decir encontrarse en su territorio. En principio se trata de un lugar fijo que se encuentra en un lugar preciso con cierto grado de permanencia. Este es un requisito que no contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana. Recordemos

que la definición de establecimiento permanente del artículo 2 de dicha Ley no incorpora el objetivo "fijo" que sí incluyen los tratados celebrados por México.

El concepto de fijo ha sido interpretado de diversa manera por los tribunales de varios países. Algunos aceptan como establecimiento permanente a un circo que se está moviendo por distintos lugares, otros han negado esta característica a las obras de teatro que se presentan en distintas ciudades del mismo país; sin embargo, algunos países aceptan estos peripatéticos lugares fijos de negocios. En cualquier caso, conviene dejar claro, debido a la regla de un lugar fijo, que los autobuses y camiones no constituyen un establecimiento permanente, salvo cuando establezcan oficinas de boletos en el país de la fuente.

2. Principio subjetivo

La presencia física del contribuyente.

Habiendo analizado el principio objetivo, necesitamos completar el concepto de establecimiento permanente con la demostración de la presencia física del contribuyente. Las dos pruebas conducentes para, demostrar este principio son:

a La prueba del uso.

)¿Se requiere tener derecho al uso o basta comprobar el siempre uso?

Los tribunales alemanes sostienen que el residente del país de la fuente necesita tener derecho sobre "el lugar fijo de negocios", al extremo que ese derecho implique que no puede ser removido del mismo sin su consentimiento. Pongamos el caso de un servicio de consultoría, en donde se especifica en el contrato, que los consultores tendrán a su disposición oficinas de su cliente en el país de la fuente. La cláusula, conteniendo lo anterior, constituye el requisito para acreditar ante los tribunales alemanes, el derecho de uso.

Por el contrario, los países angloamericanos consideran suficiente, para acreditar esta prueba, el simple uso del lugar fijo de negocios sin necesidad de tener un título específico ni un derecho consagrado en un contrato como exigen los alemanes.

En el caso de México, los tribunales aún no se han pronunciado sobre este particular.

Una variante relacionada con la prueba de uso, se refiere a la siguiente pregunta: ¿Es necesaria la presencia física de un residente en el extranjero? En general, la respuesta debe ser afirmativa, aunque conviene subrayar que en el caso de las asociaciones en participación "partnership agreement", se acepta que la presencia física no es necesaria para acreditar el uso.

b) La prueba de la permanencia.

¿Qué tan estable debe ser el establecimiento? ¿Se requiere de una permanencia definitiva (ever lasting)?

¿Basta con una continuidad indefinida ¿indefinitely continuing)?

La segunda prueba necesaria para acreditar el principio subjetivo es el de la permanencia.

La prueba de la permanencia se relaciona con la solución dada al uso, si se adopta el criterio alemán, se requiere tener adicionalmente el derecho de la permanencia; por el contrario, si prevalece el principio anglosajón, ese derecho no requiere ser demostrado.

Con independencia de lo señalado en el párrafo anterior, basta con que el establecimiento tenga una continuidad indefinida; se trate de una actividad empresarial realizada con ánimo de permanencia. Inclusive, algunos países han relativizado este concepto al aceptar que puede haber establecimiento permanente en instalaciones que se efectúan por un tiempo limitado, relacionado con actividades de verano o de invierno.

3.Principio de funcionalidad.

Se debe demostrar la conexión entre la actividad empresarial y la oficina principal.

Las dos pruebas para demostrar este principio son:

a)La-prueba_de:la_actividad_empresarial

Debe ser actividad empresarial conforme a la legislación interna, por lo tanto, puede haber problemas con diferentes definiciones en ambos países; baste recordar el criterio adoptado por los países de derecho romano-germánico para distinguir las actividades civiles de las mercantiles, el cual no se contempla en los países del Common Law. Así, una actividad no mercantil, desarrollada en México no puede ser considerada como empresarial; eventualmente, un país anglosajón puede considerar que reúne la prueba de la actividad empresarial.

Esta prueba debe interpretarse, en concordancia con los artículos 6º, 8º y 14 del Modelo de la OCDE.

Si se trata de ingreso obtenidos de bienes inmuebles, incluyendo los provenientes de actividades agropecuarias y forestales, éstos se gravarán por el país donde se encuentren los inmuebles conforme a las reglas del artículo 6º.

Tratándose de utilidades que provengan de la explotación, en tráfico internacional, de buques y aeronaves, las mismas se gravarán por el país donde se encuentre la matriz de la empresa; así, el país de la fuente de los establecimientos permanentes no podrá grabarlos, de conformidad con el artículo 8º del Modelo.

Por lo que se refiere al artículo 14, referido a las actividades independientes, éstas normalmente no serán actividades empresariales cuando las realice una persona física, al menos para los países que distinguen entre actividades civiles y mercantiles; sin embargo, se puede dar el caso de una sociedad mercantil, la cual, proporcione servicios profesionales, como ha sido el caso de las empresas de ingenieros, en cuyo caso se regirán por el artículo 14 y no por el 5º.

Por último, las actividades empresariales deben ser congruentes con las definiciones del artículo 7º del Modelo y no estar comprendidas en la lista negativa que contiene el párrafo cuarto del artículo 5º.

b)La prueba de la conexión.-

Esta prueba busca relacionar las actividades del establecimiento con el residente en el extranjero. Corresponde a lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana señala en el artículo 4º como ingresos atribuibles a un establecimiento permanente.

La legislación mexicana así como el Modelo de Naciones Unidas establecen la llamada teoría de la atracción, en virtud del cual los ingresos que obtengan el residente en el extranjero por enajenaciones o servicios proporcionados en el país de la fuente, se atribuyen al establecimiento permanente, aun cuando el mismo no haya participado en las operaciones respectivas.

El Modelo de la OCDE contiene la teoría de la base, en virtud de la cual sólo se gravan en el país de la fuente los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, siendo estos, aquellos en los que el establecimiento participa directamente.

En los tratados negociados por México, generalmente, se contiene una teoría intermedia. Así, en el párrafo tres del protocolo del tratado celebrado con Francia, se estipula: "En lo concerniente al párrafo 1 del artículo 7º, cuando una empresa de un Estado Contratante enajene mercancías en el otro estado Contratante por medio de un establecimiento permanente que se encuentra situado en el mismo y que enajene en este otro Estado

mercancías de tipo idéntico o similar a las que enajena habitualmente por medio de dicho establecimiento permanente, tales mercancías serán consideradas como enajenadas por medio de dicho establecimiento permanente, siempre que la empresa no esté en condiciones de comprobar que dicha operación fue realizada por razones económicas serias".

En la misma forma como, desde hace muchos años, en los países con tratados para evitar la doble imposición los tribunales han desarrollado una teoría para interpretar el concepto de establecimiento permanente conforme a la regla básica, espero que en un futuro próximo este tipo de controversias se presenten ante el Tribunal Fiscal de la Federación y con ese motivo, la Sala Superior de dicho Tribunal pueda sentar criterio sobre este tema.