

LA TRASCENDENCIA JURÍDICA Y FISCAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL TRATADO MÉXICO-ESTADOS UNIDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Luis Javier HERNÁNDEZ JIMÉNEZ*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Sistemas internacionales de tributación.* III. *El establecimiento permanente.* IV. *Alcance y entendimiento del establecimiento permanente en el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre México y Estados Unidos.* V. *La residencia y el establecimiento permanente: dilucidando dudas.* VI. *Reflexiones finales.* VII. *Referencias.*

I. INTRODUCCIÓN

La actividad comercial de las entidades económicas que operan en México y EUA, así como las transacciones entre ambos países no solo deriva de la vecindad de ambos países o de los convenios internacionales que han celebrado para generar un libre comercio de carácter trasnacional, sino necesariamente de la globalización, del amplio avance de las tecnologías de la información y del desarrollo de la infraestructura de transportes y comunicación.

En ese contexto, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, en vigor desde el 1o. de enero de 1994 (TLCAN), con su renovación en el tratado entre Estados Unidos de América, los Estados Unidos Mexicanos y Canadá (T-MEC), ha jugado sin duda un rol protagónico.

* Abogado por la Escuela Libre de Derecho y egresado de la primera generación de la Maestría en Derecho Norteamericano coordinado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y la Escuela Libre de Derecho de Sinaloa. Cualquier mensaje en relación con este artículo puede ser enviado a su autor al correo electrónico luisjavier@hernandezjimenez.mx. Realizado bajo la supervisión y asesoría del Dr. Juan Javier del Granado.

Como explica Mauricio Monroy (1998), entre México y Estados Unidos el libre comercio se sofocaba por presencia previa de impuestos adversos, las altas tasas impositivas en transacciones transfronterizas o las situaciones que causaban doble imposición e incertidumbre debido a la falta de reglas adecuadas que regularan las transacciones internacionales. No obstante, tras la decisión de México de convertirse en protagonista en el ámbito internacional mediante la adhesión al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) y, en particular, con la firma del TLCAN, no solo se gestionó el libre comercio sino también el establecimiento de un sistema que permitiera a México participar en la adquisición de riqueza creada por este.

Bajo esas circunstancias se ha dado paso también a la activación cada vez más necesaria del convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta (en adelante Tratado México-Estados Unidos para evitar la doble tributación o TEDT MX-EUA), publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 3 de febrero de 1994, así como de la aplicación fiscal de diversas modalidades previstas en el ordenamiento anterior.

El abordaje de este estudio sobre el establecimiento permanente se realiza en el contexto de un creciente dinamismo legislativo local de carácter fiscal y bajo el entorno de nuevos tratados internacionales para evitar la doble tributación, celebrados por México, que han procurado facilitar el desarrollo de oportunidades e inversiones provenientes de jurisdicciones legales distintas a los países en los que se crean o inician las operaciones de los negocios.

En efecto, la comunidad mundial ha buscado de manera consistente, como lo ha indicado la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (2020), el replanteamiento de un sistema fiscal global para las compañías multinacionales que propicie un marco para la tributación internacional más justo (pp. 315-325).

En suma, el ejercicio de las actividades económicas y mercantiles que tienen implicaciones en las jurisdicciones de México y Estados Unidos de América (o incluso en más), ha encontrado, a través de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, un mejor soporte y seguridad jurídica, lo que ha contribuido sustancial y efectivamente a un mayor desarrollo económico regional.

Ello, sin dejar de lado que estudios como el de Patricia A. Brown (2020) demuestran que la política internacional de Estados Unidos de América ha obstaculizado la conclusión exitosa de tratados internacionales para evi-

tar la doble tributación con países de Latinoamérica, aunque nada impediría la celebración de nuevos tratados con ciertos países de la región que mantienen relaciones económicas significativas con el país vecino del norte.

Al respecto, Rubinger Jeffrey L. (2012) precisa que hasta 2012 Estados Unidos de América solo había celebrado dos tratados internacionales para evitar la doble tributación con países de Sudamérica (México y Venezuela), y que para eludir la doble carga tributaria entre el país vecino del norte y otras jurisdicciones de sur del continente existía una serie de alternativas al menos en materia de dividendos. Ello muestra cómo, en todo caso, la confianza y facilidades para inversionistas de países aliados fiscalmente a través de dichas opciones siempre proporcionarán una justicia tributaria más eficiente y efectiva.

Con independencia de las políticas internacionales de los países en materia tributaria, desde el punto de vista fiscal, una problemática relevante para los involucrados en operaciones económicas de carácter transnacional es el entendimiento de quiénes se benefician de los acuerdos internacionales para evitar la doble tributación, y la complejidad de reconocer a las instituciones y los mecanismos que los países establecen como sujetos de derecho internacional y como sujetos activos de las relaciones tributarias para tal efecto.

En particular, es difícil dimensionar los efectos, tratamiento y consecuencias del establecimiento permanente dado que, si bien es una entidad económica obligada por las Normas Internacionales de Información Financiera —emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, conocidas en inglés como International Financial Reporting Standards (en adelante IFRS) del International Accounting Standards Board—, no es claro si puede arrogarse de los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación. Por ello, en este documento abordaremos y procuraremos resolver algunas cuestiones relevantes suscitadas con motivo de la operación, para efectos fiscales, del establecimiento permanente a nivel transnacional.

Es probable que la dificultad citada se origine precisamente por la aún incipiente experiencia internacional de México en realizar operaciones económicas transnacionales y la necesidad de evitar la doble imposición de gravámenes para los entes económicos que las ejecutan. También es posible que la causa de la dificultad sea el avance en el desarrollo de la práctica internacional en lo relativo al control internacional de la tributación, como veremos más adelante.

Si bien la integración de México a la OCDE data de 1994,¹ al igual que la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos de América, y en esa fecha se publicó el tratado México-EUA para evitar la doble tributación,² no es menos importante que desde entonces la evolución internacional de los conceptos y nociones fiscales haya experimentado muchas innovaciones, visibles en las actualizaciones al Modelo OCDE para la celebración de tratados para evitar la doble tributación.

Al respecto mencionaremos cómo el Instituto de Estudios Fiscales (2017) en el Modelo Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante Modelo OCDE o Modelo OCDE para la celebración de tratados para evitar la doble tributación), en lo relativo al establecimiento permanente, comentó en cuanto al artículo 5o. nuevas medidas, criterios y recomendaciones vinculados a operaciones de comercio electrónico, lo que da cuenta de dicho progreso.

Finalmente, como muestra reciente de la participación activa de nuestro país en el ámbito fiscal internacional, también encontramos la internalización del proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (2019), enfocado en que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible, o bien, sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente.

Respecto de este acuerdo internacional, recientemente nuestro país sometió a la aprobación de la Cámara de Senadores (2018) la Convención Multilateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Fiscales destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, elaborada en París, Francia, el 24 de noviembre de 2016.

Por su parte, Estados Unidos de América ha realizado importantes esfuerzos para sortear la evasión de sus contribuyentes avecindados en el extranjero. Eric M. Victorson (2010) indica que la crisis financiera marcó el momento políticamente correcto para que la División de Impuestos del departamento de Justicia tomara acciones concretas al respecto.

En esa tesitura y luego de un proceso complicado, en 2009 Estados Unidos de América obtuvo información patrimonial de diez mil contribuyentes norteamericanos sospechosos de evasión en una jurisdicción cuya soberanía tiene como principal fortaleza el secreto bancario a favor de los usuarios de su sistema financiero.

¹ Cfr. *Diario Oficial de la Federación* del 5 de julio de 1994.

² Cfr. *Diario Oficial de la Federación* del 3 de febrero de 1994.

Es importante indicar que, para el caso de Estados Unidos de América, la ausencia de tratados internacionales para evitar la doble tributación no ha frenado las necesidades de abrir el libre comercio. Marcos Valadao y Nara Galeb Porto (2004) explican, por ejemplo, que Brasil y Estados Unidos de América han firmado tratados bilaterales que afectan el comercio entre ambos países, especialmente los relacionados con el transporte aéreo y marítimo, pero que, sin embargo, aún no han celebrado un tratado general para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal respecto del impuesto sobre la renta.

Como indica Tracy A. Kaye (2014), unilateralmente Estados Unidos de América ha respondido a la evasión fiscal foránea mediante la promulgación de la Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras (FATCA), a través de la cual se obliga a que los bancos extranjeros reporten información sobre las cuentas financieras de los contribuyentes estadounidenses directamente al Servicio Interno de Ingresos (equivalente al Servicio de Administración Tributaria Mexicano) e impone una retención de impuestos del treinta por ciento sobre ciertas operaciones realizadas en Estados Unidos de América a cualquier banco que se niegue a cooperar.

Para los fines de este artículo, en el que abordamos la noción de establecimiento permanente en el TEDT MX-EUA, en adelante haremos referencia a “entidad(es)” o “entidad(es) económica(s)” y no a “contribuyente”, en virtud de que aquellas nominaciones abarcan una gama más amplia de posibilidades, incluidas aquellas en las que no hay sujeción y que, por tanto, cubren de manera más adecuada el tratamiento jurídico, contable y fiscal del citado establecimiento permanente. La nomenclatura indicada aduce a todos los sujetos que generan la información financiera en términos de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Entidad económica permite incluir al establecimiento permanente objeto de estudio de este ensayo y a la empresa matriz que, también como entidad económica, puede ser la causa de la activación y operación de un establecimiento permanente, con independencia de la residencia que cualquiera de ellos tenga para efectos fiscales.

Lo relevante de lo anterior es que a ciertas entidades económicas efectivamente se les puede aplicar un beneficio fiscal internacional sin ser necesariamente contribuyentes o incluso sin ser sujetos titulares de derechos al nivel de tributación internacional en carácter de residentes. No obstante, dicho beneficio no es equiparable al que podría recibir un residente de alguno de los estados contratantes, entre otros.

El establecimiento permanente es, en principio y sin duda, una entidad económica sin residencia fiscal auténtica (aunque su tratamiento se homologue con el de un residente para efectos fiscales). Por ello puede recibir al mismo tiempo un régimen jurídico semejante al de un contribuyente con residencia fiscal. De hecho, el establecimiento permanente es reconocido análogamente como contribuyente en las legislaciones domésticas de muchos países. La cuestión de la residencia y la aparente residencia de un establecimiento permanente será uno de los ejes principales de este estudio.

Insistimos en el deber de dejar en claro que el objeto de este artículo es determinar si el establecimiento permanente es una entidad económica a la que puedan atribuirse los beneficios reconocidos a nivel internacional por un tratado para evitar la doble tributación, como si fuera un residente fiscal, lo cual es incorrecto.

Se trata de aclarar si el establecimiento permanente es o puede considerarse una entidad económica susceptible de gozar de los beneficios de la tributación internacional alegando en su favor la aplicación de los beneficios de un tratado, o bien, si debe asumirse como una extensión de un residente fiscal de alguno de los estados contratantes, o por último, como una extensión de la fuente de riqueza de alguna soberanía contratante involucrada.

En ese contexto, la nomenclatura de “entidad económica” sirve de apoyo para identificar a las empresas que (i) pueden ser contribuyentes de un Estado contratante pero no residentes del mismo, como el establecimiento permanente; (ii) pueden no ser residentes pero subsidiarias, matrices o holdings de un establecimiento permanente, como aquellas que son el origen de la operación de nuevos negocios en algún Estado contratante de un tratado internacional para evitar la doble tributación; (iii) pueden ser contribuyentes residentes en el país parte de un tratado internacional para evitar la doble tributación, pero establecer lugares de negocios en otro país con el que se ha celebrado el citado tratado; (iv) pueden no ser residentes en el país parte de un tratado internacional para evitar la doble tributación, pero operar un establecimiento permanente en el mismo.

Por último, el término genérico “entidades económicas” utilizado con frecuencia en este documento sigue el criterio de identificación de quienes están obligados por las IFRS a llevar la contabilidad de sus actos y actividades, y sin pasar por alto que las Normas Información Financiera (en adelante NIF) emitidas en México por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera también reconocen dicho término. Sobre el particular las propias NIF indican que “son aplicables para todas las entidades que emitan estados financieros, en los términos establecidos por la NIF A-3,

necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros”, como puede advertirse en el segundo párrafo de la NIF A-2 (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2020, p. 19).

II. SISTEMAS INTERNACIONALES DE TRIBUTACIÓN

En términos generales, los países han desarrollado dos sistemas de tributación: el de rentas mundiales y el de rentas territoriales. Las nociones aluden al derecho de los contribuyentes de tributar, en el primer caso por todas las ganancias percibidas, con independencia de lugar en el que se generen, en una sola jurisdicción; y en el segundo a la posibilidad de que la carga tributaria se soporte en el territorio donde se genera la riqueza y en las jurisdicciones a las que se haga llegar esa riqueza. El sistema mundial o global reporta una evolución en la justicia tributaria, pues evita la imposición de gravámenes duplicados. Por el contrario, el sistema de rentas territoriales involucra la posibilidad de una doble imposición.

Como puede advertirse, el entendimiento de los sistemas o modelos referidos es relevante para comprender la justicia tributaria y seguridad de los sujetos que realizan operaciones a nivel internacional. La implementación de un mecanismo de rentas mundiales a través de la celebración de tratados internacionales entre diversos países es, sin lugar a duda, la vía para evitar doble carga fiscal a los contribuyentes que operan con transacciones de comercio internacional.

Bajo un esquema que reconoce a favor de un sujeto sus rentas a nivel global se otorga preponderancia (en la medida de lo posible) a un solo pago, de carácter internacional, de las contribuciones. En el mecanismo mundial se da menor atención a dónde y quién invierte, o en dónde se genera la riqueza, pero se prioriza el control sobre el ingreso universal y la equidad ante la doble tributación internacional, equilibrando las tasas de retención.

Los países de la comunidad internacional que adoptan un sistema de rentas mundiales renuncian a su potestad tributaria para evitar una doble carga en contra del contribuyente, lo cual incentiva la inversión internacional y facilita la redistribución de la riqueza. Las herramientas para controlar el ingreso universal de un contribuyente (y al mismo tiempo para evitar la elusión fiscal) se estipulan en los tratados internacionales para eludir la doble tributación y se materializan en el acreditamiento, la deducción o la exención, como lo señala Rosa María Díaz (2020, p. 6).

Por otro lado, el sistema de rentas territoriales se caracteriza porque vincula el pago del impuesto al lugar en dónde se lleva a cabo la inversión o a aquél en el que se obtiene la riqueza. En esta segunda variante es viable la generación de un doble pago de contribuciones porque la obligación tributaria se deberá cumplir en el país territorial, pero también en aquel desde donde se realizó la inversión una vez obtenidos los rendimientos de esta. En otras palabras, bajo un sistema territorial, es imposible que a un contribuyente se le reconozca el pago de los impuestos realizados en cierta jurisdicción precisamente por la ausencia de tratados internacionales para evitar la doble tributación.

No obstante, existen casos específicos que combinan los elementos descritos. Ello ocurre con el sistema de Estados Unidos de América, que por su situación preferente en cuanto a capacidad económica establece un régimen basado en la renta mundial, pero con notas territoriales a su favor y no para aquellos donde se realiza la inversión.

Así, los países que deseen implementar un tratado internacional para evitar la doble tributación con Estados Unidos de América no pueden apoyarse en los modelos tributarios de la OCDE o de la ONU, sino que deberán ceñirse a las particularidades que imponga Estados Unidos.

Como ejemplo, Estados Unidos de América privilegia las reglas que concentran la recaudación a su favor en función de la retención por rentas derivadas de regalías. Patricia A. Brown (2020, p. 30) señala esto como una de las cláusulas no negociables en los tratados internacionales para evitar la doble tributación. El carácter nacionalista en ese rubro y el resguardo de sus propios capitales destaca en los tratados para evitar la doble tributación que ha celebrado, y el caso del firmado con México no es la excepción.

Lo señalado es relevante para este documento, ya que precisamente es el poder de imposición de voluntad e intereses lo que caracteriza al tratado celebrado entre el Estado Mexicano y el gobierno de Estados Unidos de América, y en atención a esa característica que se aparta de lo establecido por los modelos de renta mundial o de renta territorial.

Ahora bien, para los efectos de este artículo es importante contextualizar que, adicionalmente, el tráfico internacional entre México y Estados Unidos de América depende no solo de la existencia de un tratado internacional para evitar la doble tributación que otorgue derechos e instrumente obligaciones con suficiente claridad, sino especialmente de que este sea parte de un sistema amplio para integrar los ingresos protegidos por los tratados internacionales.

En ese sentido, William H. Byrnes (2021, p. 9) nos hace notar que, si bien Estados Unidos de América tiene más de 60 tratados para evitar la doble tributación, son pocos los que ha pactado con los países reconocidos como “paraísos fiscales”, en contraste con el caso de Holanda, cuyo sistema internacional evita la doble tributación a tal grado que ha recibido la inversión de numerosas *holdings*, que a su vez aprovechan las ventajas de sus tratados vigentes.

Por su parte, México tiene más de 45 tratados para evitar la doble tributación, pero de ellos pocos países están calificados como altamente sofisticados en materia de tributación internacional, tal es el caso de Barbados, Estonia, Hungría, Luxemburgo, Malta y Suiza (Byrnes, 2021, p. 9). Conviene aclarar que estos últimos, a pesar de dicho estatus, han realizado ajustes en sus sistemas fiscales para ser retirados de la lista negra de los llamados “paraísos fiscales” mediante la eliminación de prácticas fiscales evasivas, la abstención de agregar nuevas y la adopción de hábitos justos de tributación internacional.

Lo anterior es importante para los efectos de este documento porque, como se precisará más adelante, el establecimiento permanente, carente de residencia, suele estar vinculado con otras entidades económicas que sí cuentan con tal elemento. Así, en un sistema internacional de rentas mundiales para evitar la doble tributación es viable que el establecimiento permanente aparentemente aplique conforme al TEDT MX-EUA, pero en realidad al mismo le sea imputable otro tratado internacional en materia tributaria.

En un sistema global de tributación, generalmente un tratado internacional establece que un país puede gravar los ingresos atribuibles al establecimiento permanente en ese país, y el país cuyo origen tiene el extranjero puede gravar al mismo contribuyente sobre sus ingresos mundiales; pero sin la existencia de un tratado internacional para evitar la doble tributación ambos podrían gravar un mismo ingreso, como indica Seth Kaufman (2006, p. 3). De ello se deduce que una ventaja del establecimiento permanente es evitar el doble gravamen en el país de residencia para lo que ha pagado a modo de fuente de riqueza.

De los alcances y efectos de la entidad económica, conocida como establecimiento permanente en el caso del tratado para evitar la doble tributación, celebrado entre México y Estados Unidos de América, a la luz de lo que hemos explicado hasta ahora, es de lo que nos ocuparemos en este ensayo.

III. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. *El establecimiento permanente en el tratado México-Estados Unidos para evitar la doble tributación*

El establecimiento permanente goza de especial importancia dentro de los convenios para evitar la doble tributación. A nivel internacional la potestad de una nación de gravar la actividad que realiza un contribuyente dentro de su territorio se confirma en la institución del establecimiento permanente.

En la noción del establecimiento permanente confluyen su ubicación y el lugar donde se genera la fuente de riqueza, como lo reconocen Ramón Falcón y Elvia Pulido Guerra (2010, p. 73).

En otras palabras, con el establecimiento permanente ocurre que el país donde se ubica la fuente de riqueza está en posibilidad de gravar la renta imputable a dicho lugar de negocios conforme a los tratados internacionales que los Estados contratantes celebren, lo que implica que, respecto de sus efectos, puede considerarse como una institución análoga a la de un residente fiscal, sin que lo anterior implique que se trate de conceptos idénticos.

La analogía existente entre la residencia fiscal y el tratamiento de un establecimiento permanente está consignada con claridad en la legislación mexicana, que categoriza la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto sobre la renta bajo tres alternativas: (i) la residencia; (ii) el establecimiento permanente, y; (iii) la fuente de riqueza, como se indica en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2013):

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

No obstante, además de la analogía existente e implícita entre la residencia fiscal y el establecimiento permanente según lo que se ha transcrito,

el tratamiento que la comunidad internacional da a este último responde al principio de no discriminación. Así, conforme al citado principio, como entidad económica el establecimiento permanente además de adoptar una asimilación a la residencia, también goza del beneficio de poder aplicar las deducciones que correspondan a los ingresos obtenidos por el propio lugar de negocios.

La razón de esto, se insiste, deriva de la obligación del establecimiento permanente de pagar el impuesto sobre la renta en términos de ley, pero en dicha obligación opera y es aplicable el principio de no discriminación, respecto del cual Herbert Bettinger (2015), indica que:

asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone que un ciudadano de un Estado Contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado, que sean distintos o más gravosos que los gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias (p. 166).

El establecimiento permanente es el lugar de negocios en donde se realiza alguna actividad empresarial por la cual se recibe un ingreso, que justifica el reconocimiento como entidad económica sujeta a las Normas Internacionales de Información Financiera. Contundentes, Alejandro Calderón y Adolfo Calatayud indican que el lugar de negocios es la “expresión que incluye y resume todos y cada uno de los elementos objetivos, subjetivos, temporales y de funcionalidad que representa el concepto establecimiento permanente” (p. 59).

En el convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, en su artículo 5º se estipula que la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

A nivel internacional el establecimiento permanente cobra sentido porque una entidad económica que realiza alguna actividad o genera sus ingresos en un país puede ser residente en otro. Así, la problemática radica en determinar qué reglas son las aplicables a nivel de tributación internacional para gravar las ganancias que obtiene el contribuyente residente de algún país a través de un establecimiento permanente. La modernidad ha sugerido que nuevas problemáticas sean añadidas al estudio del concep-

to, como ocurre con la explotación de servidores para alojar sitios web o el uso de equipos informáticos situados en un país para efectuar operaciones de comercio electrónico, aunque esto no es materia de revisión en el presente estudio.

El análisis del establecimiento permanente que ahora se aborda se realiza desde la perspectiva del sistema jurídico mexicano, siguiendo la aproximación de Ramón Falcón y Elvia Pulido (2010), quienes indican que “el estudio del Derecho fiscal internacional debe hacerse desde la perspectiva de un determinado sistema fiscal, o más precisamente, desde la perspectiva de cada uno de los distintos sistemas fiscales que pueden resultar de aplicación” (p. 12).

Para efectos del TEDT MX-EUA, el establecimiento permanente comprende, en especial (a) las sedes de dirección; (b) las sucursales; (c) las oficinas; (d) las fábricas; (e) los talleres y (f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Además, conforme al TEDT MX-EUA el término establecimiento permanente también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero solo cuando dicha obra, construcción o actividad dure más de seis meses.

Por otra parte, el TEDT MX-EUA también regula el establecimiento permanente para el caso de los agentes independientes que actúen en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, pues se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en aquel respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona:

(a) Ostenta y ejerce habitualmente en este Estado Contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las que expresamente no configuran establecimiento permanente 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 del tratado; o

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

Respecto de las aseguradoras el TEDT MX-EUA considera que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que concierne a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si recauda primas en el territorio de este país o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente independiente.

Finalmente, el TEDT MX-EUA no asume que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante solo por ejecutar sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

Existe una salvedad importante prevista en el párrafo ocho del TEDT MX-EUA, consistente en calificar que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro país (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Hasta aquí el TEDT MX-EUA deja en claro que, el establecimiento permanente debe tener la característica de permanencia en cuanto a localización, por lo que la noción se debe de entender desde la perspectiva del lugar fijo en donde se desarrolla la actividad.

Ahora bien, la normatividad fiscal internacional se ha renovado y la noción de establecimiento permanente no solo comprende el espacio físico, fijo y tangible en donde se desarrolla la actividad del residente en el extranjero, sino que se ha extendido a todos los lugares donde se lleven a cabo actividades, sin considerar al espacio físico (territorio) como una limitante, como puede advertirse de la lectura a la acción 7 BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) que se ocupa de algunas particularidades al respecto, cuestión que implica, entre otras situaciones, una respuesta a estrategias basadas en la elusión o aprovechamiento de la condicionante de un espacio físico (paraísos fiscales o negocios digitales).

El establecimiento permanente es un accesorio o ficción de carácter fiscal internacional que recibe la entidad económica quien, sin ser sujeto de beneficios internacionales como contribuyente, recibe un tratamiento, solo a nivel doméstico, como tal. Al establecimiento permanente se le revis-

te de todas las características de un sujeto contribuyente de los beneficios del Derecho fiscal internacional, más no al grado de incluirse como sujeto de beneficios internacionales. Se trata de una institución establecida como mecanismo para reconocer que, con la globalización, la intervención de un contribuyente en un país distinto al de su residencia merece un tratamiento fiscal adecuado.

2. Identificación del problema

Los convenios, modelos, acuerdos, comentarios, reservas y protocolos que se refieren y consideran el concepto de establecimiento permanente a nivel internacional son de diversa índole y numerosos, pues son distintos los casos e intereses de quienes se ven afectados por los criterios. Las múltiples circunstancias en las que se han emitido y el diferente grado de poder impositivo y desarrollo económico de los países, organismos e instituciones que las desarrollan e implementan no será materia de este documento.

No obstante, es necesario que recordemos y tengamos presente, de la mano de lo que nos dice Avi Yonah Reuven S. (1996), que el régimen internacional de tributación es un milagro defectuoso o un juego de suma cero: lo que un país gana e ingresos tributarios, lo pierde el otro con el que celebra un tratado para evitar la doble tributación. Por ello, en el desarrollo de este apartado debemos tomar en consideración que cuando un establecimiento permanente entra en operación como entidad económica, es posible que dicho milagro se desvanezca porque, por la operación de esa entidad, ninguno de los países ganaría ingresos tributarios.

El entendimiento del milagro citado se evidencia cuando agregamos, en el caso de México y Estados Unidos, el entorno previo al nacimiento de un régimen fiscal internacional tutelado por un tratado para evitar la doble tributación. Al respecto Robert F. Hudson, Jr. y Gregg D. Lemein (1995-1996) indican que, históricamente, las empresas estadounidenses se han enfrentado a importantes obstáculos financieros y legales para realizar negocios en Latinoamérica, entre otras cuestiones porque las economías de esta última han sufrido durante mucho tiempo una inflación rabiosa, monedas volátiles, deuda externa masiva y sofocantes burocracias gubernamentales.

Además, los países latinoamericanos han instrumentado barreras arancelarias sustanciales a las importaciones extranjeras y, en general, han sido hostiles con la inversión extranjera y han utilizado con frecuencia controles de cambio estrictos para restringir la repatriación de las ganancias de las subsidiarias locales a sus empresas matrices extranjeras.

Ahora bien, en términos del artículo 1º del TEDT MX-EUA dicho convenio “se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa”. Lo anterior implica que los sujetos beneficiados por el tratado para evitar la doble tributación citado deben ser residentes o de ambos Estados contratantes. De hecho, esa es la premisa básica de todo tratado internacional para evitar la doble tributación.

Así, sobre el concepto de residencia atribuible a una entidad económica, el artículo 4o. del TEDT MX-EUA explica su significado como el elemento por el que una persona en virtud de la legislación de un país “esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Sin embargo, el TEDT MX-EUA no incluye dentro de la categoría de residencia a las personas que estén sujetas a imposición en ese país exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes de riqueza situadas en el citado Estado contratante. En otras palabras, subraya que el origen de la riqueza en un país no genera una residencia respecto de ese país.

En el seno de la premisa dada por la residencia como elemento base para aplicar los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación se debe abordar el estudio del concepto de establecimiento permanente para determinar su lógica, alcance y reglas de operación.

Si bien en toda residencia se genera una fuente de riqueza (y por esto el TEDT MX-EUA excluye expresamente su confusión), es cierto que esta no implica necesariamente a la primera. Pero en sentido contrario, también es posible que, existiendo una residencia, la fuente de riqueza pueda no suscitarse en el país de esa residencia o bien, que la citada fuente se configure en otros países. En otras palabras, por su naturaleza mercantil es posible y viable que las entidades económicas se desarrollen y repliquen a nivel multinacional y en tal medida, tales “reproducciones” pueden tener como consecuencia la generación de nuevas fuentes de riqueza, al tiempo que estas pueden ser (o no) vinculadas a otra u otras entidades respecto de las que sí exista residencia.

Debemos anotar que el conflicto de calificación para determinar la existencia de la residencia de dos o más Estados contratantes no es materia de este documento. Por otro lado, es importante manifestar que, de acuerdo con el TEDT MX-EUA, cuando en virtud de las disposiciones relativas a la residencia alguien que no sea persona física sea residente de ambos Estados contratantes, no se considerará residente de ninguno para los efectos del convenio.

De todo lo anterior surgen ciertas dudas que a la vez se identifican como el problema a resolver: (i) ¿el establecimiento permanente goza de los beneficios de un tratado? O en otras palabras, los beneficios de un tratado aplicables al establecimiento permanente ¿son idénticos a los beneficios que recibe un residente? (ii) ¿el establecimiento permanente es considerado como un sujeto de tributación internacional (existe sujeción)?

3. *¿Qué es un establecimiento permanente de acuerdo con los modelos de la ONU y de la OCDE?*

El Modelo de la ONU se basa en lo establecido por el Modelo OCDE y nos referiremos al primero para tener una idea exacta de lo que ambos han fijado en torno al establecimiento permanente. La propia Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (2011) indica qué exponen ambos en relación con establecimiento permanente, a saber:

- Deben transcurrir seis meses para que las obras o los proyectos de construcción se consideren establecimientos permanentes, no 12 meses como en la Convención modelo de la OCDE, requisito que se hace extensivo expresamente a los proyectos de montaje, así como a las actividades de inspección relacionadas con las obras o los proyectos de construcción, instalación o montaje.
- La prestación de servicios por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal se considera establecimiento permanente si las actividades prosiguen durante un total de más de 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado.
- El artículo 14 (Servicios personales por cuenta propia) se ha mantenido, mientras que en la Convención modelo de la OCDE el artículo 14 se ha suprimido y el artículo 5 trata de los casos que anteriormente se consideraban en relación con el concepto de “centro fijo” de ese artículo. Como se señala más adelante, si bien en la Convención modelo de las Naciones Unidas se ha mantenido el artículo 14, el presente comentario proporciona orientación a aquellos países que no desean incluir un artículo como ese en sus acuerdos fiscales bilaterales.

- En la lista del párrafo 4 de lo que se estima que no constituye un establecimiento permanente (a la que se alude generalmente como la lista de “actividades de carácter preparatorio y auxiliar”) no se hace mención de “entrega” en la Convención modelo de las Naciones Unidas, pero sí se menciona en la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, una actividad consistente en entrega podría resultar en establecimiento permanente de conformidad con la Convención modelo de las Naciones Unidas, sin que lo sea según la Convención modelo de la OCDE.
- Las actividades de un “representante dependiente” pueden constituir un establecimiento permanente, incluso sin que tenga ni habitualmente ejerza la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa, si esa persona mantiene habitualmente existencias de bienes o mercancías y realiza regularmente entregas de los bienes o mercancías en existencia.
- Hay una disposición especial que especifica cuándo se crea un establecimiento permanente en el caso de una empresa aseguradora; en consecuencia, es más probable que exista un establecimiento permanente de conformidad con el criterio de la Convención modelo de las Naciones.
- Un representante independiente que actúe en calidad de tal normalmente no creará un establecimiento permanente para la empresa que hace uso del representante, porque ese agente estará efectivamente realizando su propia actividad comercial al prestar un servicio. Como en el caso de la Convención modelo de la OCDE, la Convención modelo de las Naciones Unidas indica que no se considera que un agente que dedique todo o casi todo su tiempo a un cliente determinado y que no trate con el cliente guardando las distancias tiene la independencia necesaria.
- El concepto de “establecimiento permanente” se utiliza en acuerdos fiscales bilaterales para determinar el derecho de un Estado Contratante de gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante. Concretamente, los beneficios obtenidos por una empresa en un Estado Contratante son gravables en el otro Estado Contratante solo si la empresa mantiene un establecimiento permanente en este último y en la medida en que los beneficios se puedan atribuir al establecimiento permanente. El concepto de establecimiento permanente se encuentra en las primeras convenciones modelo, entre

ellas las convenciones modelo de 1928 de la Liga de las Naciones. La Convención modelo de las Naciones Unidas reafirma el concepto.

Como se observa, no hay inconveniente por parte de la ONU en reconocer que su actual modelo se basa en lo establecido por la OCDE y aunque dichos organismos tienen naturalezas distintas, coinciden en los principios generales en los que se deben elaborar los modelos para evitar la doble imposición.

Así mismo tiene especial importancia el tiempo que debe durar la realización de determinadas actividades económicas para considerar que una operación se ejecuta a través de un Establecimiento Permanente.

Es particularmente notoria la justificación que se hace de la razón del establecimiento permanente en los modelos internacionales para evitar la doble tributación, considerando para ello que “es un derecho de los estados gravar los beneficios que genera un ente de otro estado con quien se celebra el tratado”, cuyo antecedente más añejo data de 1928, acogido en ese entonces por la Liga de las Naciones a través de su modelo, derecho que se reafirma en el presente instrumento.

No debemos pasar por alto que, conforme a la traducción del Modelo OCDE realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (2017), ahora se adicionan comentarios relevantes para abordar situaciones novedosas respecto del establecimiento permanente.

En efecto, según el Modelo OCDE, en lo relativo al comercio electrónico el establecimiento permanente ha generado nuevos debates. Del párrafo 122 al 131 de los comentarios al artículo 5° del Modelo OCDE se indica que el uso de equipos informáticos situados en un país para efectuar operaciones de comercio electrónico puede generar, bajo ciertas circunstancias, un establecimiento permanente y lo mismo sucede con la explotación de servidores para alojar sitios web. Las peculiaridades y especificaciones relativas a lo anterior superan el objeto de este estudio y pueden ser materia de nuevas reflexiones sobre el tema en una investigación diversa.

4. El establecimiento permanente en la legislación mexicana

La primera referencia que encontramos sobre el establecimiento permanente en la legislación nacional está en la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de diciembre de 2013, cuyo artículo segundo dispuso que puede ser cualquier lugar de negocios en el

que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o incluso en el que se presten servicios personales independientes. La norma también enlista, hablando de lugar de negocios u otras opciones físicas: las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier sitio de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Sin embargo, la legislación fiscal de nuestro país no reduce el concepto de establecimiento permanente al “lugar de negocios”, en virtud de que este también puede ocurrir cuando un residente en el extranjero actúa en México a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente. En tal caso habrá establecimiento permanente en el país en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no exista un lugar de negocios en territorio nacional, si dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero y estos en los términos que precisa la legislación.

Otro caso en el que el lugar de negocios como “espacio físico” no es necesario para provocar la existencia del establecimiento permanente es cuando un residente en el extranjero realiza actividades empresariales en el país a través de un fideicomiso. En esa situación, se considerará como lugar de negocios de dicho residente el lugar en que el fiduciario ejerza tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas.

También se considera que existe establecimiento permanente cuando una empresa aseguradora residente en el extranjero percibe ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorga seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, lo que exceptúa al reaseguro.

La Ley del Impuesto sobre la Renta también asume que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país cuando actúa en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea agente independiente si este no opera en el marco ordinario de su actividad.

Para esos efectos, la norma considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades, entre otros, cuando se ubica en cualquiera de los siguientes supuestos: (i) tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero; (ii) asuma riesgos del residente en el extranjero; (iii) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el ex-

tranjero; *(iv)* ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; *(v)* perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades; *(vi)* efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

En el mismo sentido, la norma presume que una persona física o moral no es un agente independiente cuando actúa exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.

Para el caso de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, la legislación indica que se considerará que existe establecimiento permanente solo cuando los mismos duren más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses. Debe hacerse notar que cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relativos a la construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Finalmente, la normatividad nacional indica que al establecimiento permanente le serán atribuibles como ingresos 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 derivados de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de esta 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 serán 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.

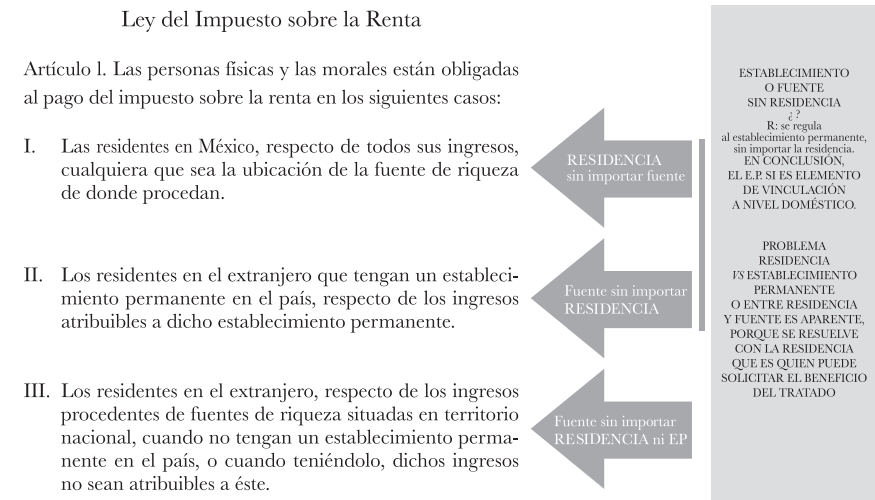
En conclusión, el establecimiento permanente establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta es cualquier lugar en el que se desarrollen las actividades empresariales y de servicios personales independientes, pero también aquel en el que ocurre la explotación de cualquier tipo de recursos naturales. Esta última característica ha sido un elemento reiterativo en muchas

de las inversiones provenientes del extranjero sobre los recursos naturales de nuestro país.

Ahora bien, considerando que el establecimiento permanente es la extensión de una persona, es decir, una abstracción que propone la prolongación de la misma, también se reconoce que cuando un residente en el extranjero actúa en México a través de una persona física, bajo determinadas particularidades, se reconocerá a esta como un establecimiento permanente del residente en el extranjero en todo lo que corresponda a las actividades que realice para aquel y que incida en términos impositivos, todo ello a nivel local.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula también elementos en los que el establecimiento permanente recibe un tratamiento que se sincroniza con la visión internacional. Lo anterior puede explicarse en esta imagen:

FIGURA 1.



FUENTE: elaboración propia.

De lo revisado hasta ahora puede apuntarse que el establecimiento permanente es una institución regulada en la normatividad fiscal como respuesta a las situaciones de hecho que ameritan ser fiscalizadas. El establecimiento permanente es una extensión de un residente en el extranjero que actúa en territorio nacional de diferentes formas, algunas muy claramente iden-

tificadas y otras porque el residente en el extranjero cuenta en nuestro país con un “lugar de negocios en donde realiza actividades empresariales o profesionales”.

La imposición recaudatoria indica que en el establecimiento permanente la ley genera un vínculo de sujeción. El establecimiento permanente es un sujeto de contribución a nivel local o una entidad económica que opera como un contribuyente, independientemente de la existencia de la personalidad jurídica de quien contribuye.

No obstante, como puede advertirse en la imagen reproducida, la residencia y el establecimiento permanente son dos categorías que no se subsumen y no son idénticas. Para efectos de la legislación doméstica ambas son categorías diferenciadas que coinciden en que generan sujeción para efectos de tributación local. Sin embargo, los tratados internacionales no reconocen de la misma manera al establecimiento permanente como entidad económica que pueda reclamar la aplicación de los beneficios de un tratado a su favor. Por el contrario, ese derecho corresponde a la entidad económica residente.

5. *La Suprema Corte y el establecimiento permanente*

Al tratarse de un acuerdo firmado por México desde hace algunos años, podría considerarse que dichas disposiciones en algún momento se han sometido al análisis del Poder Judicial de la Federación, pero no es el caso.

La siguiente tesis aislada es el precedente más relevante de los pocos en torno al establecimiento permanente. Se trata de un criterio resuelto el 13 de julio de 2005 por la Primer Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

RENTA. EL ARTÍCULO 195, PÁRRAFO QUINTO Y FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Para efectos de la legislación mexicana, un residente en el extranjero no se encuentra en las mismas circunstancias que los residentes en México o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, en virtud de que los primeros no acumularán los ingresos obtenidos por la adquisición del derecho de crédito, pues el citado precepto establece la retención y entero del impuesto en una sola emisión, esto es, se calcula conforme a lo previsto en ese numeral y se entrega dentro de los 15 días siguientes

a la adquisición del derecho de crédito, precisamente porque no se acumula, lo cual ocurre porque los demás ingresos del residente en el extranjero se rigen por las legislaciones fiscales del país en que resida, no así por la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable en la República Mexicana; en cambio, tratándose de residentes en el territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, la señalada ley les otorga un tratamiento distinto porque tendrán que sujetarse, en cuanto a sus demás ingresos originados en el país, a lo previsto por dicha ley. En congruencia con lo anterior, se concluye que el artículo 195, párrafo quinto, fracción I, inciso c), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2003, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que está plenamente justificado el trato diferente que otorga a los residentes en el extranjero que adquieren derechos de crédito respecto de los que residen en México o en el extranjero pero con establecimiento permanente en el país, pues de lo contrario se crearía una desigualdad jurídica no justificable al tratarse de contribuyentes que no se encuentran en la misma situación jurídica.

Época: Novena Época, Registro: 176154, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CXCI/2005, Página: 739.

Amparo en revisión 308/2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

IV. ALCANCE Y ENTENDIMIENTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS

Expresado lo anterior, ahora podemos referirnos al decreto de promulgación del Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día tres de febrero de 1994, para resolver las cuestiones planteadas en el apartado 3.2 de este documento.

En el TEDT MX-EUA se indica qué se entiende por establecimiento permanente en el artículo 5. A efectos del citado convenio, la expresión

“establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. El tratado abunda y señala que comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Para el convenio, el término “establecimiento permanente” también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero solo cuando dicha obra, construcción o actividad dure más de seis meses.

Como excepción, el TEDT MX-EUA considera que el término “establecimiento permanente” 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.

Ahora bien, no obstante la caracterización general del establecimiento permanente, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independiente— actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esta tiene un establecimiento permanente en el primero respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona: a) ostenta y ejerce habitualmente en este Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten según lo indica el TEDT MX-EUA y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubie-

ra considerado este lugar como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo; o b) no ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el primer Estado contratante, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado contratante por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o por cualquier otra asociada.

Hasta aquí es prudente resaltar que el TEDT MX-EUA observa y registra que, además de los contribuyentes residentes de cada Estado, existe otro tipo de entidades económicas que ameritan un reconocimiento en el propio convenio internacional, dado que operan y actúan al amparo de los propios sujetos contribuyentes con reconocimiento trasnacional. Ello se advierte cuando el texto de la norma en revisión indica que la actuación del establecimiento permanente puede realizarse al amparo y por cuenta de otra empresa del otro Estado contratante. En otras palabras, el propio TEDT MX-EUA inspecciona y habilita la posibilidad de que, dadas las necesidades económicas internacionales, otro tipo de entidades como el establecimiento permanente reciban un tratamiento fiscal internacional a efectos del tratado.

El TEDT MX-EUA también considera que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si recauda primas en el territorio de este o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente.

No obstante, el TEDT MX-EUA considera que una empresa no tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante solo por realizar sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

Finalmente, conforme al TEDT MX-EUA, que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí sola a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

De lo transcrito se advierte que tanto el TEDT MX-EUA como los modelos de la ONU y de la OCDE coinciden en vincular en el establecimiento permanente a un lugar físico donde se llevan a cabo negocios o actividades económicas, de modo que tal característica de “lugar” es la nota definitoria de la institución.

Debemos reflexionar de lo transcrito hasta ahora que la regulación del establecimiento permanente resulta benéfica en el TEDT MX-EUA para Estados Unidos de América, en tanto desvincula en ciertas hipótesis la posibilidad de actualizar su configuración, pues las mismas no están consideradas en el Modelo de la OCDE o, en todo caso, son mucho más restringidas.

Como hemos indicado, solo los sujetos no residentes son quienes naturalmente pueden operar a través de los establecimientos permanentes en otros países (pues de otro modo serían residentes). En otras palabras, como entidad económica un establecimiento permanente siempre (o al menos se entiende como deber) está vinculado a otra entidad económica con residencia, pero sin tenerla en el Estado contratante en el que opera.

De ello surge que, en tanto el establecimiento permanente como entidad económica guarde relación o vínculos con otra, para la continuidad de la aplicación del TEDT MX-EUA será necesario que dicha entidad sea residente de alguno de los Estados contratantes. Se trata de una cuestión inherente a la aplicación del convenio internacional, pero es relevante examinarla para su pleno entendimiento.

En relación con lo anterior, por una parte tenemos el caso en que una entidad económica que opere como establecimiento permanente cumpla los requisitos de residencia en el país donde está asentado, pero que, determinado ello, esté en contraposición a otra entidad económica que dispute esa residencia (que también alegue ser residente, siendo establecimiento permanente o no), caso en el que existiría un conflicto en materia de residencia y para el caso el TEDT MX-EUA (y en general los tratados internacionales) prevé mecanismos de resolución.

En caso de que un supuesto establecimiento permanente sea residente y esto entre en contradicción con otra entidad económica análoga que no deba ser considerada residente, habrá que determinar cuál de las dos lo es; al respecto, los tratados prevén alternativas.

Por otro lado, y quizá más importante, encontraremos el caso en el que una entidad económica que actúa como establecimiento permanente esté vinculada a otra que es residente de un tercer país distinto a los ligados por el TEDT MX-EUA. Entonces los ingresos gravados a nivel doméstico

por uno de los Estados contratantes y el pago del impuesto realizado por dicho establecimiento permanente no podría ser objeto de reconocimiento en ese tercer país al amparo del propio TEDT MX-EUA.

V. LA RESIDENCIA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: DILUCIDANDO DUDAS

Ahora conviene reflexionar la forma en que operan los beneficios de un tratado internacional a través de lo que detona la invocación de su aplicación. Lo relevante para que esta sea oportuna es la existencia de la residencia del sujeto que aduce el beneficio otorgado por el tratado. Es decir, un contribuyente sujeto a cierta residencia puede alegar, en el Estado contratante al que corresponde dicha residencia, no tener que pagar nuevamente un impuesto que ya sufragó en el Estado contratante donde genera el ingreso.

Por eso el eje de la discusión suele centrarse en determinar la residencia de la entidad económica, en virtud de que, resuelto lo anterior, será posible establecer el tratado fiscal bajo cuyo régimen será viable evitar la doble tributación. Así, la residencia fiscal es la pauta para adquirir la categoría de sujeto internacional de contribución o contribuyente internacional.

Por otro lado, el establecimiento permanente es una institución de derecho fiscal internacional que no genera residencia fiscal internacional. De hecho, la condición *sine qua non* del establecimiento permanente es que exista un sujeto de obligación tributaria internacional (un residente) al amparo del cual celebra operaciones y realiza actividades. Si la sujeción internacional se determina por la residencia es necesario observar si la operación de un establecimiento permanente da origen a la residencia, ya que, sin la residencia atribuida a algún Estado contratante de un tratado para evitar la doble tributación internacional, no puede surgir la sujeción tributaria internacional del contribuyente, ni pueden arrogársele los beneficios derivados del tratado.

Ahora bien, tampoco es posible derivar beneficios internacionales a quien no cuenta con sujeción internacional por carecer de residencia, como ocurre con los establecimientos Permanentes, precisamente porque no gozan de residencia. Sobre ello conviene aclarar, no obstante, que las legislaciones domésticas otorgan el tratamiento de residentes a los establecimientos permanentes o le asimilan los derechos y obligaciones al grado de equiparlos a los de un residente, sin que expresamente se disponga que lo sean. En esta última situación radica la relevancia de este documen-

to, ya que el tratamiento que como residente puede recibir un establecimiento permanente no es, por ningún motivo, la residencia misma.

El sujeto de tributación internacional es el beneficiario del sistema de rentas mundiales de imposición, por ello es el contribuyente quien deberá acreditar ser residente de un Estado contratante o quien tendrá que comprobar que cumple con los lineamientos internacionales para considerarse como tal, incluso si existe una contradicción respecto de otro Estado contratante que dispute la residencia.

Sin embargo, es relevante cuestionar qué ocurre con los ingresos atribuibles al establecimiento permanente para efectos de tributación internacional, si bien no corresponden a los de un residente por lo que sea posible que dicho establecimiento permanente pueda aducir la aplicación de un tratado internacional (especialmente cuando estos provienen de otro Estado), lo real es que las legislaciones domésticas permiten el trato tributario de cualquier residente: acumulan ingresos y restan deducciones. Y al final del proceso, según cada legislación, pagan impuestos conforme al lugar de la residencia asimilada.

En esa tesitura, los ingresos fiscales que hayan causado el pago de impuestos por cuenta del establecimiento permanente no deben, por su naturaleza, implicar un nuevo gravamen para la entidad que detenta la residencia a la que se vincula el citado establecimiento permanente, pues ello derivaría en un doble gravamen de carácter internacional. Así, la lógica del beneficio de un tratado para evitar la doble tributación se extiende al caso de un establecimiento permanente que a su vez opera como una fuente de riqueza para la entidad económica residente a quien puede remitir nuevamente dicho ingreso (por el que ya pagó impuestos).

Para comprender lo anterior no se debe perder de vista que un establecimiento permanente, al ser accesorio de una entidad o empresa de un país extranjero, cumple una finalidad muy sencilla: cubrir sus impuestos por los beneficios que obtiene de actividades económicas realizadas afuera de su territorio en la nación en la que opera.

Con lo expresado hasta ahora es posible retomar las dudas manifestadas, para luego dar paso a otras reflexiones. En principio habíamos cuestionado si el establecimiento permanente gozaba de los beneficios de un tratado. La respuesta puede ser compleja pero indubitable: no porque no es sujeto de derecho internacional, sin embargo, dado que un establecimiento permanente como entidad económica se suele vincular con otro en el cual podría existir residencia, esta última podría gozar de los beneficios de un

tratado a través del reconocimiento de los impuestos pagados por el establecimiento permanente.

La pregunta es pertinente porque el establecimiento permanente no deja de ser una entidad económica que prácticamente puede operar de manera paralela y muy semejante a cualquier otra que cuente con residencia fiscal. La diferencia entre aquel y esta radica en que en el primer caso no habrá residencia fiscal. No obstante, la ausencia de una residencia con reconocimiento internacional impide al establecimiento permanente aducir los beneficios de un tratado.

En el caso mexicano, cuando el artículo 1o., fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce que un establecimiento permanente existe bajo la premisa de la existencia de otra entidad con residencia en otro país, la respuesta se simplifica. El residente en el extranjero, de quien se deriva el establecimiento permanente, puede aducir el beneficio del tratado respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento permanente por los que, adicionalmente, ya se pagaron impuestos (siempre que exista tratado con el país extranjero de la residencia).

No obstante, la fracción referida no debe leerse en el sentido de que el establecimiento permanente genera residencia y por ello puede solicitar los beneficios de un tratado para evitar doble tributación por los ingresos que obtenga con fuente de riqueza en otros países, sino en el sentido de que la riqueza generada por tal establecimiento permanente no debe tributar nuevamente en el lugar de residencia del extranjero. En otras palabras, el residente tiene los beneficios respecto de los ingresos generados por su establecimiento permanente.

Así, los posibles beneficios de un tratado para el establecimiento permanente se circunscriben al hecho natural de no tener que sujetarse a una doble tributación una vez que los recursos que genera son remitidos a la matriz que goza de la residencia. Es decir, si el establecimiento permanente en su calidad de residente “análogo” debe pagar impuestos en la jurisdicción en la que opera resulta obvio que el tratado internacional cubre el derecho del residente para que la riqueza generada por el establecimiento permanente no deba sufragar impuestos nuevamente en el país de la residencia. Visto así, se puede confirmar que en realidad el derecho corresponde al sujeto que goza de la residencia a efectos internacionales.

Los beneficios de un tratado aplicables al establecimiento permanente no son idénticos a los que recibe un residente, quien puede aducir que lo pagado en el extranjero (incluso vía un establecimiento permanente) no debe ser objeto de nuevo gravamen y pago de impuesto en el país de residencia.

El establecimiento permanente tiene como beneficio derivado de operar, por virtud del tratado y del principio de no discriminación, ser considerado como residente del país en el que se generan los ingresos o la riqueza. La asimilación, sin embargo, no implica la posibilidad de reclamar el no pago por otros ingresos del extranjero como el residente podría solicitar.

Así, un establecimiento permanente no goza de los efectos de un tratado internacional para evitar la doble tributación derivados de una residencia. El establecimiento permanente se rige por lo indicado en los tratados para evitar la doble tributación en lo relativo a su régimen, pero por otro lado, dichos efectos no pueden extenderse al grado de equipararlos con aquellos que corresponden a un residente, pues entonces la distinción entre residente y establecimiento permanente carecería de sentido.

Finalmente, habíamos planteado la segunda interrogante ¿el establecimiento permanente es considerado como un sujeto de tributación internacional (existe sujeción)? Esta cuestión amerita una respuesta más elaborada.

En primer término, los tratados internacionales y en particular el TEDT MX-EUA permite a cada Estado contratante la plena potestad impositiva exclusiva para gravar los ingresos derivados de las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio. Lo anterior opera por disposición internacional expresa contenida en dicho tratado. En tal tesitura, el establecimiento permanente es una institución que puede ser calificada como sujeto por cada una de las legislaciones domésticas. Pero, por otro lado, no adquiere el carácter de sujeto de beneficios internacionales porque ese lo ostenta el residente relacionado con el propio establecimiento permanente.

La sujeción tributaria de un establecimiento permanente a nivel doméstico ocurre por la propia legislación doméstica y en virtud de lo autorizado por el tratado internacional. El establecimiento permanente es susceptible de contribuir conforme a la legislación doméstica de cada país, pero en realidad con el establecimiento permanente no hay sujeto —explícito— de beneficio internacional. El establecimiento permanente solo genera un vínculo tributario con un Estado contratante porque lo relevante es la fuente de riqueza que genera para la relación tributaria, que más adelante podría verse reflejada a favor de un residente.

VI. REFLEXIONES FINALES

Durante las últimas décadas y cada vez con mayor frecuencia los Estados de la comunidad internacional, a través de sus diversas organizaciones, tra-

bajan arduamente en la elaboración y adecuación de diversos tratados internacionales, modelos, comentarios a estos, reservas y diversos protocolos para llegar a un consenso en la creación de políticas fiscales y tributarias internacionales que satisfagan los intereses colectivos y procuren evitar la evasión fiscal.

El creciente desarrollo de operaciones comerciales entre México y Estados Unidos amerita una explicación exhaustiva del establecimiento permanente, no solo en cuanto a su concepto, sino también respecto de la forma en que opera. La ausencia de estudios prácticos y/o aplicados en casos concretos del establecimiento permanente puede provocar confusiones. El establecimiento permanente, desde una perspectiva panorámica, debe estudiarse a la luz de otras nociones complementarias que inciden en su configuración, como la residencia de la entidad económica desde la que surge la inversión que permite su actividad, ya que ello confirmará el tratado internacional aplicable al caso.

Así no sería posible aducir la aplicación del TEDT MX-EUA para el caso de un establecimiento permanente con un lugar en México cuya matriz o entidad económica que detona su actividad no es residente de Estados Unidos. En sentido contrario, si un establecimiento permanente opera en México teniendo como vínculo la inversión principal efectuada por un contribuyente en un país distinto a Estados Unidos con el que México haya celebrado un tratado para evitar la doble tributación, hará que sea aplicable el tratado de dicho país y no el TEDT MX-EUA. Finalmente la ausencia de un tratado internacional para evitar la doble tributación del lugar de residencia de la matriz hará que las actividades generadas por el establecimiento permanente establecido en México no encuentren beneficio fiscal alguno a nivel internacional.

Para comprender el establecimiento permanente es necesario conocer el tratamiento fiscal de la legislación doméstica en la que se ubica, pero también el origen de la entidad económica que como fuente de riqueza activa su operación y/u operatividad, lo cual puede ser sencillo, pero también suele complicarse por los elementos que podrían hacer parecer que tal inversión proviene de Estados Unidos.

Por último, que un establecimiento permanente sea contribuyente a nivel doméstico por las actividades atribuibles a la propia entidad, sigue dejando en duda la mecánica por la que los remanentes pueden ser remitidos a la entidad residente en el otro Estado contratante respecto del cual el establecimiento permanente tiene una relación comercial, de negocios o económica.

También queda sujeto a nuevas reflexiones la forma en que una entidad económica, en carácter de establecimiento permanente, podría quedar vinculada con otra que goce de residencia. Dado que el espectro normativo aplicable a los establecimientos permanentes queda dentro del ámbito de la libertad impositiva del Estado contratante en donde se regula, será necesario revisar los vínculos jurídicos o formas financieras o económicas que cada legislación doméstica podría exigir para relacionarlos.

La revisión del término establecimiento permanente sigue requiriendo nuevos estudios, como la calificación de la preponderancia de los ingresos provenientes del extranjero que puede percibir en tanto entidad económica, que puede depender de diversas entidades económicas residentes en el extranjero, tuteladas o no por un tratado internacional para evitar la doble tributación. Pero especialmente, en el caso del establecimiento permanente en el TEDT MX-EUA, son necesarias nuevas deliberaciones en lo relativo al comercio electrónico y la explotación de servidores con el propósito de alojar sitios web.

El comercio y transacciones internacionales tendrán resultados más firmes y consolidados en la medida en que los estados involucrados resuelvan y adopten medidas que proporcionen claridad y certeza en las operaciones de carácter internacional que trascienden al ámbito fiscal.

Mientras tanto, el mejor conocimiento de las instituciones y el aprovechamiento de las oportunidades que generan coadyuvará a los resultados referidos.

VII. REFERENCIAS

- BETTINGER GARCÍA CORNEJO, Herbert. (2015). Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Imposición. Tomo 1. México: Ediciones fiscales ISEF.
- BROWN, Patricia A. (2020). How hard can this be: The dearth of U.S. Tax Treaty with Latin America. *University of Miami Law Review*, 75, 359
- BYRNES, William H. et al. (2021). Tax havens of the world. Estados Unidos: Matthew Bender Elite Products.
- CALDERÓN AGUILERA, Héctor Alejandro y CALATAYUD VÁZQUEZ, Adolfo Enrique. (2016). El establecimiento permanente y diversas configuraciones. *Introducción a la Fiscalidad Internacional*, 57 a 101.
- Cámara de Senadores. (2018). Oficio con el que remite la Convención Multi-

lateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Fiscales destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, hecha en París, Francia, el veinticuatro de noviembre de dos mil dieciséis, así como sus reservas y notificaciones. 2 de marzo de 2021, de Gaceta del Senado Sitio web: https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_del_senado/documento/86736.

Congreso de la Unión. (2013). Ley del Impuesto sobre la Renta. 28 de febrero de 2013, de Cámara de Diputados, LXIV legislatura. Sitio web: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_081220.pdf.

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., (2020). Normas de Información Financiera. 2020, de Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Sitio web: Sin URL.

Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT). (2020). Reforma Fiscal Corporativa Internacional: hacia una solución completa y justa. 18 de enero de 2020, de El Trimestre Económico – Vlex. Sitio web: https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:MX+content_type:4/fiscalidad+internacional/by_date/p2/WW/vid/854292473.

DÍAZ LÓPEZ, Rosa María. (2020). Mecanismos procesales contemporáneos en la justicia administrativa. 19 de enero de 2021, de Vlex. Sitio web: [https://app.vlex.com/#search/inPlanOnly:1+fulltext_in_plan:1+content_type:4/derecho+fiscal+internacional+NOT+\(penal+OR+nif\)/p10/WW/vid/842354056](https://app.vlex.com/#search/inPlanOnly:1+fulltext_in_plan:1+content_type:4/derecho+fiscal+internacional+NOT+(penal+OR+nif)/p10/WW/vid/842354056).

FALCÓN, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvia. (2010). Derecho Fiscal Internacional. Madrid: Marcial Pons.

HUDSON, Robert F. y LEMEIN, Gregg D. (1995-1996). U.S. planning for the U.S. companies doing business in Latin America. University of Miami Inter-American Law Review, 27, 233.

Instituto de Estudios Fiscales (2017). Modelo Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Roal: Madrid.

KAUFMAN, Seth. (2006). Comment and case note: Mexican Tax Law in a post NAFTA world. Law & Bussines Review of The Americas, 12, 111.

KAYE, Tracy A. (2014). Innovations in the war on tax evasion. Brigham Young University Law Review, 363.

MONROY, Mauricio. (1998). Harmonizing the mexican tax system with the goals of North America Free Trade Agreement. San Diego Law Review, 35, 739.

OCDE. (2019). Acciones BEPS Desarrolladas en el contexto del Proyecto

BEPS de la OCDE / G20, las 15 acciones establecidas a continuación equipan a los gobiernos con reglas e instrumentos nacionales e internacionales para abordar la elusión fiscal, asegurando que las ganancias sean gravadas donde se realizan actividades económicas que generan ganancias y donde se crea valor. 2 de marzo de 2021, de OECD Sitio web: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

Organización de las Naciones Unidas. (2011). La Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. 2 de marzo de 2021, de Naciones Unidas Sitio web: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

RAUVEN S., Avi-Yonah. (1996). The structure of international taxation: a proposal for simplification. Texas Law Review, 74, 1301.

RUBINGER, Jeffrey L. (2012). Repatriation of profit to Latin America: Who needs treaties! Florida Bar Journal, 86, 43.

VALADAO, Marcos y GALEB PORTO, Nara. (2004). MERCOSUR, NAFTA, FTAA and Its Effects in Federal Taxation of International Transactions Between the United States and Brazil: A Comparative Study. Law and Business Review of the Americas, 10, 705.

VICTORSON, Eric M. (2011). United State v UBS AG: Has the United States successfully cracked the vault to Swiss Banking Secrecy? Cardozo International & Comparative, Policy & Ethics Law Review, 19, 815.