

EL AGENTE DEPENDIENTE COMO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA EFECTOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL DE LA OCDE Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Michel Braverman Carmona

Para el derecho fiscal internacional un concepto, tal vez el de mayor importancia en la materia, que ha llevado a diversos estudiosos extranjeros a dedicarles obras enteras es el de establecimiento permanente (EP).

El EP como criterio de vinculación entre un residente en el extranjero y el Estado de ubicación de la fuente de riqueza respecto de las operaciones que se realicen mediante este EP, encuentra su importancia y utilidad como un instrumento eficaz para impedir la doble tributación internacional, ya que se le atribuye al Estado de ubicación de fuente de riqueza en el que se encuentre el EP la potestad exclusiva para gravar los beneficios obtenidos por el mismo y el Estado de residencia del no residente estructura algún crédito al impuesto propio a fin de reconocer el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Como se muestra, el concepto de EP es de suma importancia por lo que todos los modelos de convenio fiscal que se utilizan en la práctica internacional para la negociación de tratados entre los Estados, por ejemplo,

el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio emitido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (Modelo), contienen las hipótesis de constitución del EP.

Nuestro país, al ser miembro de la OCDE, ha suscrito la mayoría de sus tratados internacionales basándose principalmente en el Modelo, aunque es evidente que en algunos tratados ha adoptado criterios ajenos al Modelo y provenientes del Modelo de las Naciones Unidas o del Modelo de los Estados Unidos de América.

No obstante, como se puede desprender de los tratados convenidos por nuestro país, podemos desprender con claridad que todos contienen en común cuatro hipótesis de EP:

1. Lugar fijo de negocios mediante el cual se desarrollan actividades empresariales.
2. Obras de construcción, instalación o montaje.
3. Aseguradoras.
4. Agentes dependientes.

Las cuatro hipótesis anteriores tienen sus peculiaridades dignas de ser analizadas separadamente, sin embargo, por la brevedad de este escrito nos enfocaremos al análisis de la última de ellas. Nuestro análisis tiene por objeto interpretar el concepto de agente dependiente en términos del Modelo y de la LISR.

Solamente como una mera referencia y sin analizar con profundidad los requisitos del establecimiento permanente como lugar fijo de negocios, sirvan las siguientes consideraciones para comenzar con nuestra postura. Para ello, cabe citar el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es del tenor literal siguiente:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, total o parcialmente, actividades empresariales.

Por otra parte, el artículo 5 del Convenio señala en su primer párrafo lo que es del tenor literal siguiente:

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

De la simple lectura de la transcripción anterior, es fácil desprender que para actualizar el supuesto de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios, se deben cumplir los siguientes requisitos:

1. La existencia de un «lugar de negocios», es decir, de un local o de un espacio físico a disposición de la empresa, sin importar que sea propio o ajeno.
2. Este lugar de negocios debe ser «fijo», esto es, debe identificarse con un punto geográfico determinado y con cierto grado de permanencia.
3. La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo, es decir, que dicha actividad se desenvuelva por personas *que de un modo u otro* dependen de la empresa (el personal) en México.

En este sentido, los comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Comentarios), emitido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), y en específico el comentario número 4 al artículo 5 de dicho Convenio, señala textualmente lo siguiente:

4. La expresión «lugar de negocios» cubre cualquier local, instalación o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa y ésta simplemente dispone de cierto espacio. No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos.

Sobre el particular, es de citarse los Comentarios al Modelo emitidos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCOE, aplicables, de acuerdo con el artículo 31 de la Convención de Viena, la regla número 2.1.13 de la resolución miscelánea para el ejercicio fiscal de 2000,

y con el siguiente criterio jurisprudencial emitido en el Juicio No. 12666/98-11-063/99-S2-06-02, resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor. Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangbum. Secretaria: Lic. Susana Ruiz González (Tesis aprobada en sesión de 7 de septiembre de 1999), la que se cita a continuación:

DOBLE TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA. La Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual, al haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano, consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto, comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenios celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que, simultáneamente, dos o más países impongan este tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los comentarios contenidos en él deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del Tratado celebrado entre ellos para evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del presente cuya voz dice: DOBLE TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE. 621).

Por otra parte, el Modelo, en su artículo 5, apartado 5, establece la hipótesis de constitución del EP mediante un agente dependiente de la siguiente manera:

No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 cuando una persona distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un EP de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. [Énfasis añadido].

De lo anterior, se pueden distinguir tres elementos que dan lugar a un EP:

1. Una persona distinta de un agente independiente.
2. Actúe por cuenta de una empresa residente en el extranjero.
3. Ejercer habitualmente, en el Estado de ubicación de fuente de riqueza del ingreso, poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa residente en el extranjero.

No obstante lo anterior, si las actividades realizadas son aquellas que se consideran como preparatorias o auxiliares, no se constituirá un EP.

Al efecto, el apartado 4 señala textualmente lo siguiente:

«No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “EP” no incluye:

- a) la utilización 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 realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de *un lugar de negocios* con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados *a)* a *e)*, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. [Énfasis añadido].

De lo anterior, podemos desprender que la realización de las actividades enunciadas anteriormente no darán como resultado la constitución de un EP. Sin embargo, es de resaltar que las hipótesis *d)*, *e)* y *f)*, aparentemente, circunscriben su aplicación al lugar fijo de negocios negando, en consecuencia, su aplicación a la agencia dependiente.

No obstante, opinamos que dicha interpretación no es acorde con el apartado 5 del mismo artículo antes transcrito ya que el mismo remite a la aplicación de todo el apartado 4 y añade: «[...] y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un EP de acuerdo con las disposiciones de ese apartado».

Con base en lo anterior, consideramos que las hipótesis de no constitución del EP contenidas en los incisos *d)*, *e)* y *f)* resultan aplicables al supuesto de agente dependiente.

Ahora bien, sobre los requisitos para la constitución del EP comencemos por analizar el referente a la persona distinta a un agente independiente.

Al efecto, el párrafo 32 de los Comentarios al artículo 5, apartado 5, se refiere a los agentes dependientes como:

32. Las personas cuyas actividades pueden constituir un EP de la empresa son los «agentes dependientes»: esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. [Agentes independientes que actúen en el marco ordinario de su actividad]. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas. [Corchetes y énfasis añadidos].

De la lectura al párrafo citado anteriormente, se puede desprender que el Modelo entiende por agente dependiente no solamente a

aquellas personas que técnicamente guarden una relación de subordinación con respecto al residente en el extranjero (los empleados de la misma), sino también, a aquellas personas que a pesar de que técnicamente no mantengan una relación de subordinación con el residente en el extranjero no se consideran agentes independientes que actúan en el marco ordinario de su actividad.

Asimismo, no solamente se cuestiona a las personas físicas, sino igualmente, a las personas morales.

A mayor abundamiento, a fin de estar en posibilidades de delimitar el concepto de agente utilizado, principalmente, en el artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE, es preciso recurrir a legislación interna en aplicación del artículo 3, apartado 2, de dicho Modelo que se cita a continuación en la parte conducente, el cual establece que a falta de una definición de algún término utilizado en el Convenio será aplicable la legislación interna del Estado encargado de aplicar el Convenio respectivo, prevaleciendo la legislación fiscal sobre la legislación común de dicho Estado.

Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos de que su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.

Por tanto, si en la legislación fiscal no se contempla alguna definición de lo que debe entenderse por agencia, es procedente analizar lo que señala la legislación común.

Por agencia, cabe distinguir tres significados: la agencia como establecimiento, la agencia como contrato, y el agente como sujeto de derechos y obligaciones ¹.

¹ Arce Gallardo, Javier, *Contratos mercantiles atípicos*, 4ª ed., Porrúa, México, p. 273.

Por principio de cuentas, tenemos que el comerciante ² no podría, por sí mismo, desempeñar todas las actividades de la empresa. Requiere para su ejercicio profesional, de la colaboración de múltiples elementos personales que lo auxilien permanentemente o esporádicamente conservando los auxiliares su dependencia o estableciéndose una dependencia entre el empresario y el auxiliar ³.

En términos genéricos tenemos que el agente será gestor de intereses ajenos, es decir, un intermediario, que actúa por cuenta de un principal ⁴. De tal suerte que dentro de dichos auxiliares tenemos a los agentes dependientes y a los agentes independientes.

Se entiende por agente dependiente aquellos que guardan una situación de dependencia respecto de un principal ⁵. A diferencia de los agentes independientes, los agentes dependientes son auxiliares exclusivamente de un solo comerciante, por lo que se les denomina auxiliares del comerciante y no auxiliares del comercio. La doctrina ha identificado a los agentes dependientes con los factores y dependientes

A ello, el Código de Comercio (C.Co.) en su título III, Capítulo II, trata las instituciones de factores y dependientes. Por factor entiende la Ley a aquel que tenga la dirección de una empresa o establecimiento fabril o comercial, o estén autorizados para contratar respecto a todos los negocios concernientes a dichos establecimientos o empresas, por cuenta y en nombre de los propietarios de los mismos.

Los actos de los factores recaigan sobre objetos comprendidos en el giro o tráfico de que están encargados, se entenderán hechos por cuenta del principal, aun cuando el factor no lo haya expresado así al celebrarlos, haya transgredido sus facultades o cometido abuso de confianza ⁶.

² Artículo 3 del C.Co.

³ Cervantes Ahumada, Raúl, *Derecho mercantil*, primer curso, Herrero, México, p. 306.

⁴ Broseta Pont, Manuel, *Manual de derecho mercantil*, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1987.

⁵ Sin embargo, la doctrina no distingue entre dependencia jurídica y dependencia económica, como lo hacen los comentarios al Modelo de la OCDE.

⁶ Artículo 315 del C.Co.

Incluso, el factor puede contratar, en nombre propio o en nombre del principal, pero siempre por cuenta de este último ⁷.

En caso de que el factor contrate por nombre propio, pero por cuenta del principal, el tercero con quien contrató podrá dirigir su acción contra el factor o principal a su elección ⁸.

Otro tipo de agente dependiente será aquél denominado por el C.Co. como dependiente. Por tal, debemos entender a aquel que desempeña constantemente alguna o algunas gestiones propias del tráfico, en nombre y por cuenta del propietario de éste ⁹.

Así los actos de los dependientes obligarán a sus principales en todas las operaciones que éstos les tuvieren encomendadas ¹⁰.

Por otra parte, las relaciones existentes entre los principales y sus dependientes se sujetarán a lo previsto por la Ley Federal del Trabajo, en caso de que estos últimos sean personas físicas ¹¹, en lugar de las previstas por el C.Co., excepción hecha de que los dependientes sean personas morales.

En conclusión, consideramos que el Modelo considera como agentes dependientes no solamente a aquellos que guarden una relación de subordinación con respecto al residente en el extranjero (dependencia jurídica) sino también a aquellos que no guarden técnicamente una relación de subordinación con aquél, pero que mantengan la característica de ser auxiliares exclusivos del residente en el extranjero, por lo que guarden cierta dependencia económica respecto del principal.

El criterio de dependencia económica, desde nuestro punto de vista, deberá analizarse en la medida del alcance de las obligaciones que tenga el agente frente al residente en el extranjero.

⁷ Artículo 311 del C.Co.

⁸ Artículo 314 del C.Co.

⁹ Artículo 309 del C.Co.

¹⁰ Artículo 321 del C.Co.

¹¹ En este sentido, Cervantes Ahumada, *op. cit.*, en el mismo sentido Mantilla Molina, *Derecho mercantil mexicano*, Porrúa.

Lo anterior, se corrobora con lo establecido en los Comentarios, y en específico lo dispuesto por el párrafo 38 de los mismos al artículo 5, el cual señala textualmente:

38. La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones frente a la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa..... No puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que económicamente entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales. Si por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para concluir contratos, tendrá la consideración de establecimiento permanente respecto de esa actividad concreta ya que, en tal caso, está actuando fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de un comisionista), salvo que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del apartado 5. [Énfasis añadido].

En efecto, nuestra interpretación se basa en el hecho de que el Modelo en su artículo 5, apartado 6, establece que no se considerará que una empresa tenga un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en el otro Estado por medio de un agente independiente, siempre que actúe en el marco ordinario de su actividad. Dicho apartado es del tenor literal siguiente:

6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

De lo anterior, podemos desprender que un agente que no dependa jurídicamente de la empresa pero que actúe fuera del marco ordinario de su actividad se considerará que es establecimiento permanente del residente en el extranjero.

En efecto, con lo anterior cobra importancia lo establecido por el párrafo 37 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo, el cual señala:

37. Las disposiciones del apartado 6 sólo serán aplicables a una persona, y por consiguiente ésta no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

- a) la persona es independiente de la empresa jurídica y económicamente, y
- b) esa persona actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando actúa por cuenta de la empresa.

Bajo este orden de ideas, el único supuesto de establecimiento permanente que se puede actualizar es el consistente en agente dependiente. Por tanto, desde nuestro punto de vista, si un agente que en principio es independiente actúa fuera del marco ordinario de su actividad por cuenta del residente del extranjero, automáticamente, se convierte en agente dependiente.

Asimismo, el Modelo no define lo que debe entenderse por «marco ordinario de su actividad», por lo que es procedente recurrir a la legislación doméstica, en este sentido es aplicable el artículo 2 de la LISR, el cual señala:

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de su actividad cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

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

[Énfasis añadido]

Adicionalmente consideramos que existen circunstancias no descritas en el artículo 2 en comento, que pudieran influir en las decisiones de una empresa por consecuencia de la otra. Tal como sería una inversión preponderante que una empresa realiza en la otra, o bien, un control efectivo de una de ellas a la otra. No obstante lo anterior, dichos supuestos no están establecidos en el citado artículo, por lo que su aplicación sería violatoria del principio de legalidad.

Con base en lo anterior, tenemos que un agente independiente que actúa fuera del marco ordinario de su actividad deja de considerarse independiente y toma la característica de agente dependiente para efectos fiscales cuando actúa fuera del marco ordinario de su actividad, es decir, realiza cualquiera de las actividades descritas en el artículo 2 de la LISR. De tal manera que sería jurídicamente válido interpretar que la realización de las actividades descritas por el artículo 2 de la LISR denotan la existencia de un agente dependiente.

Cabe citar el criterio seguido por la Organización de las Naciones Unidas a través de los comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, el cual señala que cuando un representante, aun actuando en forma independiente, trabajase sólo para una empresa y le dedicase todo o casi todo su tiempo y actividad, perdería su carácter independiente.

En este sentido, tenemos que el término agente dependiente para efectos fiscales, el cual se encuentra válidamente desarrollado por la ley doméstica, abarca no solamente a quien guarde técnicamente una relación de subordinación con respecto al residente en el extranjero, sino también a aquellos que a pesar de no guardar dicha relación de subordinación guardan vínculos con el residente en el extranjero que reflejan su dependencia económica con este último.

Cabe señalar que dicho criterio no es extraño a nuestro sistema jurídico, en virtud de que nuestra Suprema Corte de Justicia a través de la Sala Auxiliar ya se ha pronunciado sobre el particular, como lo hizo en

la revisión fiscal núm. 342/54 Embotelladora Mexicana de Tampico, S. de R.L. de C.V., el 14 de abril de 1955, visible en la página 128 del tomo CXXIV. Quinta época, del *Semanario Judicial de la Federación*, que se cita a continuación:

AGUAS ENVASADAS, DEDUCCIONES AL IMPUESTO SOBRE LA VENTA DE. *La disposición que contiene la fracción XIII de la circular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 11 de marzo de 1952 autoriza al causante a no incluir, en el precio de venta en fábrica, las cantidades que entregue por concepto de comisiones a los repartidores de los productos, para efectos del pago del impuesto sobre aguas envasadas. El párrafo segundo de la citada fracción declara que respecto a las comisiones que se paguen a los repartidores que operan en camiones propiedad de las empresas, si cubren el impuesto sobre la renta en cédula IV, tales comisiones no deben incluirse en las notas de venta o en las facturas, y el artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre Aguas envasadas establece que el impuesto se causará a razón del 5% sobre el precio de venta en fábrica, que será el que el productor o envasador señale en la factura, nota de venta o de remisión, que expida a los distribuidores o bien a los repartidores, expendedores y público en general, cuando venda o entregue a éstos sus productos. De acuerdo con el texto expreso de estas disposiciones, debe concluirse que el causante puede deducir del precio de venta de fábrica las comisiones que pague a los repartidores cuando éstos operen en camiones propiedad del causante y cubran el impuesto sobre la renta en cédula IV; ya que no está obligado a incluir en las notas de venta o facturas el importe de dichas comisiones. Es verdad que la deducción significa la modificación del precio de venta en fábrica, pero de acuerdo con el mismo artículo 3° de la ley, para los efectos fiscales el precio de venta no podrá ser modificado sin la autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; contrario sensu, el precio puede modificarse con autorización de la propia Secretaría; la fracción XIII de la circular invocada, al establecer las condiciones mediante las cuales el causante puede deducir de sus facturas o notas de ventas las comisiones de los repartidores, implica el otorgamiento de tal autorización. En el caso de que el productor entregue sus productos a las sociedades que no son repartidoras sino comisionistas, aunque la circular de que se habla se refiere a trabajadores de las empresas que ocasionalmente o como sueldo reciben comisiones por la venta de refrescos, cabe decir, que aparte de que la fracción XIII, párrafo segundo, de la circular que se viene citando no alude a esta clase de trabajadores, la frase «comisiones que se paguen» que emplea, bien puede suponer la existencia de un contrato de comisión y, por ende, cualquier persona que reparta, distribuya o expendá los productos en virtud de este contrato, es un dependiente de la empresa embotelladora, puesto que el comisionista obra por cuenta del comitente, en los términos de los artículos 273 y siguientes*

del Código de Comercio; mas en manera alguna puede estimarse que haya una dependencia obrero-patronal.

Para una mayor comprensión del precedente anterior, recurrimos a la sentencia que dictó la Suprema Corte de Justicia en la que se puede observar que la quejosa se valía de distribuidores con contrato de exclusividad que celebraban contratos de comisión mercantil con la primera, y que en dicho contrato se establecía que aquellos comisionistas usarían para el cumplimiento de su comisión, equipo y camiones propios de la quejosa, lo que se puede desprender de lo siguiente:

[...] la autoridad administrativa rechazó de las declaraciones presentadas por la parte actora la partida relativa a comisiones de sus distribuidores fundándose en que la circular sólo autoriza deducir lo que se paga por comisiones a los repartidores que operan en camiones propiedad de las empresas y la causante deduce de sus ingresos generales las cantidades por comisiones cubiertas a sus comisionistas [...].

A mayor abundamiento, la parte actora aportó un principio de prueba, que consiste en copia autorizada del contrato celebrado con los comisionistas y presentado ante la Oficina Federal de Hacienda en Tampico, Tamps., en el que toma a su cargo la obligación de proporcionar los elementos de transporte, como certificación de la propia Oficina en relación con el pago del impuesto en Cédula IV, documentos ambos a los que no alude en forma alguna para desvirtuar su eficacia la sentencia recurrida...

No obstante lo anterior, notamos una falta de técnica jurídica en la estructura planteada, o por lo menos en la referencia que realiza la Suprema Corte de Justicia de aquélla, ya que si bien es cierto el contrato de comisión y el contrato de distribución son contratos de intermediación, lo cierto es que ambos gozan de peculiaridades propias que claramente los distinguen el uno del otro. Así, y en vista de que en el expediente correspondiente consta la exhibición de un contrato de comisión mercantil, consideramos que estamos en presencia de una relación comisionista-comitente.

De lo anterior, podemos desprender que la Corte consideró procedente la deducción del precio de venta en fábrica, que será el que el productor o envasador señale en la factura, nota de venta o de remisión, que expida a los comisionistas exclusivos que usen equipo propio de la envasadora

cuando venda o entregue a éstos sus productos, las cantidades pagadas a estos comisionistas para los efectos antes señalados, considerando que los mismos se encuentran en una situación de dependencia similar a la que se encuentran los trabajadores de la embotelladora, denominándolos dependientes.

Lo trascendental del criterio anterior consiste en que la Corte valora la situación de dependencia económica que guardaba el comisionista respecto del productor o envasador, por lo que podemos concluir que la dependencia económica deriva de la lógica jurídica y, actualmente, de la ley, por lo que es justificable el tratamiento establecido por el Modelo y por la LISR para considerar a un agente dependiente como establecimiento permanente del residente en el extranjero.

Por tanto, por agente dependiente, podemos entender a aquellos factores o dependientes de una empresa, o a cualquier empresa¹² que guarde vínculos con otra que cause algún tipo de dependencia jurídica, o bien, dependencia económica aunque técnicamente no se guarde una relación de subordinación.

No obstante lo anterior, no basta que una persona sea agente dependiente para constituir un establecimiento permanente del residente en el extranjero, sino que es necesario cumplir con los restantes requisitos antes enunciados. Ahí, respecto al segundo requisito tenemos que el Modelo exige que el agente dependiente *actúe por cuenta* de la empresa residente en el extranjero.

Sin embargo, este requisito debe estudiarse conjuntamente con el tercer requisito, es decir, que ostente y ejerza poderes habitualmente que lo faculten para concluir contratos *en nombre* del residente en el extranjero, a fin de estar en condiciones de comprender el significado preciso de dicha expresión.

¹² Entendida en un sentido amplio como el conjunto organizado de los factores de producción cuyo titular sea una persona física o una persona jurídica.

Así tenemos que los Comentarios en el párrafo 32 del artículo 5 nos da una luz para dilucidar a qué se refiere el Modelo, cuando habla de una actuación por cuenta de la empresa, siempre y cuando el agente dependiente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. Dicho párrafo es del tenor literal siguiente, en la parte que interesa:

[...] Hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales, el establecer que cualquier persona dependiente pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de la empresa. Tal solución debe reservarse a las personas que, debido al alcance de sus poderes o a la naturaleza de sus actividades, obliguen a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el estado considerado. El apartado 5 se basa, por consiguiente, en las hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso, la persona tiene suficiente autoridad para vincular a la empresa en las actividades empresariales en el estado considerado. El empleo del término «establecimiento permanente» en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su autoridad repetidamente y no sólo en casos aislados. Además, la frase «autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa» no limita la aplicación del apartado a un agente que concluya literalmente contratos en nombre de la empresa; el apartado es aplicable igualmente a un agente que concluya contratos que vinculan a la empresa, incluso si esos contratos no se formulizan efectivamente en nombre de la empresa. [Énfasis añadido].

Siguen señalando los Comentarios en el párrafo 34 lo siguiente:

Cuando se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá un establecimiento permanente de la empresa en la medida en que la persona actúe por cuenta de esta última, esto es, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa. [Énfasis añadido].

Con base en lo anterior, podemos desprender las siguientes premisas:

1. La determinación del establecimiento permanente debe reservarse a las personas, que debido al alcance de sus poderes, obligan a la empresa en sus actividades empresariales de cierta entidad en un Estado.
2. No solamente debe estimarse la determinación de un establecimiento permanente, por el alcance de los poderes ejercidos, sino también por

la naturaleza de las actividades que realice dicha persona, que vinculen a la empresa en la realización de sus actividades empresariales.

3. El apartado 5 del Convenio se basa en la idea de que la persona (agente dependiente), tiene suficiente autoridad para vincular a la empresa en las actividades empresariales en el otro Estado.
4. Dicha vinculación no solamente se refiere a que el agente concluya contratos literalmente en nombre de la empresa, sino que es aplicable al caso de que los contratos no se concluyan en nombre de la empresa, con tal de que dicha empresa quede vinculada.

No cabe duda de que existirá un establecimiento permanente, si el agente dependiente desarrolla un papel representativo respecto del residente en el extranjero en el mercado nacional y se cumplen las demás condiciones establecidas en el Modelo.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, las premisas establecidas cobran mayor importancia al analizar casos en que no se dé una representación directa, sino en aquellos casos en que la relación contractual entre el principal (residente en el extranjero) y el agente dependiente no sea representativa. Tal como sucede en el caso de comisión sin representación, consignación, mediación, corretaje, agencia, etcétera, siempre que se guarde una situación de dependencia.

En efecto, en este momento cabe distinguir los conceptos de poder, mandato y representación.

Hay representación cuando una persona celebra a nombre y por cuenta de otra un contrato (o en general un acto jurídico), de manera que sus efectos se producen directa e inmediatamente en la persona y en el patrimonio del representado, como si él mismo hubiera celebrado el contrato (o ejecutado el acto): se produce una relación obligatoria directa entre el representado y un tercero ¹³.

¹³ Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, 11ª ed., Porrúa, México, 1989, pp. 244 y ss.

A mayor abundamiento, la doctrina moderna de la representación, iniciada por Con Iehring, seguida por Scheurl, y consagrada definitivamente por Windscheid y con el Código Civil Alemán, del cual abreva el Proyecto de Código Civil de García Goyena, fuente directa de nuestro actual Código Civil Federal, señala que la representación es una declaración de voluntad que se realiza o emite por medio de otro.

Sólo hay verdadera representación cuando el acto se realiza en nombre de otro y cuando una vez declarada la voluntad del representante, junto con la manifestación expresa o tácita de que actúa en nombre de otro, esa declaración de voluntad del representante, supuesto que no se haya excedido de los límites del poder de representación, no produce para él ningún efecto y para aquél por quien actúa, produce el mismo efecto que si éste hubiese actuado por sí mismo ¹⁴.

Dicha postura se encuentra contenida en el artículo 1801 del Código Civil Federal, el cual es del tenor literal siguiente:

Ninguno puede contratar a nombre de otro sin estar autorizado por él o por la Ley.

Por poder se entiende el negocio jurídico unilateral y recepticio, que es independiente de la relación jurídica básica o subyacente que le da origen, por virtud del cual una persona faculta a otra para actuar en su nombre y por su cuenta ¹⁵.

Por mandato entendemos aquel contrato por virtud del cual una persona llamada mandante le encarga a otra llamada mandatario la realización de un acto jurídico ¹⁶.

De tal manera que de la definición anterior, tenemos que puede existir mandato sin representación ¹⁷ o con representación, así como poder representativo o no representativo.

¹⁴ Diez-Picazo, Luis, *La representación en el derecho privado*, Civitas, Madrid, , pp. 31 y ss.

¹⁵ *Op. cit.*

¹⁶ Artículo 2546 del Código Civil Federal.

¹⁷ Artículo 2560 del Código Civil Federal.

En este sentido, es opinión de nuestros tribunales que el actuar en nombre propio pero por cuenta ajena, constituye un supuesto de representación indirecta. Dicho criterio se manifiesta en la siguiente tesis visible en la página núm. 2588 del Tomo XXXIII, Primera Sala. Quinta Época del *Semanario Judicial de la Federación*.

REPRESENTACIÓN INDIRECTA. La representación indirecta es aquella conforme a la cual el representante obra en nombre propio, salvo siempre el contrato que se tenga celebrado con su representado.

Amparo penal en revisión 1591/30. Estrada Juan D. 25 de noviembre de 1931. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Francisco Barba. La publicación no menciona el nombre del ponente.

En el caso de que exista un poder o mandato, según sea el caso, sin representación, el mandante no adquiere acción alguna con el tercero con el que contrató su mandatario¹⁸. Y el mandatario es el obligado directamente frente al tercero como si el asunto fuere personal suyo, excepto tratándose de cosas propias del mandante¹⁹, caso en el cual el mandante también se encuentra obligado frente al tercero. En efecto, el artículo 2561 del Código Civil Federal establece:

Cuando el mandatario obra en su propio nombre, el mandante no tiene acción contra las personas con quienes el mandatario ha contratado, ni éstas tampoco contra el mandante.

En este caso, el mandatario es el obligado directamente a favor de la persona con quien ha contratado, como si el asunto fuere personal suyo. Exceptuase el caso de que se trate de cosas propias del mandante.

Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de las acciones entre mandante y mandatario.

Ahora bien, el 284 artículo del C.Co. que es el correlativo al artículo 2561 del Código Civil Federal señala expresamente lo siguiente:

Cuando el comisionista contrate a nombre propio, tendrá acción y obligación directamente con las personas con quienes contrate, sin tener que declarar cuál sea la persona del comitente, salvo el caso de seguros.

¹⁸ Artículo 2561 del Código Civil Federal.

¹⁹ *Ibidem*.

Como se puede observar, el C.Co. es omiso al regular las relaciones entre el comitente y el comisionista en el supuesto de cosas propias del comitente. De ahí, la importancia de analizar la procedencia del artículo 2561 del Código Civil Federal por supletoriedad. En este sentido es aplicable el artículo 81 del propio C.Co., que señala:

Con las modificaciones y restricciones de este código, serán aplicables a los actos mercantiles las disposiciones del derecho civil, acerca de la capacidad de los contrayentes y de las excepciones y causas que rescinden o invalidan los contratos. [Énfasis añadido].

Por otra parte, dicho artículo 284 del C.Co. no establece excepción alguna de aplicación al artículo 2561 del Código Civil Federal, ya que las excepciones deben ser expresas de conformidad con el artículo 11 del último ordenamiento citado, el cual reza:

Las leyes que establecen excepción a las reglas generales, no son aplicables a caso alguno que no esté expresamente especificado en las mismas leyes.

Por si fuera poco, el artículo 2561 del Código Civil Federal es aplicable al presente caso por mandamiento expreso del artículo 2 del C.Co., el cual señala:

A falta de disposiciones de este ordenamiento y las demás leyes mercantiles, serán aplicables a los actos de comercio, las del derecho común, contenidas en el Código Civil aplicable en materia federal. [Énfasis añadido].

Y en definitiva, el artículo 1859 del propio Código Civil Federal establece una regla general de interpretación de los contratos, consistente en:

Las disposiciones legales sobre contratos serán aplicables a todos los Convenios y a otros actos jurídicos, en lo que no se oponga a la naturaleza de éstos o a disposiciones especiales de la ley sobre los mismos.

Con base en lo anterior, tenemos que si un comisionista²⁰, siempre que guarde dependencia con su principal en términos del Modelo y de

²⁰ Al cual se le aplican las mismas reglas que al mandatario por virtud del artículo 273 del C.Co.

la LISR, actúe a nombre propio pero por cuenta del principal respecto de cosas propias del comitente, éste responde también directamente frente al tercero con quien contrató su comisionista.

En este sentido, el agente dependiente habrá cumplido el segundo (actuar por cuenta de una empresa residente en el extranjero), y el tercer requisitos (ejercer habitualmente poderes que lo faculten para concluir contratos, con la suficiente autoridad para vincular al residente en el extranjero respecto de las actividades realizadas por el agente por cuenta de aquél), para constituir un establecimiento permanente.

Por otra parte, refuerza a la conclusión anterior, la reciente regulación del contrato de consignación por nuestro C.Co., ya que como se verá con las disposiciones que se citan en seguida se llega al mismo resultado.

Art. 392. La consignación mercantil, es el contrato por virtud del cual una persona denominada consignante transmite la disponibilidad y no la propiedad de uno o varios bienes muebles, a otra persona denominada consignatario, para que le pague un precio por ellos en caso de venderlos en el término establecido, o se los restituya en caso de no hacerlo.

Art. 393. El contrato consignatorio se regirá por lo siguiente:

II. El consignante transmitirá la posesión de los bienes al consignatario, y en su momento, la propiedad de los mismos al adquirente; en caso contrario, estará obligado a responder por los daños y perjuicios causados, así como por el saneamiento en caso de evicción de los bienes dados en consignación o por los vicios ocultos respectivos.

La fracción II del artículo 393 antes transcrita resulta de vital importancia en nuestro análisis, ya que demuestra claramente que el consignante es quien transmite la propiedad al tercero y es él precisamente quien responde del saneamiento para el caso de evicción y tiene la responsabilidad por vicios ocultos en los productos, ya que el Código de Comercio en este punto es respetuoso del principio que reza «[...] *que nadie puede enajenar lo que no es suyo* [...]», previsto en el artículo 2269 del Código Civil Federal.

Esta última premisa será de vital importancia para efectos del impuesto al valor agregado, como más adelante se verá.

No está por demás señalar que dicha postura se encuentra reforzada en las normas aplicables al tráfico internacional, y en específico por la Convención de Naciones Unidas sobre la Representación en la Compraventa Internacional de Mercaderías, instrumento suscrito por nuestro país y dotado de validez de conformidad con el artículo 133 constitucional, el cual señala en su artículo 13, textualmente, lo siguiente:

CAPÍTULO III

Efectos Legales de Actos Ejecutados por el Agente

Artículo 13

1. Cuando el agente actúa en nombre de un representado dentro del alcance de su poder, sus actos vincularán solamente al agente y la tercera parte, si:

- a) La tercera parte no sabía ni debía saber que el agente estaba actuando como tal; o
- b) Se desprende de las circunstancias del caso, por ejemplo, a través de una referencia a un contrato de comisión, que el agente se compromete a obligarse a sí mismo.

2. Sin embargo:

- a) Cuando el agente, sea porque la tercera parte falla en el cumplimiento o por cualquier otra razón, deja de cumplir o no está en situación de cumplir sus obligaciones respecto del representado, el representado podrá ejercer contra la tercera parte los derechos adquiridos por el agente en nombre del representado, sujeto a cualquier excepción que la tercera parte pueda entablar contra el agente;
- b) Cuando el agente deja de cumplir o no está en situación de cumplir sus obligaciones respecto a la tercera parte, la tercera parte podrá ejercer contra el representado los derechos que la tercera parte posea respecto al agente, sujeto a cualquier excepción que el agente pueda entablar contra la tercera parte y que el representado pueda entablar contra el agente. [Énfasis añadido].

De la anterior transcripción, podemos desprender que para la Convención es irrelevante que el agente sea dependiente o independiente y solamente regula las relaciones surgidas entre agente, principal y terceros.

En este orden de ideas, tenemos que no es impedimento que el agente actúa obligándose a sí mismo, es decir, actuando en nombre propio, para que el principal quede vinculado con los terceros con

quien el agente contrató, en caso de que el agente no pueda cumplir por cualquier causa (insolvencia, ausencia o cualquier otra).

No debe causar confusión el hecho de que la Convención utilice la frase *derechos adquiridos en nombre del representado*, cuando se refiere al supuesto de que el agente se ha comprometido a obligarse a sí mismo, ya que sería ilógico que el agente se obligue a sí mismo, y a la vez, actúe en representación del principal. A este respecto, consideramos que al supuesto a que se refiere dicha Convención es aquél consistente en que el agente actúe en nombre propio pero por cuenta del principal.

Por tanto, el principal, aun en el supuesto de comisión sin representación, queda obligado frente al tercero siempre que el agente actúe con bienes del principal, por lo que queda vinculado en las actividades empresariales realizadas por el agente dependiente en el Estado considerado en términos del Modelo, de sus comentarios y de la LISR.

En este sentido, el agente dependiente constituiría establecimiento permanente para su principal por todas las actividades realizadas en el Estado considerado independientemente de que posea o no un establecimiento permanente en el mismo.

Por último, en tratándose del Impuesto al Valor Agregado (IVA) opinamos que la enajenación es un acto gravado en términos de la LIVA y el contribuyente, es decir, quien realiza la enajenación es el principal y no el agente, ya que debe respetarse la premisa antes enunciada de que *nadie puede transmitir lo que no es suyo*.

Por tanto, tenemos que el obligado a trasladar el IVA respectivo, y a su vez, el titular del impuesto acreditable resultado de la enajenación de bienes en territorio nacional en términos del artículo 4 de la Ley de la materia es el principal.

En efecto, señala el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

«Están obligadas al pago de este impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

»Enajenen bienes.

...».

Por tanto, consideramos que el contribuyente para efectos de las enajenaciones de los productos del principal en México, es precisamente este último, máxime que el contribuyente está obligado a trasladar dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los productos. En efecto, el artículo 1 de la Ley de la materia señala:

«El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban servicios [...]».

A mayor abundamiento, el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto en tratándose de fusión, tal como lo dispone el artículo 4 de la ley de la materia que se transcribe en la parte que interesa.

«...

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto en tratándose de fusión [...]».

Por tanto, estimamos que el comprobante fiscal respectivo de enajenación de los productos del principal, debe ser emitido por este último, lejos de que lo emita el agente dependiente ya que es el residente en el extranjero quien está obligado a trasladar el impuesto correspondiente a los terceros, por ser éste el contribuyente del mismo.