



Puebla, Pue. Agosto 29 de 2018.

RIESGO DE PRESUNCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO PARA LA PARTE RELACIONADA DEL EXTRANJERO QUE REALICE CARGOS POR EMPLEADOS A SU SUBSIDIARIA EN MÉXICO.

***C.P. Erika Ledo Moreno
Miembro de la Comisión Fiscal del CPPEP***

Actualmente las empresas transnacionales en México, si bien cuentan con una plantilla laboral mexicana, normalmente aprovechan los servicios y experiencia del personal perteneciente a sus Partes Relacionadas ubicadas en el extranjero, en estos casos, ésta última se encarga del pago del 100% de la compensación (salario más beneficios) de sus empleados, mismo que más tarde repercute a su subsidiaria en México bajo el concepto de “cargos intercompañías”.

Toda empresa que utilice este esquema, debe tomar en cuenta el artículo 7 de la Ley Federal de Trabajo, el cual estipula lo siguiente:

“En toda empresa o establecimiento, el patrón deberá emplear un noventa por ciento de trabajadores mexicanos, por lo menos. En las categorías de técnicos y profesionales, los trabajadores deberán ser mexicanos, salvo que no los haya en una especialidad determinada, en cuyo caso el patrón podrá emplear temporalmente a trabajadores extranjeros, en una proporción que no exceda del diez por ciento de los de la especialidad. El patrón y los trabajadores extranjeros tendrán la obligación solidaria de capacitar a trabajadores mexicanos en la especialidad de que se trate. Los médicos al servicio de las empresas deberán ser mexicanos.

“No es aplicable lo dispuesto en este artículo a los directores, administradores y gerentes generales”.

Es importante mencionar que el esquema antes descrito, constituye un riesgo de establecimiento permanente para la Parte Relacionada ubicada en el extranjero, ya que esta última estaría prestando servicios personales independientes de manera frecuente a su subsidiaria en México, aunado al desempeño de las siguientes funciones por sus empleados:

- Actividades de administración, planificación, organización y control;
- Celebración de contratos;

- Realización de actividades gerenciales o de alta dirección;
- Asumir riesgos, etc.

En base a lo antes mencionado, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) refiere:

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

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

En base al artículo en comento y tomando en consideración que la asignación del personal extranjero generalmente es por un periodo de al menos veinticuatro meses, sus servicios prestados en México podrían ser considerados atribuibles a la Parte Relacionada ubicada en el extranjero ya que dicho personal obtiene sus ingresos de ésta y, por tanto, se puede presumir la existencia de un Establecimiento Permanente en México.

Así mismo, actualmente las revisiones de la Autoridad Fiscal a las empresas transnacionales están poniendo especial énfasis a las partidas realizadas con Partes Relacionadas, por lo que en caso de un análisis del cargo de la Parte Relacionada por salarios de sus empleados que estén prestando servicios en México, podría reforzar la existencia de un Establecimiento Permanente para dicha Parte Relacionada en nuestro país vinculado a un ingreso acumulable en los términos de la LISR.

En base a lo previamente comentado, el artículo 76 de la LISR obliga a las personas morales que realicen operaciones con Partes Relacionadas residentes en el extranjero, a obtener y conservar la documentación comprobatoria de que las operaciones celebradas tanto de ingresos como de deducciones, se efectuaron a valor de mercado, así como a informar conjuntamente con la declaración del ejercicio las operaciones efectuadas entre ellas.

No obstante lo anterior, los cargos que periódicamente recibe la Parte Relacionada en México por su Parte Relacionada en el extranjero, serían “no deducibles” en virtud de que no se estaría cubriendo el requisito estipulado en la LISR relativo a la retención y entero del Impuesto sobre la Renta (ISR), así como, la emisión de los comprobantes del recibo del pago de nómina relativos a dichas erogaciones, tal y como lo menciona el artículo 27:

“Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

“...

“V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

“Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y IV de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio al empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.”

Lo anterior conllevaría a determinar por un lado, ingresos presuntivos para la entidad legal extranjera sin derecho a deducciones autorizadas, ya que el pago de salarios no cumpliría con los requisitos arriba descritos en materia de retención y entero de ISR, así como de la emisión de los comprobantes de pago de nómina respectivos. Lo anterior en adición a que los cargos que estaría recibiendo la Parte Relacionada en México sin cubrir los requisitos de deducción que estipula la Ley del ISR.

Derivado de lo anterior y a efecto de eliminar el riesgo del Establecimiento Permanente de la Parte Relacionada ubicada en el extranjero (cuyo objetivo no es establecerse legalmente en México, sino coadyuvar con la optimización de operaciones de su subsidiaria); existe el esquema denominado “Nómina Espejo” el cual implica la celebración de un contrato de préstamo de personal (Secondment Agreement) entre la Parte Relacionada extranjera y la mexicana; en dicho acuerdo se debe incluir el consentimiento del patrón original respecto de la prestación de los servicios, así como los términos y condiciones de los mismos.

El acuerdo en comento también deberá establecer de manera explícita que los empleados extranjeros estarán asignados de manera temporal a la parte relacionada en México (a la cual reportarán sus actividades de manera directa) misma que fungirá como patrón de conformidad a la Ley Federal del Trabajo, así como sujeto obligado de todas las obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social.

En base al esquema de “nómina espejo” la subsidiaria mexicana en vez de realizar el pago directo a los expatriados, llevará a cabo el reembolso a la Entidad extranjera la cual bajo esta figura realiza el pago a los expatriados en nombre y cuenta de la Parte Relacionada mexicana; de esta manera, en vez de considerar como soporte de la deducción el comprobante fiscal por “cargo intercompañía” emitido por esta última, tomaría en cuenta la emisión de la nómina espejo, la cual deberá constar con sus respectivos registros contables y cubrir los requisitos en materia de retención y entero que estipulan las leyes del ISR (en adición a la emisión de comprobantes de pago de nómina), así como de Seguridad Social mexicanas.

Conclusión:

No es la finalidad de la Parte Relacionada extranjera establecerse en México sino coadyuvar en incrementar la operación, optimizar actividades o apoyar en la realización de algún proyecto en específico de su subsidiaria en México.

La implementación de la nómina espejo cumpliría con los requisitos fiscales de deducción del gasto para la parte relacionada en México, la cual en vez de considerar como soporte para la deducción del gasto el comprobante fiscal emitido por su intercompañía ubicada en el extranjero, tomaría la emisión de la nómina espejo, misma que cubriría los requisitos en materia de retención y entero de impuestos, así como la emisión de los comprobantes de pago de nómina de conformidad con la legislación mexicana.

El pago del sueldo no cambia para el trabajador extranjero, inclusive conserva los beneficios en materia de seguridad social y de pensiones adquiridos en su país de origen, cabe mencionar que también contribuiría para efectos de seguridad en México a partir de la fecha reflejada en su documento de migración.

Con la implementación de la nómina espejo se elimina el riesgo de la presunción de un Establecimiento Permanente en México para la entidad extranjera y por otro lado, queda cubierta la deducción del pago para la subsidiaria en México.



LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR Y NO NECESARIAMENTE DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DEL ESTADO DE PUEBLA, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.