

Aspectos descriptivos del Establecimiento Permanente en materia impositiva en México.

Dra. Ma. Enriqueta Mancilla Rendón
Facultad de Negocios
Universidad La Salle
maenriqueta.mancilla@ulsa.mx
quetamancillamx@yahoo.com.mx

Dra. Marcela Astudillo Moya
Instituto de Investigaciones Económicas
Universidad Nacional Autónoma de México
marcelaa@unam.mx

La legislación mexicana considera sujetos del impuesto al ingreso a las personas físicas y morales residentes en México así como a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país del cual perciban ingresos o bien, que tengan 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 éste.

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) se considera establecimiento permanente, cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Esta definición de la ley mexicana contiene elementos objetivos como es la ubicación física del lugar de negocios, así como elementos subjetivos como la disposición del lugar, la permanencia y temporalidad.

Por lo que corresponde a las actividades empresariales, cabe aclarar que para efectos del derecho fiscal en México se refiere las actividades industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca, silvícola y comerciales, que las personas físicas o morales realizan ya sea directamente, o a través de un fideicomiso o por conducto de otros. Dichas actividades se definen de la siguiente manera:

- a. Actividades industriales, que consisten en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

- b. Actividades agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- c. Las ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- d. Las actividades de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- e. Las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, y

- f. Las actividades comerciales, que son aquellas que reúnen características diferentes a las actividades mencionadas con anterioridad.

Así, de acuerdo con la LISR 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.

Si un residente en el extranjero realiza actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

En el caso de los servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se presume que hay establecimiento permanente directo solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses,. Si el residente en el extranjero subcontrata con otras empresas los servicios, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades, se adicionan para el cómputo del plazo de los 183 días.

Existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas en territorio nacional u otorgue seguros

contra riesgos situados en él, por medio de una persona física o moral, excepto en el caso del reaseguro.

También se considera establecimiento permanente cuando el residente en el extranjero actúa en México a través de un agente dependiente o independiente. Así, 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.

También se considerará que un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente, 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 ello tendrá que colocarse en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
2. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
3. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
4. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
5. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
6. 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.

Ahora bien, la LISR también es explícita en cuanto a lo que no constituye establecimiento permanente:

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

2. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
3. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
4. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sea de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
5. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

Tampoco se considera que el residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado. Lo anterior es aplicable si las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplen con las condiciones que determina la metodología para la determinación del precio de transferencia.

Consideraciones finales

Para los países emergentes como México, que reciben una gran cantidad de inversión extranjera directa resulta de gran importancia la definición de establecimiento permanente, ya que de ello dependerá una proporción importante de los recursos fiscales recaudables.

En general, la descripción del establecimiento permanente en la legislación mexicana es muy semejante al Artículo 5° del Modelo; sin embargo hay algunas diferencias. Así, para la LISR no constituye establecimiento permanente el depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito; mientras que el Modelo no lo describe como una excepción.

En el caso del arrendamiento el Modelo de la OECD no lo considera como un lugar fijo de negocios para el residente en el extranjero.

Para los servicios de construcción de obra el artículo 5° considera un periodo de doce meses y la norma mexicana considera prácticamente la mitad del tiempo, correspondiendo a 183 días.

En la legislación mexicana se otorgan mayores beneficios a las maquiladoras que los otorgados por el artículo 5°. del modelo, con lo que se pierde una posible fuente de ingresos fiscales por parte de estas empresas, hasta aquí las diferencias mencionada son en detrimento de los ingresos del fisco mexicano.

La LISR en México no considera explícitamente como establecimiento permanente el inciso a) las sedes de dirección que define el artículo 5°; sin embargo la legislación mexicana lo trata en el desarrollo del concepto de residencia en territorio nacional, cuando establece el concepto de residentes en territorio nacional a las personas morales.

El Modelo describe 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 empresariales en ese otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”. La legislación mexicana no ofrece una definición precisa como lo describe el Modelo. No obstante, en un estudio adecuado de la LISR, el contexto fiscal proporciona el mismo contenido.

(English translation)

Descriptive aspects of the definition of “permanent establishment” for tax purposes in Mexico.

Ma. Enriqueta Mancilla Rendón
Faculty of Business
La Salle University

quetamancillamx@yahoo.com.mx

Marcela Astudillo Moya
Economic Research Institute
National Autonomous University of Mexico
marcelaa@unam.mx

Mexican law defines income-tax payers as: natural persons and corporate entities that are resident in the country; residents abroad that have a permanent establishment in Mexico from which they receive income; and residents abroad that may or may not have a permanent establishment in Mexico but earn income from other sources of wealth located in national territory.

Article 2 of the Income Tax Law (*Ley del Impuesto sobre la Renta – LISR*) defines a permanent establishment as any place of business in which business activities are carried on or independent personal services are provided. This definition in Mexican law contains objective elements such as the physical location of the place of business, and subjective ones such as the suitability of the place, and the extent to which it is considered permanent or temporary.

It should be made clear that for tax law purposes in Mexico business activities encompass industrial, crop-farming, livestock, fishing, forestry and commercial activities, carried on by natural persons or corporate entities, either directly, or through an agent (*fideicomiso*), or through others. These activities are defined as follows:

- (a) Industrial activities consisting of the extraction, conservation or processing of raw materials; product finishing; and the production of basic goods and services.
- (b) Crop-growing activities, which include sowing, cultivation, harvesting, and primary sale of the products obtained, without undergoing any industrial processing.

- (c) Livestock activities, which consist of breeding and fattening of livestock, poultry and animals, as well as the primary sale of their products, without undergoing any industrial processing.
- (d) Fishery activities, which include the breeding, cultivation, development and husbandry and reproduction of all types of marine and freshwater species, including through aquaculture; as well as the capture and extraction thereof and primary sale of the respective products, without undergoing any industrial processing.
- (e) Forestry activities, which involve the cultivation of forests or woodland, as well as the breeding, conservation, restoration, development and exploitation of their plant material, and primary sale of their products, without undergoing any industrial processing; and
- (f) Commercial activities involving characteristics other than those mentioned above.

The LISR definition of a permanent establishment will thus include the following, among others: branches, agencies, offices, factories, workshops, installations, mines, quarries, or any place of natural resource exploration, extraction or exploitation.

If a resident abroad undertakes business activities in Mexico through an agent, the place in which the agent carries on the activities in question and fulfils the tax obligations arising from those activities on behalf of the resident abroad, will be considered that resident's place of business.

In the case of services involving works construction, demolition, installation, maintenance, or assembly of real estate property, or projecting, inspection or supervision activities in relation thereto, a direct permanent establishment is assumed to exist only when the activities in question last longer than 183 calendar days, consecutive or otherwise, in a given 12-month period. If the resident abroad outsources the services in question to other enterprises, the number of days used by the subcontractors to perform these activities is added to the calculation of the 183-day period.

An insurance business resident abroad is assumed to have a permanent establishment in Mexico when the enterprise receives income from premiums charged in Mexico, or provides insurance cover against risks located in the country, through a private individual or corporate entity, except in the case of reinsurance.

A permanent establishment is also inferred when the resident abroad operates in Mexico through an agent of dependent or independent status. Thus, when a resident abroad operates in Mexico through a natural person or corporate entity, other than an independent agent, the resident abroad is deemed to have a permanent establishment in the country in relation to all activities that the natural person or corporate entity in question undertakes on behalf of the resident abroad, even if that person does not have a place of business or a place for the provision of services in Mexico, provided that person has powers to sign contracts for or on behalf of the resident abroad.

A resident abroad will also be considered to have a permanent establishment when it operates in Mexico through a natural person or corporate entity that is an independent

agent, if the latter is not operating in the ordinary course of its business. In that case, one of the following assumptions will apply:

1. It holds stocks of goods or merchandise for delivery on behalf of the resident abroad.
2. It assumes the risks of the resident abroad.
3. It operates pursuant to detailed instructions or under the general control of the resident abroad.
4. It undertakes activities that economically correspond to the resident abroad and not to its own activities.
5. It receives remuneration independently of the result of its activities.
6. It undertakes transactions with the resident abroad, using prices or counterpart values that are different than would have been used by unrelated parties in comparable transactions.

The LISR is also explicit in terms of what does not constitute a permanent establishment:

1. The use or maintenance of facilities solely for purpose of storing or displaying goods or merchandise belonging to the resident abroad.
2. The holding of stocks of goods or merchandise belonging to the resident abroad, solely for the purpose of storing or displaying those goods or merchandise, or for them to be processed by some other entity.
3. The use of a place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise for the resident abroad.
4. The use of a place of business solely for the purpose of carrying on activities of a preparatory or auxiliary character for the activities of the resident abroad, such as advertising, supply of information, scientific research, preparation for placing loans or other similar activities.
5. A general warehouse holding goods or merchandise belonging to a resident abroad under bond, or delivery thereof for importation into the country.

The resident abroad shall also not be deemed to have a permanent establishment in Mexico by virtue of the legal or economic relations it maintains with maquila firms which habitually process goods or merchandise held in Mexico by the resident abroad, using assets supplied by the resident abroad or any related enterprise — provided Mexico has signed a double taxation treaty with the country of residence of the resident abroad, and the requirements of the treaty, including any informal arrangements reached by the parties for implementing the treaty, are being fulfilled. This is applicable if the maquila firms fulfil the conditions of the methodology for calculating the transfer price.

Final comments

For emerging countries, such as Mexico, that receive a lot of foreign direct investment, how a permanent establishment is defined is very important, since a large proportion of the tax revenue collectable depends on this.

In general, the description of the permanent establishment in Mexican legislation is very similar to Article 5 of the OECD Model Convention; but there are a number of differences. For example, the LISR excludes from its definition of permanent establishment a general warehouse in which goods or merchandise belonging to a resident abroad are held under bond; whereas the Model Convention does not list this as an exception.

The Model Convention does not consider rented premises as a fixed place of business of the resident abroad.

Article 5 of the Model Convention considers works construction sites as a place of business if they last longer than 12 months, whereas the criterion used in the Mexican regulation is half that – 183 days.

The Mexican legislation gives greater benefits to maquila operators than those provided by Article 5 of the Model, thereby forgoing a possible source of tax revenue from these firms. Thus far the differences mentioned are to the detriment of revenue collected by the Mexican Treasury.

The LISR in Mexico does not explicitly include “a place of management”, as defined in Article 5 paragraph 2 (a) of the Model, in its definition of a permanent establishment; but it does address this in its treatment of the concept of residency in national territory for corporate entities.

The Model states that “The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.” Unlike the Model Convention, Mexican legislation does not provide a precise definition. Nonetheless, in a careful study of the LISR, the tax context provides the same content.