

Excepciones al estatus de establecimiento permanente a la luz del MLI: ¿Qué se entiende por actividades preparatorias o auxiliares?

106

Con la entrada en vigor del Instrumento Multilateral (MLI, por sus siglas en inglés), resulta de suma importancia analizar los cambios que ello representará en la aplicación de prácticamente todos los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, como son las medidas adoptadas para impedir la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas, con las que se amplía ese concepto. Se requiere, por tanto, de un estudio mucho más profundo e individualizado de las actividades que efectivamente lleve a cabo quien pretenda aplicar un tratado para evitar la doble tributación, cuestiones que abordo en la presente colaboración

Mtra. Sarahí López Pedraza,
Asociada del Área Fiscal
de Santamarina & Steta



Santamarina
+ Steta

INTRODUCCIÓN

Derivado de los Informes Finales, tanto de la Acción 7 como de la Acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), se acordó que, a fin de evitar la elusión artificiosa al estatuto de establecimiento permanente, se modificaría la lista de actividades que constituyen excepciones al mismo con la finalidad de garantizar que todas estuvieran sujetas a la condición general de tener un carácter auxiliar o preparatorio, así como introducir un nuevo criterio que impidiera poder acogerse a dichas excepciones mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo.

Así, el 1 de julio de 2023, entró en vigor para México el MLI, surtiendo efectos –de forma general– sus disposiciones a partir del 1 de enero de 2024, con lo cual cobrará aplicación el artículo 13 del mismo, denominado “Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas” para definir que las excepciones al concepto de establecimiento permanente se constriñen a actividades preparatorias o auxiliares, así como para asentar las reglas antifragmentación de actividades para evitar el estatus de establecimiento permanente.

MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 5 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

El artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define el concepto de establecimiento permanente como *un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad* y, en su apartado 4, plantea lo que conocemos como la “lista negativa” del establecimiento permanente,¹ es decir, las actividades que no incluye este término, cuya inclusión se debió principalmente para garantizar la seguridad jurídica, evitar la imposición injusta (extraterritorial) y fomentar el comercio internacional.²

Sin embargo, la redacción del apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio era interpretada por algunos Estados en el sentido de que las actividades consideradas excepciones al estatus de establecimiento permanente eran intrínsecamente auxiliares o preparatorias, por lo que en automático se les debía beneficiar de dicha excepción; a diferencia de algunos otros países, que estimaban que se tenía que analizar en cada caso si las actividades listadas cumplían o no con la característica de ser auxiliares o preparatorias para poder exentarlas del estatus de establecimiento permanente.³

¹ En las versiones del Modelo de Convenio hasta 2014 las actividades listadas consistieron en:

- 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 fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e)
- g) En este último caso, la condición era que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de la combinación conservara su carácter auxiliar o preparatorio

En la versión de 2017, se introdujeron modificaciones, previéndose el carácter auxiliar o preparatorio para todas las actividades señaladas en el apartado 4 del artículo 5

² Arginelli, Paolo. “PE Negative list and Fragmentation of Activities Within Groups of Companies”. *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*. Guglielmo Maisto (Ed.). Vol. 17. EC and International Tax Law Series, IBFD. 2019, p. 98. Traducción libre

³ Mas Hernández, Jaime. “Acotando el abuso de EP: Medidas adoptadas en el marco de BEPS”. *Crónica Tributaria*. No. 158/2016 (189-207), p. 194. Véase en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/20_07.pdf

... se tienen que analizar en conjunto las actividades llevadas a cabo por la empresa de que se trate y no la actividad de manera aislada, pues, se insiste, ninguna es intrínsecamente auxiliar o preparatoria.

De este modo, con motivo de las discusiones sostenidas sobre la Acción 7 del Plan BEPS, se llegó a la conclusión de que era necesario asentar que todas las excepciones de establecimiento permanente se encontraran supeditadas a una condición preparatoria o auxiliar.

Bajo esta premisa, el artículo 13 del MLI determina dos opciones que los Estados pueden elegir (o ninguna de ellas) en relación con lo que específicamente se entenderá que no incluye el término de establecimiento permanente.

En el caso de México, al depositar el instrumento de ratificación del MLI el 15 de marzo de 2023,⁴ notificó la elección de la opción A contenida en el aludido artículo, cuyo texto es el siguiente:

...

Opción A

2. No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido en el que se defina el término "establecimiento permanente" se entenderá que dicho término no incluye:

a) las actividades mencionadas expresamente en el Acuerdo fiscal comprendido (antes de su modificación

por este Convenio) como actividades que no constituyen un establecimiento permanente, con independencia de que esa excepción a la condición de establecimiento permanente dependa de que la actividad tenga un carácter auxiliar o preparatorio;

b) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de desarrollar, para la empresa, una actividad no incluida en el subapartado a);

c) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) y b),

a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado c), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios tenga carácter auxiliar o preparatorio.

Resulta lógica la elección de esta opción por parte de México, en tanto que desde 2020 se reconocieron en la legislación nacional las medidas propuestas por la Acción 7 del Plan BEPS, por lo que el primer párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), vigente a partir de ese año, sujeta todas las excepciones al establecimiento permanente a la condición de que las actividades tengan el carácter de preparatorio o auxiliar.

Así, con la elección de la opción A del numeral 13 del MLI, se mantienen las excepciones a que se refiere el artículo 5, apartado 4, incisos a) al d), del Modelo de Convenio hasta 2014, pero sujetas específicamente a que sean de carácter auxiliar o preparatorio y las excepciones del artículo 5, apartado 4, incisos e) y f) del Modelo de Convenio, que refieren a cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio y la combinación de las actividades que conserve esta característica.⁵

Es preciso señalar que, de acuerdo con el propio texto del artículo 13 del MLI, la aplicación de la opción elegida en relación con una disposición de un convenio fiscal comprendido se hará únicamente cuando

⁴ Estatus de la Lista de Reservas y Notificaciones al Depositar el Instrumento de Ratificación, p. 35. Véase en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-mexico-instrument-deposit.pdf>

⁵ La modificación que tendrá esta disposición en los convenios fiscales comprendidos por el MLI deberá analizarse en cada caso, pues existen en los que el inciso e) se refiere a publicidad, suministro información, investigaciones científicas u otras actividades similares y otros convenios en los que no se contempla el supuesto de combinación de actividades

todas las jurisdicciones contratantes hayan decidido aplicar la misma opción y remitido la notificación.

En ese sentido, dado que México optó por la opción A, es decir, aplicar el artículo 13, apartado 2, solamente podrá hacerlo respecto de otras jurisdicciones que también hayan elegido dicha opción.

ALCANCE DE LOS CONCEPTOS “PREPARATORIO” Y “AUXILIAR”

Bajo ese contexto, al advertir que la esencia de las excepciones al estatuto de establecimiento permanente es precisamente el carácter auxiliar o preparatorio, resulta trascendente definir lo que se entiende por estos conceptos.

Al respecto, no existe dentro del Modelo de Convenio (ni en la legislación local) una definición específica de actividades auxiliares o preparatorias, dado que esto dependerá en gran medida del tipo de negocio que se esté analizando en particular, el alcance de las actividades involucradas y de sus características específicas, lo cual requiere de un estudio específico caso por caso.

En relación con lo anterior, se ha considerado que una actividad es auxiliar cuando se lleva a cabo meramente para apoyar o servir como ayuda para otra actividad principal, interpretación que se ve robustecida por el hecho de que las actividades a que se refieren los incisos a) al e) del apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio se limitan a casos en los que tales actividades se ejecutan para la empresa o se refieren a bienes o mercancía pertenecientes a esta, lo que lleva a concluir que ninguna actividad es ontológicamente auxiliar o preparatoria, sino que se toma como tal cuando se realiza exclusivamente como apoyo de otra actividad (principal) de la misma organización.⁶

Siguiendo la regla general de interpretación de los tratados establecida en el artículo 31 de la Convención de Viena, deberán interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Bajo ese entendido, de acuerdo con su sentido corriente, lo preparatorio o auxiliar de las excepciones al establecimiento permanente son dos criterios independientes, en tanto que el primero, de conformidad con el *Cambridge Dictionary*, es aquello *a modo de introducción o para preparar algo*, mientras que lo auxiliar es lo que *ayuda o complementa*.

Ahora bien, de acuerdo con su contexto, esto es, los comentarios del Modelo de Convenio (atendiendo a los relativos al Modelo de Convenio de 2010), se observa que se ha sostenido que *el criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa*, siendo conveniente *estudiar separadamente cada caso y*, en los comentarios al Modelo de Convenio de 2014, se reitera que *un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.*⁷

De este modo, se tienen que analizar en conjunto las actividades llevadas a cabo por la empresa de que se trate y no la actividad de manera aislada, pues, se insiste, ninguna es intrínsecamente auxiliar o preparatoria. Además, se debe definir qué es lo esencial o significativo de tales actividades en conjunto, cuestión que desde luego no resulta una tarea fácil y que se complica aún más ante la diversidad, complejidad y globalidad que actualmente han adquirido los negocios, sobre todo los digitales.

En estas circunstancias, para ahondar en la determinación de los conceptos referidos, vale la pena hacer alusión al Informe Final de 2015 de la Acción 7 del Plan BEPS, a través de la cual se propuso modificar el texto del apartado 4 del artículo 5 como ahora se prevé en la opción A del numeral 13 del MLI, en tanto que las modificaciones que también se plantearon para los comentarios al Modelo de Convenio hasta 2014 resultan más ilustrativas.

De conformidad con estos cambios, se adicionaron consideraciones respecto de ambos conceptos para señalar que *una actividad tiene carácter preparatorio cuando se lleva a cabo bajo en miras de la ejecución de aquello que constituye la parte esencial*

⁶ Arginelli, Paolo. *Op. cit.*, p. 117

⁷ Párrafo 24 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de 2010

... al analizar si una determinada actividad puede caer en las excepciones al establecimiento permanente, lo primero que se debe tener claro es en qué consiste la parte esencial, significativa y/o principal del negocio en cuestión...

*y significativa de la actividad integral de la empresa... una actividad con carácter auxiliar corresponde generalmente a aquella que se ejecuta como apoyo, sin ser parte de la misma, de la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa.*⁸

Dentro de estas adiciones, resaltan algunas que se hicieron en el sentido de acotar que una actividad preparatoria antecede a otra, por lo que a menudo será ejecutada por un periodo corto, dependiendo de la duración de la naturaleza de la actividad principal de la empresa, aunque existe también la posibilidad de llevar a cabo una actividad durante un periodo sustancial en preparación de actividades que se realicen en otro lugar.

Asimismo, se menciona que una actividad que requiere una proporción importante de su activo o de trabajadores de la empresa es improbable que pueda ser considerada como una actividad auxiliar.

Por otra parte, en los comentarios al Modelo de Convenio de 2017, que ya contempla el carácter auxiliar o preparatorio expreso para todas las actividades y combinación de las mismas, se añade que los *lugares de negocios pueden perfectamente contribuir a la productividad de la empresa, pero los servicios que*

*prestan están tan alejados de la obtención del beneficio que resulta difícil asignarles parte del mismo.*⁹

Así pues, al analizar si una determinada actividad puede caer en las excepciones al establecimiento permanente, lo primero que se debe tener claro es en qué consiste la parte esencial, significativa y/o principal del negocio en cuestión, en tanto que ello será el eje sobre el que giren las posibles actividades auxiliares o preparatorias.

Al respecto, los ejemplos citados en los comentarios al Modelo de Convenio de 2017 en relación con cada inciso del apartado 4 del artículo 5 resultan útiles para entender la lógica detrás de cada una de las actividades listadas como excepciones.

Por ejemplo, en el caso de instalaciones que se utilizan únicamente para la compra de bienes y mercancías para una empresa, dado que la excepción se refiere a que precisamente esta actividad sea preparatoria o auxiliar, normalmente no se aplicará cuando el conjunto de la actividad de la empresa consista en la venta de los bienes o mercancías y la compra sea una de las funciones principales de esa actividad.

Otro ejemplo es el de una empresa con ramificaciones internacionales, que instala una oficina de dirección en un Estado en el que dispone de filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios y esa oficina desarrolla funciones de supervisión y coordinación de todos los departamentos de la empresa situados en dicha zona, entonces la excepción de establecimiento permanente no será aplicable, en tanto que la función de dirección de una empresa constituye un elemento esencial de su actividad, incluso si se limita a una parte de sus operaciones.

Por otro lado, identificar la parte esencial, significativa y/o principal de un negocio resulta ser todo un reto en los modelos actuales en los que, debido a su digitalización, no necesariamente es posible reconocer en qué medida una actividad que se lleva a cabo en una determinada jurisdicción es auxiliar o preparatoria de lo que llamamos el *core business* de una empresa.

⁸ Véase en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1688858146&id=id&accname=guest&checksum=9F613A97B71FB29F4ADA8465351D9792> p.28

⁹ Párrafo 58 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de 2017

En relación con esto último, como parte del trabajo de la Acción 1, se planteó que se debía tomar en cuenta si determinadas actividades consideradas auxiliares son componentes cada vez más importantes en las empresas de la economía digital, como podría ser, por ejemplo, el caso en el que la cercanía a los clientes o la necesidad de llevar a cabo entregas inmediatas a los mismos sea un factor clave del modelo de negocios de un vendedor de productos por Internet, siendo entonces el mantenimiento de un almacén local una actividad principal del vendedor y no solo una auxiliar.

Además, debe tomarse en cuenta que, concretamente, el MLI se concibe de una forma dinámica, por lo que las nuevas actualizaciones al Modelo de Convenio pueden ser implementadas multilateralmente y, en ese sentido, mayores referencias que puedan ayudar a concretar las ideas sustanciales de los conceptos “preparatorias o auxiliares” podrán irse desarrollando.

Para abonar a lo anterior, es posible referir también algunas decisiones jurisdiccionales internacionales (dado que en México no existen criterios al respecto), como pueden ser los casos españoles de Roche y Dell, en los que se aborda el estudio de si una actividad específica constituye un establecimiento permanente, contemplándose las excepciones al mismo.

En el caso de Roche, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en Madrid¹⁰ resolvió que, no obstante que Roche Vitamins Europe, dedicada a la comercialización de productos farmacéuticos, cosméticos y de alimentación animal, se servía en España de un establecimiento permanente, puesto que, a partir de 1999 poseía un local arrendado desde el que vendía las mercaderías de esa naturaleza que compraba a Roche Vitaminas, la compañía no giraba en el local

alquilado, donde carecía de los medios personales y materiales para realizar los actos propios de su negocio, sino que en realidad se limitaba a almacenarlos y a distribuirlos a sus clientes.

En el ejemplo de Dell Products Ltd¹¹ (residente en Irlanda) llevaba a cabo, a través de Dell España, S.A. –en las instalaciones y con el personal de esta última–, actividades de promoción, venta y captación de clientes, gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, *marketing* y publicidad para toda la clientela en España, servicio de almacén y logística, servicios de instalación, gestión de cobro para toda la clientela en dicho país, así como control de solvencia y créditos, las cuales no se consideraron como actividades auxiliares debido a su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla Dell Products Ltd.

Por otra parte, un punto que es crucial tomar en cuenta en el análisis que se lleve a cabo es la norma antifrAGMENTACIÓN establecida en el apartado 4 del artículo 13 del MLI,¹² en el sentido de que una empresa no podrá fragmentar una operación cohesiva de negocios en varias operaciones más pequeñas para argumentar que cada una de ellas era meramente una actividad preparatoria o auxiliar.

Al respecto, en el artículo 13 del MLI se precisa que no se aplicará lo dispuesto en su apartado 2 (para el caso de México) al lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga, cuando esta u otra estrechamente vinculada¹³ desarrolle actividades en ese mismo lugar o en otro en la misma jurisdicción; así también:

1. Ese lugar o el otro constituye un establecimiento permanente para dicha empresa o aquella estrechamente vinculada, de conformidad con un convenio

¹⁰ Recurso de casación 1626/2008. Véase en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e39b958ff3952097/20120203>

¹¹ Recurso de casación 1475/2016 resuelto por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo. Véase en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a196edebf95c01daaaa80cf6f6c206d954a4>

¹² Hasta antes de la concepción del artículo 13 del MLI, únicamente se abordaba en el párrafo 27.1 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de 2014 y en la versión de 2017 del mismo se introdujo el apartado 4.1 al artículo 5

¹³ De acuerdo con el artículo 15 del MLI, una persona está estrechamente vinculada a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente vinculada a una empresa si una participa directa o indirectamente en más del 50% en la otra (o, en el caso de una sociedad, en más del 50% del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio), o bien si un tercero participa directa o indirectamente en más del 50% (o, en el caso de una sociedad, en más del 50% del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de su participación en el patrimonio) en la persona y la empresa



fiscal comprendido en el que se defina el establecimiento permanente; o bien,

2. El conjunto de la combinación de las actividades desarrolladas por ambas empresas en el mismo lugar o por la empresa o aquella estrechamente vinculada en los dos lugares distintos no tiene carácter preparatorio o auxiliar.

Las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar o por la empresa o aquella estrechamente vinculada en los dos lugares distintos están condicionadas a que constituyan funciones complementarias que formen parte de una operación económica cohesionada.

Escapa al alcance de la presente colaboración el análisis específico de la norma antifragmentación referida; sin embargo, lo que se debe tener presente al momento de determinar si una actividad es preparatoria o auxiliar es que la finalidad de dicha norma es evitar que las empresas multinacionales implementen estrategias o estructuras mediante

las cuales dividan la totalidad de un negocio cohesionado en distintas actividades para considerar que cada una de estas actividades son solamente preparatorias o auxiliares y, por tanto, abstraerse del estatus de establecimiento permanente, por lo que habrá de estudiarse también si, en el caso concreto, no nos encontramos ante la fragmentación de una operación económica cohesionada.

CONCLUSIONES

Como es posible observar, la determinación de si una actividad tiene el carácter de preparatorio o auxiliar dependerá siempre del negocio en particular de que se trate, por lo que definitivamente habrá de hacerse un análisis caso por caso, tomando en consideración los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, así como las limitantes que se establecieron a través de la norma antifragmentación, teniendo presente en todo momento el alcance que tiene el artículo 13 del MLI sobre el convenio específico que se esté estudiando. •