DOMESTICACIÓN DE SOCIEDADES

Por Gerardo Nieto y
Alejandro Barrera

I. Introducción.

Cada Estado, en ejercicio de su soberanía, está facultado para determinar el régimen legal de sus nacionales y de los extranjeros.

Esta clasificación es de suma importancia, pues los derechos y obligaciones de cada uno de estos sujetos dependerán de esa calidad. En efecto, las obligaciones y los derechos políticos, públicos y privados que otorga un Estado a sus nacionales no son iguales que los que le reconoce a los extranjeros. Así, el Estado tiene reglas con distinto contenido para sus nacionales y extranjeros, por lo que es indispensable conocer los supuestos que, de surtirse, le otorgan a una persona la "calidad" de nacional.

La materia fiscal no es una excepción a esta distinción, pues aun cuando en esta área existen otros criterios como es el de la residencia, la nacionalidad ha adquirido relevancia debido a algunas modificaciones a las leyes fiscales que afectan a las personas morales. Este trabajo pretende analizar algunos aspectos legales en el ámbito fiscal de la llamada "domesticación" de sociedades.

II. Antecedentes y razones de selección del tema.

El artículo 14, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, señala que por enajenación de bienes se entiende cualquier transmisión de propiedad, inclusive la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B del mismo ordenamiento.

Así, toda escisión o fusión de sociedades califica como una enajenación, salvo que se cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, el último párrafo de este último artículo señala que los supuestos de escisión y fusión que no constituyen enajenación para efectos fiscales, sólo serán aplicables tratándose de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.

Por lo tanto, toda fusión o escisión de sociedades extranjeras califica como una enajenación, con todas las consecuencias fiscales que de ello derive. En virtud de esta circunstancia, se ha intentado evitar el impacto fiscal mediante la llamada "domesticación" de sociedades, que no es otra cosa más que la "naturalización mexicana" de una sociedad extranjera. Es importante señalar que aún cuando esta estrategia ya se ha llevado a la práctica, existen opiniones encontradas respecto a la legitimidad legal de llevarla a cabo y, por ende, a sus efectos.

Con base en lo expuesto, procederemos a analizar, en primer término, la nacionalidad de las personas morales y, finalmente, los efectos fiscales de la domesticación de sociedades.

III. Desarrollo.

Primera Parte: Cambio de Nacionalidad de Personas Morales.

1. Estado.

Como lo señalamos previamente, la pertenencia o no a un Estado define varios de los derechos y obligaciones que tiene cada individuo, por lo que es indispensable conocer cuáles son los elementos que determinan esa "calidad" de nacional. Para ello, debemos conceptualizar el término Estado, y posteriormente la relación que tiene éste tanto con sus nacionales como con los extranjeros.

Hans Kelsen define al Estado, como la comunidad creada por un orden jurídico nacional (en oposición al internacional).[1] Ahora bien, ese orden jurídico nacional requiere para su existencia, necesariamente de ciertos elementos como son un territorio, poder y población.[2]

El territorio representa el espacio geográfico en que el Estado ejerce su poder. Por su parte, el poder no es otra cosa más que la potestad, autoridad y dominación que se ejerce sobre algo, en este caso, sobre la población. Por lo tanto, no se puede concebir al Estado sin cualquiera de estos tres elementos.[3]

Para el objetivo de esta ponencia, el elemento "población" adquiere importancia relevante.

La población se conforma por todos aquellos sujetos sobre los cuales se ejerce un poder, dentro o fuera de su territorio. De lo anterior se advierte que la población de un Estado no se limita exclusivamente a sus nacionales, ya sea que vivan dentro o fuera del territorio, sino también a los extranjeros que se encuentren dentro de su territorio y sobre los cuales se ejerce un poder.

Por lo tanto, la población de un Estado se divide en dos categorías: nacionales y extranjeros, y es precisamente la nacionalidad lo que nos permite diferenciar entre unos y otros.

2. Nacionalidad vs. Estatalidad.

A. Nacionalidad.

La palabra "nacionalidad", según el Diccionario de la Lengua Española, etimológicamente deriva de "nación", que proviene del latín "*natio, onis*", que a su vez significa acción de nacer, nacimiento, nación, pueblo, gente nacida en determinado lugar. Por lo tanto, podemos definir a la nacionalidad como la pertenencia a una nación.

---

[1] Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Editorial UNAM. México 1988 Pág. 215.
[2] Jellineck, Georg. Teoría General del Estado.
[3] Niboyet, J. P. Principios de Derecho Internacional Privado. Editorial Nacional Edinal. México 1965.

Existen varias definiciones de lo que es la nación, sin embargo, podemos sostener que es un conjunto de individuos que comparten una cultura similar, constituida por una misma lengua, tradiciones y un pasado común. Se trata, por tanto, de un concepto sociológico, no jurídico.[4] Sobre ello Max Weber indica que la nación es la posesión por ciertos grupos humanos de un sentimiento específico de solidaridad interna frente a otros grupos humanos.[5]

En la doctrina suele atribuirse a este concepto sociológico (nacionalidad) un sentido jurídico, lo cual es incorrecto y genera confusiones. Así por ejemplo, algunos autores han definido a la nacionalidad como el vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con el Estado.[6] Lo anterior lo estimamos equivocado, puesto que la nación no es una estructura jurídica, como lo es el Estado, sino social, lo perteneciente a la nación evidentemente no puede tener un contenido jurídico, sino social.

Así pues, los conceptos nación y Estado atienden a aspectos distintos, por lo que el vínculo jurídico que relaciona al Estado con los individuos no puede ser la nacionalidad.

B. Estatalidad

La estatalidad es un concepto jurídico que implica la existencia de ciertos derechos y obligaciones por parte del Estado para con quienes se encuentran comprendidos en su ámbito de soberanía; de lo que deriva, en contraparte, que al designar como "estatal" a una persona, se le estará determinando una calidad externa, ya no natural, que aplicada como un medio de sujeción al Estado, le atribuye derechos y obligaciones frente a éste.[7]

Desgraciadamente el término "nacionalidad" se utiliza indiscriminadamente para hacer referencia a conceptos jurídicos así como sociológicos, aún cuando en estricto sentido únicamente puede hacer alusión a efectos sociológicos.

No obstante lo antes indicado, en virtud de que inclusive en nuestra legislación se utiliza este concepto de manera equivocada, procederemos a analizar el concepto de nacionalidad como si se tratara de la estatalidad.

3. Nacionalidad (Estatalidad) como atributo de las personas.

Para entender la naturaleza del concepto jurídico de nacionalidad (estatalidad), debemos remontarnos a los conceptos de persona y personalidad.

---

[4] Recasens Siches, Luis. Sociología. Editorial Porrúa 1986 Pág. 502
[5] Citado por Recasens Siches, Op Cit. Pág. 495.
[6] Niboyet. J.P. op. cit. pag. 1
[7] Climent Bonilla, Ma. Margarita. Nacionalidad, Estatalidad y Ciudadanía. Editorial Porrúa. México 2002 Pág. 6

Jurídicamente las personas son definidas como centros de imputación de derechos y obligaciones.[8] Ahora bien, el concepto de personalidad está íntimamente ligado al de persona, no porque se confunda sino porque la personalidad es una manifestación, una proyección del ser en el mundo objetivo.[9]

La personalidad lleva implícitas ciertas cualidades que le son propias a su misma naturaleza.

Los atributos de las personas físicas, es decir, aquellas cualidades que son constantes y necesarias en todas las personas físicas son: el nombre, el domicilio, el estado civil, patrimonio y nacionalidad.

Por lo tanto, jurídicamente la nacionalidad (estatalidad) es un atributo de las personas, es decir, un elemento que no puede faltar en cualquier persona.

4. Principios que rigen la Nacionalidad (Estatalidad).

La doctrina señala cuatro reglas o principios que rigen a la nacionalidad y que son los siguientes:

A. Toda persona debe tener una nacionalidad.

Como lo señalamos anteriormente, por tratarse de un atributo de las personas, éstas, ya sean físicas o morales, deben contar necesariamente con una nacionalidad.

En este punto es importante hacer referencia a los apátridas, que son aquellas personas que carecen del atributo de nacionalidad (estatalidad). Sin embargo, como lo señalan algunos autores, el caso de los apátridas no consiste en que los sujetos carezcan de nacionalidad, sino que únicamente se desconoce o no se ha definido, pero cuenta definitivamente con una nacionalidad.

B. Toda persona desde su origen debe tener nacionalidad.

Este principio está íntimamente relacionado con el primero, puesto que necesariamente toda persona, desde su origen, tiene una nacionalidad (estatalidad). Esto no implica que la persona esté impedida para cambiar su nacionalidad (estatalidad).

C. Cada Estado determina soberanamente quiénes son sus nacionales.

La legislación interna de cada país determina quiénes son sus nacionales y, en consecuencia, de forma tácita y por exclusión, quiénes son los extranjeros. Asimismo, es la propia legislación de cada Estado la que señala los requisitos y condiciones que en su caso deben cumplir los extranjeros para adquirir la nacionalidad (estatalidad) de ese Estado.

---

[8] Eduardo García Máynes en su libro Introducción al Estudio del Derecho (pág. 273) señala que las personas jurídicas se dividen en dos grandes grupos: físicas y morales. Las primeras corresponden al sujeto jurídico individual, es decir, al hombre, en tanto el segundo se refiere a las asociaciones dotadas de personalidad.

[9] Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil. Editorial Porrúa México 1989 pag. 306

D. Puede cambiarse voluntariamente la nacionalidad, con el consentimiento del nuevo Estado.

El artículo 15 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre reconoce: "A nadie se privará arbitrariamente de su nacionalidad ni del derecho a cambiar de nacionalidad". Por lo tanto, sólo aquellos sujetos que cumplan con los requisitos y condiciones que establezca la legislación del propio Estado podrán adquirir una nueva nacionalidad (estatalidad).

No obstante ello, cabe indicar que el cambio de nacionalidad es un derecho natural de los hombres, no de las personas morales, por lo que el reconocimiento de este derecho no les es extensivo a estas últimas, como más adelante se advertirá.

5. Fundamentos Constitucionales y Legales de la Nacionalidad (Estatalidad).

Cada Estado conforme a su régimen interno determina quiénes son extranjeros y nacionales.

En México, el artículo 73 Constitucional faculta al Congreso de la Unión para dictar leyes en materia de nacionalidad (estatalidad):

> **Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:
> …….
> XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República.

Adicionalmente el artículo 30 de la Constitución señala quiénes son nacionales mexicanos. Sobre este punto es de advertir que el artículo de referencia únicamente hace mención a las personas físicas. Sin embargo, la Ley de Nacionalidad, expedida con fundamento en lo dispuesto por el artículo 73, fracción XVI de la Constitución, define con toda claridad cuáles son las personas morales de nacionalidad mexicana.

6. Modos de adquisición de la Nacionalidad (Estatalidad).

La doctrina divide las formas de adquisición de la nacionalidad en dos: las originarias y las derivadas.

A. Modos originarios.

Son aquellos que otorgan la nacionalidad (estatalidad) desde su origen y son distintos para las personas físicas y las morales.

a. Personas Físicas.

En el caso de las personas físicas, el haber nacido dentro del territorio del Estado *(ius soli)* o el origen de los padres *(ius sanguinis),* como la propia legislación (artículo 30 de nuestra Constitución), constituyen los criterios que determinan la nacionalidad de las personas físicas. Sin embargo, otros países reconocen otras formas de adquirir la nacionalidad como es el domicilio *(ius domicilii)*.[10]

Ordinariamente ambos criterios coinciden, es decir, las personas suelen nacer en el territorio de donde son originarios los padres. Sin embargo, en caso de que esto no suceda, pudiese ocurrir que las personas tengan dos nacionalidades (estatalidades), lo cual es contrario al primer principio doctrinario a que hicimos referencia.

"Para evitar los problemas que suscita la no coincidencia del *ius soli* y el *ius sanguinis*, la mayoría de los países han adoptado un sistema mixto, por medio del cual se atribuye a los hijos de extranjeros la estatalidad del lugar donde hayan nacido o subsidiariamente la de sus padres, de modo provisional, mientras ejercitan el derecho de opción al llegar a la mayoría de edad."[11]

b. Personas Morales.

En cuanto a las personas morales, al igual que ocurre con las personas físicas, existen distintas teorías.

Algunas teorías sostienen que la nacionalidad de las personas morales se obtiene en base a que se hayan constituido conforme a las leyes del país; otras teorías reconocen que la nacionalidad de la persona moral dependerá del lugar en que tenga fijado su domicilio; algunos autores indican que la nacionalidad de la persona moral debe ser el lugar de nacionalidad de los accionistas y, finalmente, una cuarta teoría sostiene que la nacionalidad es el lugar donde tenga su centro de explotación o control.

México se adhiere a dos criterios, amalgamándolos en uno solo, según se desprende el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, que señala:

> **Artículo 8.** Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal.

Por lo tanto, para efectos de la legislación mexicana, las personas morales tienen nacionalidad (estatalidad) mexicana cuando reúnan ambos requisitos: se constituyan conforme a la legislación mexicana y tengan su domicilio legal en el país.

i. Constitución de la persona moral.

---

[10] Desde el punto de vista de la nacionalidad (estatalidad) el domicilio se entiende como el lugar en que un individuo reside habitualmente, es decir, en donde establece su morada fija y permanente y por escepcón, el lugar del centro principal de sus negocios, o el lugar donde resida o donde se encuentre. (Artículos 29 del Código Civil Federal)..

[11] Climent Bonilla, Ma. Margarita. Op. Cit. Pág. 33

El término constitución, en el caso que nos ocupa, es definido por el Diccionario de la Lengua Española como acción y efecto de constituir, que a su vez significa, formar, componer, establecer, erigir, fundar. Por lo tanto, la constitución de una sociedad es aquel procedimiento legal que se sigue para formar o crear una persona moral.

Al respecto, el Maestro Jorge Barrera Graff señala lo siguiente:

"La constitución de la sociedad supone que todos los socios fundadores convengan sobre todos los requisitos y los elementos del contrato social; en las sociedades regulares, la etapa inicial seguirá la protocolización notarial (artículo 5), y finalmente, la inscripción en el Registro de Comercio (artículo 2 párrafo primero). En cambio, en las sociedades irregulares no opera la inscripción en el Registro de Comercio y ellas, a través de su fundador o de un representante, se ostentan ante terceros (artículo 2, párrafo segundo de la Ley general de Sociedades Mercantiles). En efecto, si una persona (vgr. El promotor), celebra operaciones a nombre de la sociedad, ésta surge y se le atribuye personalidad; y quien o quienes hayan actuado por ella asumen responsabilidad por las operaciones que celebren."[12]

ii. Domicilio legal.

El domicilio, como lo señalamos previamente, es un atributo de las personas. Se define como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él. [13]

La ley reconoce diversos tipos de domicilio, por ejemplo, se considera "domicilio convencional", según el artículo 34 del Código Civil Federal, el que se designa para el cumplimiento de determinadas obligaciones; el "domicilio voluntario" es el que deriva de la intención de las personas; finalmente el domicilio legal es el determinado en forma imperativa por la ley para ciertos sujetos, independientemente del lugar en que haya establecido su domicilio físico.[14]

En efecto, el artículo 30 del Código Civil Federal señala lo siguiente:

> **Artículo 30.** El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.

Es importante mencionar que el artículo 30 antes transcrito expresamente indica cuál es el domicilio legal de las personas físicas, pero no existe una disposición que defina el domicilio legal aplicable a las personas morales. Inclusive, el artículo 31 señala

---

[12] Barrera Graff, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil Editorial Porrúa. Mëxico 1991 pág. 321.
[13] Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil Tomo I. Editorial Porrúa. Mëxico 1988 Pág. 189
[14] Instituto de Investigaciones Jurídicas. Código Civil Comentado. Tomo I Editorial Miguel Angel Porrúa. México 1997 Pág. 34

expresamente cuál es el domicilio legal de determinados sujetos, todos ellos personas físicas.

Tomando en cuenta lo anterior, podría parecer que las personas morales carecen de domicilio legal. Sin embargo, de una interpretación armónica de las disposiciones legales, concluiríamos que la definición de domicilio legal contenida en el artículo 30 del Código Civil Federal también puede aplicarse a las personas morales. Así pues, podemos sostener que el domicilio legal de las personas físicas o morales, es el lugar que la ley fije para el cumplimiento de sus derechos y obligaciones.

Tomando en cuenta lo anterior, el domicilio legal de las personas morales es el señalado en el artículo 33 del Código Civil Federal, que dispone lo siguiente:

> **Artículo 33.** Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.
> Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción se considerarán domiciliadas en este lugar; en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.
> Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

En consecuencia, el domicilio legal de las personas morales es, en principio, el lugar donde se halle establecida su administración.

B. Modos derivados.

Son modos derivados aquellos que hacen adquirir una nueva nacionalidad (estatalidad) por actos posteriores, como es el caso de la naturalización[15] en las personas físicas.

Es importante señalar que la naturalización es el único modo derivado de adquisición de la estatalidad, según la Ley de Nacionalidad.

7. Cambio de Nacionalidad (Estatalidad) en las Personas Morales.

Como lo indicamos previamente, la naturalización es una figura derivada de adquirir la nacionalidad, pero está reservada exclusivamente a las personas físicas. Por lo tanto, conforme a la legislación mexicana, no es posible que una persona moral extranjera adquiera la nacionalidad (estatalidad) mexicana, ya que se trata de una situación no prevista por la legislación.

---

[15] Ma. Margarita Climent define a la naturalización como el acto soberano y discrecional de la autoridad pública por el cual otorga a un individuo, a petición del mismo una nueva estatalidad, la del Estado que dicha autoridad representa.

Alguna corriente de pensamiento opina que es posible llevar a cabo el cambio de nacionalidad (estatalidad) de sociedades extranjeras, aún cuando esta circunstancia no está regulada por la legislación respectiva, en virtud de que la legislación del país de origen de la sociedad, permite llevar a cabo esa modificación.

Lo anterior, a decir de los que sostienen esta corriente de pensamiento, se fundamenta en lo dispuesto por el artículo 2736 del Código Civil Federal que señala lo siguiente:

> **Artículo 2736**. La existencia, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución liquidación y fusión de las personas morales extranjeras de naturaleza privada se regirán por el derecho de su constitución, entendiéndose por tal, aquél del Estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo requeridos para la creación de dichas personas.
> En ningún caso el reconocimiento de la capacidad de una persona moral extranjera excederá a la que le otorgue el derecho conforme al cual se constituyó.
> Cuando alguna persona extranjera de naturaleza privada actúe por medio de algún representante, se considerará que tal representante, o quien lo substituya, está autorizado para responder a las reclamaciones y demandas que se intenten en contra de dicha persona con motivo de los actos en cuestión.

Así, se ha intentado demostrar que este artículo constituye el fundamento legal para el cambio de nacionalidad (estatalidad) de personas morales, la cual se interpreta por esta corriente de pensamiento como si remitiera a la legislación del país de origen para llevar a cabo el cambio de nacionalidad. En otras palabras, si el Estado origen permite el cambio de nacionalidad, con fundamento en el artículo 2736 del Código Civil Federal se considera que es posible llevarla a cabo en México.

En consecuencia, con este fundamento se pretende en muchas ocasiones modificar los estatutos sociales de la persona moral extranjera para adaptarlos a las disposiciones fiscales mexicanas, para que posteriormente sean protocolizados por un notario.

En nuestra opinión, desde un punto de vista jurídico, no es posible llevar a cabo la modificación de la nacionalidad (estatalidad) de una sociedad extranjera a una mexicana, en virtud de las siguientes consideraciones:

A. Fundamento legal.

Estimamos que el alcance que esta corriente de pensamiento pretende darle al artículo 2736 del Código Civil Federal para fundamentar tal modificación, no es del todo válido.

Para comprender mejor este extremo, es conveniente atender a una interpretación histórica del artículo 2736 del Código Civil Federal.

Originalmente este artículo tenía otro texto; sin embargo, fue modificado en dos ocasiones; primero el 23 de diciembre de 1974 y, posteriormente, el 7 de enero de 1988. Ambos cambios intentaron hacer congruente su contenido con la Convención Interamericana sobre Personalidad y Capacidad de las Personas Jurídicas en el Derecho Internacional, la cual en su artículo 2 indicaba que los requisitos de forma de las personas jurídicas deben regirse por la ley del lugar de su constitución. En otras palabras, ese artículo reconoce el principio jurídico *"locus regit actum"* (la ley del lugar rige el acto) el cual se recoge también en el artículo 13, fracción V del mismo Código Civil.[16]

Siguiendo el criterio de la citada Convención y del propio Código Civil Federal, los requisitos de las personas jurídicas deben regirse por la ley del lugar de su constitución. Por lo tanto, las formalidades requeridas para la creación de una persona jurídica serán las que exija la legislación del lugar de su constitución. Sin embargo, si esas entidades extranjeras desean operar en México, pueden hacerlo sin necesidad de nuevas formalidades, pero los efectos jurídicos que se produzcan con motivo de su funcionamiento en México se rigen por las leyes mexicanas.

Con base en lo anterior se concluye que aún cuado la legislación de un país permita el cambio de nacionalidad (estatalidad), ésta sólo puede ser válida si la legislación del Estado Mexicano lo permitiera, lo cual a la fecha sólo ocurre con las personas físicas, pero no con las morales.

B. La modificación de estatutos no es constitución.

Como lo indicamos previamente, la legislación mexicana no prevé la posibilidad de que las personas morales extranjeras adquieran la nacionalidad mexicana, como sí ocurre con el procedimiento de naturalización para las personas físicas.

Asimismo, como antes lo señalamos, el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad señala que son personas morales de nacionalidad mexicana, las que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y tengan en el territorio nacional su domicilio legal.

La constitución es el acto que le da nacimiento u origen a una entidad, por lo que consideramos que las modificaciones a los estatutos para hacerlos congruentes con las disposiciones legales mexicanas, no es un acto de constitución, sino más bien se trata de una modificación a las reglas bajo las cuales se constituyó la entidad.

Por lo tanto, al no tratarse de una constitución formal y legalmente, en nuestra opinión la modificación de los estatutos no califica como constitución y, en consecuencia, no se reúnen los requisitos legales para considerarla como una sociedad de nacionalidad mexicana.

---

[16] El artículo 13, del Código Civil Federal señala que la determinación del derecho aplicable se hará conforme a las siguientes reglas. V. Salvo lo previsto en las fracciones anteriores, los efectos jurídicos de los actos y contratos se regirán por el derecho del lugar en donde deban ejecutarse, a menos de que las partes hubieran designado válidamente la aplicabilidad de otro derecho.

Segunda Parte: Aspectos Fiscales de la Domesticación de Sociedades.

Independientemente de lo antes indicado, es importante mencionar que en la práctica se han llevado a cabo diversas operaciones de "domesticación" de sociedades, por lo que procederemos a analizar algunas particularidades de esta figura.

1. **Residencia fiscal vs. Nacionalidad.**

Desde un punto de vista fiscal, la potestad tributaria del Estado se puede ejercer con base en varios criterios, como puede ser la nacionalidad, la residencia, la fuente de riqueza y el lugar de negocios. México, como todos los países, no sigue un criterio único, sino más bien mixto para ejercer su potestad tributaria. Lo anterior se advierte de lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene en sus diversas fracciones los criterios que rigen la potestad tributaria mexicana y que son básicamente: residencia, lugar de negocios en el país (establecimiento permanente) y fuente de riqueza.

No existe una definición legal de lo que debe entenderse por residencia fiscal, sin embargo, el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación señala en qué casos se considera que una persona tiene residencia en México y, por lo tanto, los supuestos que generan la sujeción tributaria en el país.

Específicamente por lo que se refiere a las personas morales, el artículo 9 fracción II del Código Fiscal de la Federación, indica que se consideran residentes en México las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

La Regla 2.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, señala que se considera que una persona moral ha establecido su administración principal del negocio o sede de dirección efectiva en México, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- Se lleven a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México;
- Las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral sean residentes para efectos fiscales en México o tengan sus oficinas en el país;
- Se cuente con una oficina en el país donde se lleve a cabo la administración o control de la persona moral; o
- Se conserve la contabilidad de la empresa en el país.

Por lo tanto, si una entidad extranjera se coloca en cualquiera de los supuestos anteriores, para efectos fiscales se consideraría como residente fiscal mexicano y, en consecuencia, estaría sujeto a la potestad tributaria mexicana, esto es, estaría obligada a pagar el impuesto sobre la renta en el país, independientemente de su nacionalidad. Asimismo, según lo indicamos previamente, el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad señala que son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la

República Mexicana y tengan en ella su domicilio legal. Si no se cumplen uno de estos dos requisitos la sociedad no podrá considerarse como nacional mexicana.

La nacionalidad y la residencia fiscal no deben confundirse, pues uno no incide en el otro. En efecto, un extranjero sin abandonar su nacionalidad, puede ser residente fiscal mexicano y un mexicano sin abandonar tal característica, puede ser residente fiscal en el extranjero. Lo que determinará la facultad de México para ejercer la potestad tributaria sobre uno u otro será la residencia y no la nacionalidad.

Por lo tanto, la nacionalidad es un concepto diverso e independiente de la residencia fiscal.

2. Fusiones y Escisiones

Como se indicó anteriormente, el artículo 14, fracción IX del Código Fiscal de la Federación señala que toda transmisión de propiedad se entiende como enajenación de bienes, inclusive la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B del mismo ordenamiento.

Sin embargo, esta última regla de excepción no se encuentra disponible para sociedades constituidas conforme a las leyes extranjeras.

Es importante indicar que el requisito a que se refiere el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, no consiste en que la sociedad sea de nacionalidad Mexicana, sino únicamente que se haya constituido en México.

Recordemos que para que una sociedad sea nacional mexicana, se requiere cumplir ambos requisitos: constitución conforme a las leyes mexicanas y domicilio legal en el país.

Según la anterior definición, una sociedad constituida conforme a las leyes extranjeras que establezca su domicilio legal en el país no podrá aplicar lo dispuesto por el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación; en contraste, una sociedad constituida conforme a la legislación mexicana que tenga su domicilio fiscal en México si podrá aplicar la regla de excepción a que se refiere el artículo 14-B del Código que nos ocupa.

Por lo tanto, el requisito para llevar a cabo la fusión sin que se considere enajenación para efectos fiscales, no consiste en que las sociedades sean nacionales, sino que su constitución se haya realizado conforme a las leyes mexicanas, lo cual permite que una sociedad mexicana pueda nacionalizarse extranjera y aún conservar la posibilidad de llevara a cabo la fusión o escisión no gravada.

A. Domesticación de Sociedades Extranjeras

En la práctica han ocurrido casos en los que, para estar en posibilidad de aplicar lo dispuesto por el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, se ha “reconstituido” en México sociedades que ya habían sido constituidas al amparo de la legislación de otro país.

Como lo explicamos previamente, una entidad extranjera no puede "domesticarse" es decir, cambiar de nacionalidad a Mexicana, pues independientemente de que son conceptos distintos e independientes, la constitución es un acto único.

No obstante ello, algunos consideran que la transformación de los estatutos sociales de la sociedad extranjera para cumplir con los requisitos de la legislación mexicana califica como una "constitución mexicana", por lo que una vez protocolizados ante notario en México, la sociedad adquiere la nacionalidad mexicana. Sin embargo, en nuestra opinión, la protocolización de modificaciones a los estatutos, independientemente de que no implica adquirir la nacionalidad mexicana, no es un acto de constitución sino de modificación.

Con base en lo anterior, consideramos que no es posible domesticar una sociedad extranjera.

B. Cambio de nacionalidad de una Sociedad Mexicana al Extranjero.

Como lo señalamos previamente, el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación permite que se lleven a cabo la fusión o escisión de sociedades, sin que implique enajenación, siempre que las mismas se hayan constituido en México. Lo anterior permite que una sociedad mexicana, que hubiese cambiado de nacionalidad al extranjero, si así lo permite la legislación extranjera, pueda fusionarse o escindirse con los beneficios establecidos por el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Como se indicó anteriormente, la constitución es un acto único e irrepetible, por lo que si una sociedad se constituye en México, independientemente de que posteriormente cambie su nacionalidad (por ejemplo, cambiando su domicilio a otro país, cuya legislación le reconozca la nacionalidad), su constitución siempre será mexicana y, en consecuencia, podrá aplicar lo dispuesto por el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Un aspecto importante que debe cuidarse en este caso es la llamada "liquidación ficta" a que se refiere el segundo párrafo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se entiende que una persona moral residente en México se liquida, cuando deja de ser residente en México en los términos del Código Fiscal de la Federación. Derivado de lo anterior, la persona moral que se considera liquidada deberá presentar la declaración correspondiente por liquidación. Para estos efectos, la compañía que se considera liquidada será gravada como si hubiera enajenado todos sus activos a valor de mercado y en caso de que hubiere ganancia en dicha venta, deberá pagar el impuesto correspondiente.

Así, es importante que al momento de llevar a cabo la migración corporativa se evite perder la residencia fiscal mexicana y, con ello, la liquidación ficta, pero de tal forma que sea considerada como nacional del otro país. Por lo tanto, la sociedad no dejaría de ser considerada como constituida bajo las leyes mexicanas, pudiendo gozar de los beneficios a que se refiere el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, pero también sería considerada como nacional del otro país.

3. Discriminación.

El artículo 24 del Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, contiene diversos principios en materia fiscal, que son los siguientes:

a) No discriminación en razón de la nacionalidad (párrafos 1, 2 y 5)
b) Trato nacional a establecimientos permanentes (párrafo 3); y
c) Deducción de regalías, intereses y otros gastos (párrafo 4).

Específicamente el párrafo 1 del artículo 24 señala:

> 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Sin embargo, un nacional de un Estado Contratante que sea sometido a imposición en este Estado por su renta mundial y un nacional del otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial en el primer Estado no se encuentran en las mismas condiciones.

Por lo tanto, el principio de no discriminación señala que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto o gravamen que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado, y en la medida en que ambos sujetos se encuentran en las mismas condiciones.

El principio de no discriminación no se puede invocar cuando la ley fiscal establece un tratamiento diferente para las personas residentes y las no residentes. Este principio únicamente garantiza que una persona de nacionalidad extranjera residente en México, tribute en la misma forma que una persona de nacionalidad mexicana residente en México.

Tomando en cuenta lo anterior, es posible que una entidad constituida en el extranjero, que resida en México, al estar excluida de la posibilidad de aplicar lo dispuesto por el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, pueda reclamar que se le está dando un trato discriminatorio, violatorio de lo dispuesto por el artículo 24 del Convenio con base en elementos relacionados con la nacionalidad, como lo es el lugar de constitución, con independencia de violaciones a garantías constitucionales de equidad tributaria y seguridad jurídica.

IV. Conclusiones.

1. La nacionalidad es un factor que puede influir en la tributación de las personas.

2. En México, se otorga un tratamiento fiscal distinto a las entidades que se constituyan en el país que aquellas que se constituyan en el extranjero (artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación).
3. El lugar de constitución de la sociedad es uno de los elementos que sirve para determinar la nacionalidad de las personas morales en México, pero no es el único elemento que constituye la nacionalidad. Por lo tanto, es posible que una persona constituida en México sea nacional de otro Estado.
4. La constitución es un acto único, irrepetible, por lo que las modificaciones en México a los estatutos de una sociedad constituida en el extranjero, no es una constitución sino una modificación de una sociedad ya existente.
5. Cada Estado en ejercicio de su soberanía prevé las formas de adquirir la nacionalidad. En el caso de México no existen reglas para tal efecto, salvo por lo que se refiere a personas físicas, por lo que a las personas morales no les está permitido adquirir en un acto posterior a su constitución la nacionalidad mexicana.
6. No obstante, aún cuando existiera un procedimiento para nacionalizar sociedades extranjeras, ello no haría posible aprovechar los beneficios de lo dispuesto por el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación pues repetimos, ello se refiere a lugar de constitución y no de nacionalidad.
7. No es posible llevar a cabo la constitución de una sociedad ya existente, pero si es posible que una sociedad Mexicana ya existente, según la legislación de un Estado, cambie su nacionalidad y pueda obtener ventajas fiscales de este cambio de nacionalidad.
8. El artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación es discriminatorio con base en lo dispuesto por el artículo 23 del Convenio de la OCDE, así como violatorio de las garantías de equidad tributaria y seguridad jurídica, por lo que los residentes en los países contratantes que se afecten por ese artículo podrían considerar una defensa en su contra.

V. Bibliografía

BAKER, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law. Sweet & Maxwell. London 1994 Pag. 383 y sig.

BARRERA Graff, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil Editorial Porrúa. México 1991 pág. 321.

CLIMENT Bonilla, Ma. Margarita. Nacionalidad, Estatalidad y Ciudadanía. Editorial Porrúa. México 2002 Pág. 6

ET. AL: Instituto de Investigaciones Jurídicas. Código Civil Comentado. Tomo I Editorial Miguel Angel Porrúa. México 1997 Pág. 34

GALINDO Garfias, Ignacio. Derecho Civil. Editorial Porrúa México 1989 pag. 306

GARCÍA Máynes, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho Editorial Porrúa México 1991 Pág. 273

JELLINEK, George. Teoría General del Estado. Fondo de Cultura Económica. México 2000

KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Editorial UNAM. México 1988 Pág. 215.

MEDINA Cepero, Juan Ramón. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Editorial Trivium.S.A. Madrid 2001 pág. 62

NIBOYET, J. P. Principios de Derecho Internacional Privado. Editorial Nacional Edinal. México 1965.

OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital. Francia 2003 Pág 258 y sig.

RECASENS Siches, Luis. Sociología. Editorial Porrúa. México 1986 Pág. 502

ROJINA Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil Tomo I. Editorial Porrúa. México 1988 Pág. 189

LEGISLACIÓN CONSULTADA

CÓDIGO CIVIL FEDERAL

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

CONVENCIÓN INTERAMERICANA SOBRE PERSONALIDAD Y CAPACIDAD DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL DERECHO INTERNACIONAL

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DE NACIONALIDAD

Conclusiones sobre el tema técnico "Domesticación de Sociedades" expuesto por Gerardo Nieto y Alejandro Barrera en la sesión del miércoles 19 de mayo de 2004. Por Alejandro Calderón, con fecha 2 de junio de 2004.

1. Los expositores sostienen que la legislación mexicana no prevé la posibilidad de que las personas morales extranjeras adquieran la nacionalidad mexicana.

2. En términos del Artículo 8 de la Ley de Nacionalidad se señala que son personas morales de nacionalidad mexicana, los que se constituyen conforme a las leyes mexicanas.

   En opinión de los expositores, la constitución es el acto que da origen a la sociedad, es único, irrepetible, por lo que los actos posteriores son modificaciones estatutarias y no constitución de la misma.

   El Artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación regula la fusión y escisión sin enajenación, pero sólo es aplicable tratándose de "fusión o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas".

   El artículo 9 del Código Fiscal señala como residentes en territorio nacional a las personas morales que se hayan "constituido de conformidad con las leyes mexicanas."

3. Una sociedad constituida en México que cambie de nacionalidad al extranjero, si así lo permite la legislación extranjera, puede fusionarse o escindirse con los beneficios del Artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, al haber sido la "constitución conforme a la ley mexicana".

La mesa expresó diversos puntos de vista, entre los cuales están:

1) La teoría contractual de las sociedades mercantiles que está en el ámbito del derecho privado, permitiría sostener que la falta de disposición legal para "nacionalizar una sociedad extranjera" no quiere decir que esto no sea posible. Todo lo que no esté prohibido, está permitido, y por tanto, se puede reconocer la nacionalización de la misma y tener los efectos del artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, pues ahí se considerará que se "ha constituido una sociedad mexicana" de conformidad con nuestra ley, no obstante su preexistencia.

2) El vocablo "constitución" de sociedad, en opinión de la mayoría de los asistentes, refiere al aspecto "organizacional", y no tanto o exclusivamente al nacimiento de la sociedad. Por tanto, una sociedad extranjera se constituye conforme a la legislación mexicana cuando se "organizan o somete la vida de la sociedad" conforme a las leyes mexicanas. La misma sociedad "irregular", primero se constituye y luego se organiza o formaliza de conformidad con la legislación mexicana.

   Por tanto, una sociedad extranjera si puede nacionalizarse mexicana y después fusionarse o escindirse en términos del Artículo 14-B del Código.

   Es de mencionarse que la autoridad fiscal comparte la teoría de que la constitución es un acto único e irrepetible.

3) Resulta discutible que una sociedad "constituida en México", aún y cuando cambie su nacionalidad, siga gozando de los beneficios del Artículo 14-A del

Código, por la teoría de que nunca deja de ser “constituida en México”, pues ello implicaría, además de esta consecuencia, que tampoco jamás pueda existir cambio de residencia por nacionalidad, ya que siempre sería “constituida en México”; dejaría de tener sentido por imposible aplicación lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 9 del Código al no poder existir el caso de personas morales mexicanas que “dejen de ser residentes en México”; también dejaría de tener sentido el Artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que asemeja a liquidación el dejar de ser residente en México, en términos del Código Fiscal, pues por el hecho de la “constitución” entendida como acto único e irrepetible, siempre sería residente en México y nunca podría emigrar.