

La doble residencia fiscal de las personas morales



En la doctrina tributaria internacional se han reportado casos referentes a las cortes inglesas, australianas y estadounidenses en las cuales se han planteado problemas de doble residencia fiscal, mismas que en respuesta han creado criterios para determinar fácticamente dónde se encuentra la administración principal de un negocio o su sede de dirección efectiva, e incluso si dichos conceptos son los apropiados para determinar la residencia fiscal de una persona moral. Sin embargo, en México no se tienen reportados mayores antecedentes; de ahí la intención de ahondar en ese tema



**IFA GRUPO
MEXICANO, A.C.**



Lic. Alejandro Calderón
Aguilera, Coordinador
Técnico de IFA México
y Socio de Calderón,
González y Carvajal, S.C.

Comité de Estudios y
Documentación de IFA
Grupo Mexicano, A.C.

INTRODUCCIÓN

Este documento reporta –como narrativa académica– algunos aspectos que pueden ser motivo de interés y estudio de los profesionistas involucrados en la materia fiscal internacional, en relación con el tema de la doble residencia fiscal de las personas morales.

Desde hace mucho tiempo se observa que las empresas multinacionales crean empresas de doble residencia fiscal por diversos motivos, ya sean corporativos, legales o fiscales.

Algunas razones para crear una empresa de doble residencia puede ser para otorgar a sus accionistas cierta “flexibilidad jurídica”; “seguridad en su inversión”, así como oportunidades legales o fiscales.

Esta discusión tiene interés no sólo por la falta de legislación mexicana para solucionar diversos problemas que plantean las empresas con doble residencia fiscal, sino además porque dentro de las acciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) relacionadas con los trabajos relativos a BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, por sus siglas en inglés) se plantea la Acción 6 “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances” y la cual tiene algunos apartados dirigidos a las empresas de doble residencia fiscal.

Por orden, iniciaré con la revisión de la legislación mexicana y posteriormente realizaré el análisis del Modelo OCDE.

LEGISLACIÓN MEXICANA APLICABLE

I.1. La ley interna

Se establece en el artículo 9, fracción II del Código Fiscal de la Federación (CFF) a las personas morales que se consideran residentes en México, al señalar que las personas morales,

...que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, se considerarán residentes en territorio nacional...

Es decir, residentes fiscales en México.

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) establece una aproximación más amplia de lo que debe entenderse como “administración principal del negocio” o “sede de dirección efectiva”, al decir medularmente:

...una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza...

Enunciado, este último sobre lo cual habría que tomar nota de lo siguiente, a saber.

Parece ser que el Reglamento, al igual que la ley, establecen un solo concepto complejo de “administración principal del negocio o sede de dirección efectiva”; esto es, debe entenderse que se trata de un solo concepto: “administración principal del negocio y sede de dirección efectiva”, y que no son dos conceptos distintos, los cuales pudieran crear la residencia fiscal por: **(i)** administración principal del negocio, y **(ii)** por sede de dirección efectiva. Este primer punto de discusión, sin duda, es relevante y de las respuestas que se encuentren al mismo dependerán otras conclusiones.

A mi parecer pudiera desprenderse que se trata de un solo concepto derivado de la aproximación reglamentaria al contenido de dichos conceptos, pues se dice que cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre “la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que realiza”, se entenderá que se ha establecido en México la administración principal o sede de dirección efectiva y, por tanto, la residencia fiscal.

Esa definición operativa, entonces no distingue entre administración principal y sede de dirección,

pues cualquiera que pudiera ser el contenido que se le quisiera dar a esos conceptos, lo cierto es que el reglamento, en forma cerrada, limitada y sin permitir otras consideraciones o aproximaciones, menciona que lo trascendente son los siguientes elementos:

- a)** Que exista un lugar ubicable en México.
- b)** Que ese lugar esté vinculado con ciertas funciones de la persona moral.
- c)** Que existan personas físicas vinculadas a ese lugar.
- d)** Que el contenido de las actividades de la persona o personas físicas vinculadas al lugar sean de dirección o administración de la persona moral (ámbito interno de la administración) o bien control, dirección y operación de las actividades de la persona moral (ámbito exterior de la administración).

Es de resaltar la exigencia de elementos físicos y tangibles que exige el RCFF para llenar la definición de “administración del negocio o sede de dirección”, pues el “lugar” debe ser físicamente ubicable en México, lo que implica primeramente su existencia como espacio físico, y segundo, su natural equipamiento para poder vincular a ese lugar, al espacio físico, con el lugar de toma de las decisiones de las personas físicas que actúan.

Esta exigencia física contrasta, por ejemplo, con las consideraciones que para el “lugar de negocios” se hacen en la doctrina para llenar el concepto de establecimiento permanente, pues en este caso, por ejemplo una máquina, equipo, servidores, etcétera, podrían ser considerados como lugar de negocios, lo que no sucede para el caso de la administración principal o sede dirección efectiva.

El necesario “arraigo físico” que se pide para la administración principal del negocio en la residencia fiscal, tal vez obedece a que en este concepto el “lugar” debe ser el espacio principal del negocio; en tanto que en el establecimiento permanente presupone o puede suponer no ser el principal lugar de negocios, y por ello, el elemento físico del espacio o la intervención humana no es requerida.

Que ese lugar principal de negocios esté ubicado en México no levanta discusión profunda del tema, salvo la ya vieja discusión de si es constitucionalmente

válido o no, que el CFF cubra en el concepto “territorio nacional” a la zona económica exclusiva de México. En lo personal, considero que ello sí es válido, pero dejo la discusión sin un punto final.

El lugar ubicado en México debe servir para ciertos efectos o actividades (dirección y administración) y ello –en mi opinión– presupone su equipamiento para lograr los objetivos. Supongo como mínimos elementos de equipamiento el teléfono, Internet, luz, computadoras, impresoras, escritorios, sillas, etc. También supongo que ese lugar y su equipo deben estar permanentemente a disposición de la empresa, de sus funcionarios, quienes tendrán toda la confianza permanente de dejar información confidencial en sus escritorios o equipos.

Esto es, en este caso, no podrían unas oficinas de hotel, rentadas por momentos, ser ese lugar de negocios que utilizan los funcionarios para tomar decisiones. El lugar, transformado en unas oficinas, debe estar permanentemente a disposición de los funcionarios de la empresa, ya sea que lo tengan a su disposición de hecho o bajo algún título jurídico.

El elemento más trascendental –en mi opinión– de la residencia de las personas morales lo es la persona o personas que toman las decisiones. La ley no menciona si deben ser personas físicas o morales, pero el contexto del concepto no deja duda de que deben ser personas físicas.

De nada serviría un lugar equipado como oficina para el uso de una ficción jurídica, es decir, de una persona moral que no puede tener presencia ni mucho menos decisiones o voluntad.

De esta manera, si se trata de tomar o ejecutar decisiones de control, dirección, operación o administración, ello sólo puede ser imputable a personas físicas. Por ello, es claro que debemos poder señalar a una persona física o varias personas físicas que toman o ejecutan las decisiones.

Debe tomarse en cuenta las características del vínculo jurídico que debe existir entre la persona moral y sus funcionarios (utilizo “funcionarios” para enfatizar que son personas físicas encargadas de ciertas funciones en beneficio de la persona moral).

Un problema de prueba de hecho es poder comprobar que la persona, identificada como funcionario de la empresa, efectivamente toma las decisiones o ejecuta las decisiones de control y dirección.

Por ejemplo, es normal que los Consejos de Administración tengan miembros que o son honoríficos, independientes de la persona moral o bien, actúan bajo una relación laboral.

Me inclino por considerar que son irrelevantes las características del vínculo jurídico de la persona con la persona moral, esto es, sea de servicios independientes o de servicios subordinados, aun cuando también puede ser motivo de disenso esta consideración, pues bien puede ser que se exija que la relación jurídica con la persona moral debe ser de carácter oneroso, conmutativo y bilateral, salvo el caso de personas morales no lucrativas, en donde pudiera haber funcionarios honoríficos.

Así, la prueba de que una determinada persona física toma decisiones que serán impuestas interna y externamente en las relaciones de la persona moral es la existencia de una relación jurídica con esa persona.

Conocer e integrar, por ejemplo, los gastos de administración de una persona moral siguiendo cuidadosamente las reglas y técnica contable, ayudará a encontrar a las personas que administran la persona moral residente en México.

Un problema de prueba de hecho es poder comprobar que la persona, identificada como funcionario

de la empresa, efectivamente toma las decisiones o ejecuta las decisiones de control y dirección. Será fácil esto cuando se puede identificar que a la oficina de ese funcionario entran y salen otros empleados o trabajadores de la persona moral, pues ahí se podrá observar la línea de trabajo y decisión de la persona moral.

No es mi objetivo, por no ser el tema, poner casos de laboratorio que no tengan solución en este aspecto de las “decisiones,” pues basta por ahora pensar que se ha identificado suficientemente a la persona o personas funcionarios de la empresa, y con ello presumiremos que toma o ejecuta la decisión de control o dirección de la persona moral. Así, si la oficina de esa persona está en México, tendremos una persona moral residente en México.

Nótese que el elemento nacionalidad o lugar de constitución es irrelevante para efectos de la residencia de personas morales, y ni siquiera tiene a su favor una presunción legal de ello, siendo en consecuencia, a lo más, un elemento indiciario.

Otro dato de interés para aquellos que quieran profundizar en el estudio de este tema son los cambios que han existido en nuestra legislación. De 1982 a 1996 lo que regía era la administración principal del negocio. De 1997 a 1998, lo que rigió fue el lugar de constitución de la persona moral. De 1999 a 2006 fue doble concepto, pues se basaba en el lugar de constitución de la persona moral, así como administración principal o sede de dirección efectiva. A partir de 2007 hemos mantenido el criterio de administración principal del negocio o sede de dirección efectiva.

No existen más reglas o normas para solucionar la doble residencia fiscal de una persona. De tal manera que no se sabe, por ejemplo, si México considera que se pierde la residencia fiscal para todos los efectos internos, cuando en aplicación de una regla de desempate prevista en un Tratado, resulta México como perdedor de dicha residencia.

Tal vez habría que “presumir” que México considera que sí se pierde, al menos para el impuesto sobre la renta (ISR), la residencia fiscal en conflicto de doble residencia, pues el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), al hablar de “liquidación de las



personas morales”, establece que para los efectos de esa ley, se entenderá que:

...una persona moral residente en México se liquida, cuando deje de ser residente en México en los términos del Código Fiscal de la Federación o conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación en vigor celebrado por México.

Esto último, implicaría perder la residencia fiscal por regla de desempate o acuerdo mutuo de autoridades competentes, como se verá en apartado siguiente

I.2. Tratados para evitar la doble imposición.

Los Tratados firmados por México también son ley aplicable en México, que por su forma de crearse –y para efectos de estudio– los diferenciamos de la ley interna, pero sin dejar de reconocer que las palabras son imprecisas, pues ambas, las leyes y Tratados, son leyes internas.

Sobre las normas de Tratados la investigación tiene mucha materia por reportar, pues México ha pactado de muchas formas la manera de solucionar la doble residencia fiscal. Así, por ejemplo, ha pactado los siguientes sistemas:

- a)** Regla de desempate por sede de dirección efectiva.
- b)** Regla de desempate por sede de dirección efectiva, y si no hay solución, por acuerdo de autoridades competentes.
- c)** Por acuerdo mutuo de autoridades competentes, y a falta de acuerdo, se le niega la aplicación del convenio salvo por intercambio de información.
- d)** Por acuerdo mutuo, y si no hay acuerdo, no se le aplica el convenio.
- e)** Por acuerdo mutuo de autoridades competentes.
- f)** Sin regla de desempate y negando la residencia fiscal en ambos países, para efectos del convenio.

MODELO DE LA OCDE

En el caso del Modelo OCDE, se establece un artículo 1 que la aplicación del Convenio se hará a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes; y el artículo 4, párrafo 1, señala que:

A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local del mismo. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

Por su parte, el párrafo 3 del mismo artículo 4 establece la “regla de desempate” en el caso de doble residencia fiscal al decir:

...cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física, sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

II.1. Reglas de Tratados fiscales para personas morales con doble residencia

Los Tratados fiscales están contruidos por diversas reglas que utilizan la expresión “residente de un Estado Contratante”, y por lo cual resulta de vital importancia para su funcionamiento el establecer la residencia fiscal de la persona involucrada.

El Tratado delimita el ámbito de aplicación del mismo al “residente de un Estado contratante” y por lo cual –en principio– es una norma de ámbito subjetivo de aplicación del Tratado.

Igualmente, el Tratado generalmente establece reglas para solucionar la doble imposición originada



Queda claro en los Tratados, que quedará a entera potestad de cada Estado establecer los criterios y circunstancias conforme a su legislación interna, para calificar a una persona como “residente fiscal”.

por una doble residencia, para ello señala la llamada “regla de desempate”, y finalmente también soluciona la doble imposición utilizando ciertos métodos de eliminación de la doble imposición en favor de sus residentes fiscales o bien, limitando su potestad tributaria para aquellos residentes en el otro Estado Contratante.

Queda claro en los Tratados, que quedará a entera potestad de cada Estado establecer los criterios y circunstancias conforme a su legislación interna, para calificar a una persona como “residente fiscal”. En todo caso, si hubiera una doble residencia fiscal se utilizaría la regla de desempate o la regla específica que se hubiere convenido en el Tratado entre esos Estados.

Por su parte, los Estados reconocen que al no limitarse mutuamente sus potestades para establecer un criterio común para otorgar residencia fiscal a una persona y ello quedar en el completo y total ámbito de la legislación interna, no existe solución que pudiera dársele desde la legislación interna, y por ello simplemente convienen a cuál de los conceptos de residencia fiscal debe dársele preferencia; es decir, convienen o pactan la regla de desempate.

CONSIDERACIONES ACADÉMICAS

Dentro de la legislación interna de México, así como en los Tratados para evitar la doble imposición

que ha celebrado México y que se encuentran en vigor, no hay solución a diversas preguntas que se originan en la aplicación de dichos Tratados, así como para ciertos casos de la legislación interna, concretamente para efectos de determinar los atributos fiscales de las personas morales que pierden la residencia fiscal o que posteriormente la recuperan, en caso de que se considere que existe esa consecuencia fiscal.

La doctrina tributaria internacional reporta casos en los cuales en cortes inglesas, australianas y estadounidenses se han planteado problemas de doble residencia fiscal, y que han creado criterios para determinar fácticamente dónde se encuentra la administración principal de un negocio o su sede de dirección efectiva, e incluso si dichos conceptos son los apropiados para determinar la residencia fiscal de una persona moral, pero en México no se tienen reportados mayores antecedentes.

UNA ÚLTIMA RELEXIÓN

Sin duda, este tópico llama la atención para que se estudien los siguientes temas.

1. Determinar si México considera que para efectos internos una persona moral de doble residencia fiscal pierde su residente en México con motivo de la autoaplicación de la regla de desempate prevista en un Tratado.
2. Determinar si se puede, válidamente, perderse la residencia fiscal para efectos internos y recuperarse en un momento posterior con reconocimiento de sus atributos fiscales.
3. Determinar si la pérdida de residencia fiscal para efectos internos implica que un tercer país no pueda ver a la persona moral como residente en México.
4. Determinar si para la aplicación de la regla de desempate es necesario que se mantenga la doble residencia, y determinar cada cuándo hacer la medición del desempate.
5. Determinar si la creación planeada de una empresa de doble residencia fiscal es un “abuso” de los Tratados.
6. Determinar si la negación de beneficios fiscales de Tratados, por ser doble residente fiscal, es una regla discriminatoria. •