



# Aspectos relevantes de la residencia para efectos fiscales

58



C.P.C. G. Jesús Alvarado Nieto, Socio de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales



La residencia para efectos fiscales debe ser analizada tanto bajo la óptica de la legislación doméstica como a la luz de la legislación internacional, específicamente conforme a los tratados para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país. Por ello, en esta ocasión se analizarán las disposiciones del Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del convenio para evitar la doble imposición (nombre con el que comúnmente se le denomina) celebrado entre México y los Estados Unidos de América (EUA). Este análisis se encuentra dividido en dos partes: La primera abordará el tema para las personas morales, y la segunda para las personas físicas o individuos

## INTRODUCCIÓN

La residencia para efectos fiscales es quizá uno de los temas que requieren un mayor razonamiento para poder arribar a conclusiones aceptables, pues de los elementos que definen lo que debe de entenderse como “residencia para efectos fiscales”, varios de ellos son subjetivos, generales y dependen de la situación del contribuyente.

El tema de la residencia para efectos fiscales no necesariamente tiene que involucrar a personas extranjeras, pues la definición puede aplicar a una persona, ya sea física o moral mexicanas, quien definirá si su residencia fiscal será en nuestro país o en alguna otra jurisdicción, y con ello determinar sus obligaciones fiscales.

Es importante mencionar que, en buena parte de los supuestos, el tema de la ciudadanía no es por excelencia lo que eventualmente definirá la residencia para efectos fiscales, aunque hay algunas excepciones puntuales que deben, en su caso, ser revisadas.

Por razones naturales, la actividad económica desarrollada, la sede de la toma de decisiones o donde se encuentre el centro de intereses vitales, es lo que en realidad prevalece como detonador de la residencia.

Ahora bien, la residencia para efectos fiscales debe ser analizada tanto bajo la óptica de la legislación doméstica como a la luz de la legislación internacional, específicamente de conformidad con los tratados para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país y, en este último caso, se analizarán las disposiciones del Convenio Modelo de la OCDE y del convenio para evitar la doble imposición (nombre con el que comúnmente se le denomina) celebrado entre México y los EUA.

Por razones obvias, el análisis deberá dividirse en dos; es decir, la primera parte abordará el tema para las personas morales y la segunda, el de las personas físicas o individuos.

Entonces, iniciaré con lo que dispone la legislación doméstica; esto es, el Código Fiscal de la Federación (CFF).

## PERSONAS FÍSICAS

El artículo 9 del CFF establece que se consideran residentes en territorio nacional, las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México:

**1.** En este caso, se hace la aclaración de que cuando las personas físicas de que se trate, a su vez tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México cuando en territorio nacional se encuentre su centro de intereses vitales, entendiéndose como tal, entre otros, cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

**2.** Sean de nacionalidad mexicana, y se trate de funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

Cabe señalar que derivado de diversas planeaciones fiscales consideradas por la autoridad fiscal como “agresivas”, se incluyó el hecho de que no perderán la condición de residentes en México las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (Refipres), en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); es decir, cuando el impuesto efectivamente pagado sea inferior al 75% al efectivamente pagado en México. Para hacer esta comparación, se incluirá lo dispuesto por una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento, o cualquier otro procedimiento.

También se debe aclarar que no será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

Esto último es importante, pues aunque la persona física pueda acreditar su nueva residencia fiscal, con motivo del intercambio de información a la que tendrá acceso la autoridad fiscal mexicana, esta podrá ejercer sus facultades si es que la persona física omitió el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a las que estaba sujeta cuando era residente fiscal en nuestro país.

De igual manera, es de suma importancia mencionar que el penúltimo párrafo del artículo 9 del CFF,

...el propósito de la definición que se dé en los convenios y los comentarios a esas regulaciones, es que son necesarios para la resolución de conflictos y, en este sentido, deben analizarse los tres apartados de los comentarios al artículo 4 de los convenios para dirimir los posibles conflictos.

establece que salvo prueba en contrario, las personas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

## PERSONAS MORALES

Para definir la residencia fiscal en el caso de las personas morales, el artículo 9 del CFF, señala los siguientes supuestos:

1. Las que hayan establecido en México la administración principal del negocio, o
2. Su sede de dirección efectiva.

Al respecto, el último párrafo del artículo 9 del CFF señala que tanto las personas físicas como las morales que dejen de ser residentes en México, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de residencia.

A partir de la revisión hecha al artículo 9 del CFF surgen varios comentarios, y que eventualmente no serán los únicos, pues como antes se apuntó, la amplitud de los conceptos que definen la residencia para efectos fiscales da lugar –además de diversas interpretaciones–, al hecho de que encuadren en los supuestos establecidos en un gran número de

situaciones que deberán de ser analizadas detenidamente con el propósito de evitar riesgos posteriores.

En efecto, en el caso de las personas físicas, lo primero que se debe de tomar en cuenta es el hecho de que las personas de nacionalidad mexicana se considerarán, salvo prueba en contrario, como residentes en México para efectos fiscales.

En párrafos precedentes se había comentado que la ciudadanía, como tal, no era el elemento por excelencia que define la residencia, y esto es cierto, dependiendo el punto de vista con el que se haga el análisis correspondiente, puesto que el penúltimo párrafo del artículo 9 del CFF señala que, de entrada, los ciudadanos mexicanos serán considerados como residentes en México para efectos fiscales, pero esto acepta prueba en contrario.

Efectivamente, aunque el primer elemento de definición de la residencia fiscal sea la ciudadanía, hay supuestos que están por encima de este para la definición que se pretende; esto es, la prueba en contrario y, como se analizó, estos supuestos son la fuente de donde provienen los ingresos y el centro de intereses vitales que al aceptarse como prueba en contrario, están entonces por encima de la ciudadanía.

Se debe apuntar que la regla tiene la excepción de los trabajadores y funcionarios del Estado mexicano, en cuyo caso son considerados como residentes en México, no obstante que su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero, y esto resulta lógico pues ellos reciben, en principio, sus ingresos de nuestro país.

En otras palabras, la fuente de los ingresos de los trabajadores y funcionarios proviene de México y además, por su actividad, están sujetos a otras leyes mexicanas que regulan su actuar profesional.

En el caso de las personas morales, el análisis que debe tenerse de igual manera debe ser cuidadoso, pues aun cuando solamente hay dos supuestos para la definición de la residencia, estos deben de ser reales.

Primeramente, hay que revisar lo que para la legislación mexicana se considera una persona moral, y esto se encuentra definido en el artículo 25 del Código Civil Federal (CCF), en el cual los extranjeros son considerados como personas morales.

Al hacer la afirmación de que los supuestos sean reales, para la definición de la residencia, tiene su origen en diversas discusiones sostenidas con la autoridad fiscal en relación con el tema, y esto significa que el ejercicio de la administración de una persona moral debe de ser el lugar en donde se toman las decisiones que guíen y sean fundamentales para la vida de la persona moral.

Así, por ejemplo, se puede mencionar que aun cuando se esté frente a una sociedad constituida conforme al Derecho extranjero, en la cual los socios sean mexicanos, se puede poner en duda la residencia en el extranjero de esa persona moral si únicamente se celebran de manera esporádica sesiones de la asamblea de accionistas o sesiones del consejo de administración.

Y es que la administración o la dirección efectiva conlleva más que esas reuniones, pues incluye, entre otras, las acciones y decisiones que van llevando y marcando la vida de la persona moral.

Para esto, se debe analizar la definición de “administración”, de conformidad con lo señalado por el *Diccionario* de la Real Academia Española, a saber:

*Administración. Acción y efecto de administrar...*

*Administrar. ...Ordenar, disponer, organizar, en especial la hacienda o los bienes...*

Como se puede observar, en el país de la nueva residencia deberá haber personal que ordene, disponga y organice los bienes de la sociedad.

Ahora, en el caso de las personas morales que hayan sido constituidas conforme a las leyes mexicanas, lo usual es que los estatutos sean transformados conforme a las legislaciones del país en el que estará la nueva residencia.

En relación con esto último, es de suma importancia recordar que en términos del artículo 12 de la LISR, cuando una persona moral deja de ser residente en México, se entiende que se liquida, por lo que para tales efectos se considerarán enajenados todos los activos que la persona moral tenga en nuestro país y en el extranjero.

Se aclara que cuando no se conozca el valor de los activos, se estará a lo estipulado en el avalúo que se practique por personas autorizadas por las autoridades fiscales, y el impuesto que resulte se deberá enterar dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que suceda el cambio.

Para efectos de lo anterior, establece el propio artículo 12 de la LISR que se deberá nombrar un representante legal, quien deberá conservar la documentación que compruebe el pago del impuesto por el plazo que establece el propio CFF, y este último será responsable solidario por las contribuciones que deba pagar la persona moral.

El artículo 12 de la LISR resulta interesante, pues para el caso de la responsabilidad solidaria habla de las contribuciones que se causen por los efectos de liquidación que se generan por el cambio de residencia, y no solamente se circunscribe al impuesto sobre la renta (ISR).

Además, señala, entre otras cuestiones, que los activos de la persona moral se consideran enajenados señalando el valor que debe dárseles, pero ese artículo es omiso en cuanto al destino de los pasivos.

Por otro lado, las demás disposiciones fiscales no abordan el tema, específicamente la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA); sin embargo, en este caso hace sentido, pues al no haber contraprestación o flujo de efectivo, puede no detonarse la causación de ese impuesto.

No obstante, la consideración hecha por el artículo 12 de la LISR genera varios cuestionamientos importantes, pues regula una liquidación ficta en tan solo tres párrafos.

Baste como ejemplo, el efecto que se puede dar en el caso de dividendos o reducciones de capital y el orden de prelación de cada acto. Esto, aunado al costo que para efectos fiscales pudiese generar, puede ser de importancia, razón por la cual, el cambio de residencia fiscal en el caso de una persona moral implica diversas contingencias que podrían ser importantes.

## TRATADOS FIRMADOS POR MÉXICO

En el caso de los tratados firmados por México, distinguiré a dos: El primero es el Convenio Modelo de

...la determinación de la residencia obliga a hacer una revisión detallada de los supuestos y los requisitos para poder determinar con la mayor seguridad posible precisamente el lugar de la residencia fiscal de una persona.

la OCDE, que sigue la línea del resto de los acuerdos firmados por México, y el convenio celebrado con los EUA, país con el que se tiene la mayoría de las transacciones comerciales.

Cabe decir que, en realidad, lo dispuesto por el CFF va en línea con lo que establecen ambos modelos de tratados, para lo cual en seguida haré un resumen, aunque no hay que perder de vista la jerarquía de las disposiciones.

### Convenio Modelo de la OCDE

En este caso, haré referencia a los comentarios hechos al artículo 4, en el cual se encuentra la definición de “residente”.

Se establece que el concepto de “residente de un Estado contratante” cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos, a saber:

1. Para determinar el ámbito de aplicación de los tratados.
2. Para resolver los casos en los cuales se produzca doble imposición como consecuencia de doble residencia, y

3. Para resolver los casos en los que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o de situación.

En otras palabras, la función del artículo 4 es establecer la definición de la residencia para, a partir de ahí, dirimir los conflictos que pudieran generarse por la eventual doble residencia de las personas, que a su vez puede ser provocada por las legislaciones internas.

Se explica que, en general, las legislaciones internas de los Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o “sujeción plena”, basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado de residencia.

Los comentarios en estudio señalan que esto no solamente afecta a las personas domiciliadas en un Estado en el sentido habitual de lo que se conoce como “domicilio” según la legislación.

La sujeción integral al impuesto se extiende, por ejemplo, a las personas que permanecen en forma continuada, o en ocasiones únicamente durante cierto periodo, en el territorio del Estado. Incluso, algunas legislaciones someten a imposición a personas físicas que prestan sus servicios a bordo de embarcaciones cuyo puerto base se encuentra en su territorio.

Por su parte, los convenios para evitar la doble imposición generalmente no se ocupan de las normas internas respecto de los requisitos para que una persona se considere como residente.

Tampoco estos últimos establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas en relación con la residencia, para que los Estados contratantes reconozcan el derecho a la sujeción plena, y esto se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando surge un conflicto entre la residencia y la fuente o situación. En estos casos, es necesario incluir disposiciones especiales en el convenio para determinar cuál debe prevalecer.

En realidad, las definiciones de los convenios y los requisitos de la residencia son similares a lo que se establece en la legislación interna. Sin embargo, es recomendable atender en cada caso la definición que establece cada convenio, aunque es importante comentar que, en el tema del CFF, las definiciones y requisitos son similares.

No obstante lo anterior, el propósito de la definición que se dé en los convenios y los comentarios a esas regulaciones, es que son necesarios para la resolución de conflictos y, en este sentido, deben analizarse los tres apartados de los comentarios al artículo 4 de los convenios para dirimir los posibles conflictos.

### Convenio con los EUA

Para continuar con el análisis hecho en el apartado anterior, a continuación se verá la definición del término “residente” que se encuentra en el “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta” (convenio).

La revisión de este convenio es importante, pues como se mencionó, los EUA son el país con la mayor relación económica con México; no obstante, se debe mencionar que el convenio con los EUA no sigue enteramente el Modelo Convenio de la OCDE, aunque los objetivos sean los mismos.

En este sentido, el artículo 4 del convenio señala lo siguiente:

**1.** Para 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, lugar de constitución o cualquier otro de naturaleza análoga. Sin embargo, esta definición 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 mismo.

**2.** Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 antes citado, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera:

**a)** Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga la vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

**b)** Si no pudiera determinarse el Estado en el que esa persona tiene el centro de sus intereses vitales,

o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.

**c)** Si viviese en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

**d)** En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Como se puede observar y como se había comentado, para las personas físicas las disposiciones del CFF y las del convenio son similares. Incluso podría suponerse que el primero podría ser más específico, por ejemplo, cuando habla de los ingresos, aunque el convenio habla de las relaciones económicas más estrechas.

En el caso de las personas morales, la diferencia es más marcada, pues la legislación doméstica habla del lugar en el que se administre o se tenga la dirección efectiva, situación que se discutió previamente.

Resulta evidente que los objetivos que se pretenden con el artículo 4, se tratan de resolver; es decir, evitar la doble imposición haciendo una diferencia entre la sujeción por residencia o por fuente, y los criterios para la definición, que llevan a la conclusión sobre el tema que aquí se trata.

### CONCLUSIÓN

El tema de la residencia fiscal es trascendental en cuanto a la determinación de las obligaciones fiscales a las que una persona está sujeta y, conforme con lo analizado, son varios los temas y conceptos que deben de revisarse, incluso llegando al extremo de que en caso de duda los Estados en conflicto llegarán a un acuerdo sobre la residencia del contribuyente que eventualmente puede tener dos o más supuestos de residencia, e incluso tomar en consideración la jerarquía de las leyes.

En todo caso, como se ha señalado a lo largo del análisis hecho sobre el tema, la determinación de la residencia obliga a hacer una revisión detallada de los supuestos y los requisitos para poder determinar con la mayor seguridad posible precisamente el lugar de la residencia fiscal de una persona. •