



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración

Propuesta para determinar el régimen fiscal en que tributarán los empleados asignados de las empresas multinacionales americanas de reciente expansión que son enviados hacia sus filiales o subsidiarias recién establecidas en México

T e s i s

Que para optar por el grado de:

Maestra en Administración

Presenta:

Laura Lizet Aguilar Altamirano

Tutor:

Dra. Sonia Venegas Álvarez
Facultad de Contaduría y Administración

Ciudad de México, diciembre del 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Agradecimiento y Reconocimientos

A Dios por darme el soplo de vida y por permitirme vivir conforme a su plan.

A la Universidad Nacional Autónoma de México por su noble generosidad al permitirme formar parte de sus aulas, estoy en deuda eternamente.

A todos los profesores que con gran vocación a lo largo de la maestría transmitieron sus conocimientos y experiencia profesional.

A la Dra. Sonia Venegas Álvarez excelente profesionista y persona por su revisión, comentarios, observaciones y opiniones vertidas, pero sobre todo por su gran calidez humana, motivación y paciencia estoica. Mil gracias por Doctora.

A todos los miembros del jurado calificador quienes también fueron mis grandes profesores en la maestría ya que con su revisión y observaciones enriquecieron el contenido de la investigación. Mi admiración profunda y agradecimiento a todos ustedes, pero sobre todo gracias por su paciencia interminable.

A la Prof. Yolanda Altamirano Perea heroína valiosa y admirable por su apoyo permanente y paciencia, pero sobre todo por su amor inagotable. A mis hermanos Yolanda y Vicente, a mis sobrinos Rubén y Marina por su amor, apoyo y comprensión permanentes.

A mis abuelos Bartolomé, Prof. y Dip. Tiburcio, Sofía, Rafaela y Mateo quienes también fueron parte importante de mi formación personal y a quienes recuerdo con mucho amor, admiración e infinito agradecimiento todos los días.

Al Prof. Ignacio Aguilar López, hombre trabajador, ruego a Dios que ya estés en los brazos dulcísimos de nuestro señor descansando en inmensa paz, con ese gran carisma que contagiaba y te caracterizaba.

A mis amigas y amigos que he cultivado durante toda mi vida por su amor y por compartir importantes momentos y a los no mencionados les agradezco.

A las empresas en las cuáles he colaborado, así como a mis jefes y compañeros por haberme transmitido sus conocimientos y experiencias profesionales.

Mueve una mano y hace el mar, y mueve la otra y hace el bosque. Y cuando pasa por encima de nosotros, quedan las nubes, pedazo de su aliento. Dios siempre está de buen humor. A mí me gusta, a mí me encanta Dios. Que Dios bendiga a Dios.

Jaime Sábines Fragmentos Poema Me encanta Dios.

PRINCIPALES ABREVIATURAS EMPLEADAS

CCF:	Código Civil de la Federación
CFDI:	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF:	Código Fiscal de la Federación
CEUA:	Constitución de los Estados Unidos de América
CPEUM:	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CURP:	Clave Única de Registro de Población
DHS:	Department of Homeland Security
DJM:	Diccionario Jurídico Mexicano
DRAE:	Diccionario de la Real Academia Española
EUA:	Estados Unidos de América
FATCA:	Foreign Account Tax Compliance Act
FICA:	Federal Insurance Contributions Act
IBA:	Ingreso Bruto Ajustado
IESPYS:	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
IJJ-UNAM:	Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México
IMSS:	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT:	Instituto Nacional del Fondo Nacional para la Vivienda para los Trabajadores
INM:	Instituto Nacional de Migración
INPC:	Índice Nacional de Precios al Consumidor
IRA:	Arreglos de Ahorros para la Jubilación (Arreglos IRA)
IRC:	Internal Revenue Code
IRS:	Internal Revenue Services
ISN:	Impuesto Sobre Nóminas
ISR:	Impuesto Sobre la Renta

ISSFAM:	Instituto del Seguro Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas
ISSSTE:	Instituto del Seguro Social al Servicio de los Trabajadores del Estado
LA:	Ley Aduanera
LFDA:	Ley Federal del Derecho de Autor
LFT:	Ley Federal del Trabajo
LGP:	Ley General Presupuestaria
LISR:	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LISSSTE:	Ley del Instituto del Seguro Social al Servicio de los Trabajadores del Estado
LIVA:	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LM:	Ley de Migración
LN:	Ley de Nacionalidad
LNN:	Ley de Nacionalidad y Naturalización
LSS:	Ley del Seguro Social
MOI:	Monto Original de Inversión
NDJM:	Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano
NIF:	Normas de Información Financiera
NUDH:	Naciones Unidas en Derechos Humanos
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU:	Organización de las Naciones Unidas
PTU:	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
RCFF:	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC:	Registro Federal de Contribuyentes
RIF:	Régimen de Incorporación Fiscal
RISR:	Reglamento del Impuesto sobre la Renta
RMF:	Resolución Miscelánea Fiscal

SAR:	Sistema de Ahorro para el Retiro
SAT:	Servicio de Administración Tributaria
SE:	Self Employment Tax
SEGOB:	Secretaría de Gobernación
SJF:	Semanario Judicial de la Federación
SMG:	Salario Mínimo General
SNS:	Sistema Nacional de Salud
UDIS:	Unidades de Inversión
UMA:	Unidad de Medición Actualizada

Propuesta para determinar el régimen fiscal en que tributarán los empleados asignados de las empresas multinacionales americanas de reciente expansión que son enviados hacia sus filiales o subsidiarias recién establecidas en México

Índice de contenido

Introducción-----	10
Metodología de la investigación empleada-----	14
Capítulo 1 Criterios de vinculación y doble imposición-----	18
1.1 Concepto de criterio de vinculación y clasificación-----	18
1.2 Criterios de vinculación reales u objetivos-----	20
1.2.1 Territorialidad-----	20
1.2.2 Fuente de riqueza y ubicación de la fuente de riqueza-----	22
1.3 Criterios de vinculación personales o subjetivos-----	29
1.3.1 Nacionalidad o ciudadanía-----	29
1.3.2 Residencia fiscal-----	33
1.3.2.1 Normativa Mexicana-----	34
1.3.2.2 En el Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal En Materia de ISR entre México y los EUA-----	46
1.3.2.3 En el Modelo de Convenio de la OCDE-----	48
1.3.2.4 En materia de la renta del trabajo realizado por el trabajador impatriado de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre México y EUA-----	55
1.3.2.5 En el Modelo de Convenio de Impuesto sobre la Renta de los EUA-----	60
1.3.2.6 Normativa EUA-----	61
1.3.3 Domicilio-----	73
1.4 Establecimiento permanente-----	76
1.5 La doble imposición-----	77
1.5.1 Concepto-----	77
1.5.1.1 Interno-----	79
1.5.1.2 Internacional-----	82
1.5.2 Los métodos para evitar la doble imposición-----	85
1.5.2.1 Método de exención-----	86
1.5.2.2 Método de acreditamiento-----	87

Capítulo 2 Regímenes fiscales de los ingresos de las personas físicas por sueldos y salarios y prestación de servicios personales independientes en México-----90

2.1 Régimen fiscal de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado-----90

2.1.1 Sujeto-----90

2.1.2 Objeto-----91

2.1.3 Base y tarifa-----102

2.1.4 Periodo de pago----- 109

2.1.5 Obligaciones formales-----110

2.2 Régimen fiscal de los ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente-----114

2.2.1 Sujeto-----114

2.2.2 Objeto-----115

2.2.3 Base y tarifa-----120

2.2.4 Periodo de pago-----127

2.2.5 Obligaciones formales-----128

Capítulo 3 Régimen fiscal de las personas físicas dependientes e independientes en los EUA y régimen de las personas físicas expatriadas-----131

3.1 Régimen fiscal de las personas físicas dependientes e independientes en los EUA--- ---
-----131

3.1.1 Sujeto-----133

3.1.2 Objeto-----136

3.1.3 Periodo de pago-----156

3.1.4 Obligaciones formales-----163

3.2 Régimen de las personas físicas expatriadas-----168

3.2.1 Los expatriados, host country y home country-----168

3.2.2 Tiempo y tipos de asignación del expatriado-----169

3.2.3 Proceso de asignación internacional y preparativos secondment agreement-----170

3.2.4 Problemas a evitar en materia de asignación-----182

3.2.5 Los expatriados y la Ley FATCA-----182

Propuesta para trabajadores impatriados y expatriados -----	183
Conclusiones -----	194
Fuentes de información -----	202

Introducción

El presente trabajo nace de la inquietud de sistematizar las disposiciones relativas en materia fiscal sobre asignación internacional y de ofrecer una propuesta atractiva sobre la misma, ya que con la entrada del presidente Donald Trump y su reforma fiscal nacionalista puede que no se ofrezcan los mejores beneficios al trabajador mexicano asignado a los EUA y por lo tanto disminuya la movilidad laboral entre los EUA y México; por lo que también se verá en el presente trabajo como quedó el tema de la asignación entre ambas naciones.

México es visto como uno de los mejores países para establecerse, trabajar, hacer carrera e incluso formar una familia en calidad de asignados a nivel mundial, aunque la movilidad con el país vecino ha decrecido en los últimos años por lo que las multinacionales o empresas filiales o subsidiarias se han tenido que allegar de mano de obra proveniente de otros países en donde las tasas de impuesto son menores o se han suscrito Tratados que son más convenientes, por lo que se eligen a esas naciones para traer empleados provenientes de las mismas. La asignación internacional también es llamada expatriación o movilidad internacional.

Por otra parte, en México no se cuenta con disposiciones fiscales integrales que sistematicen toda la información en materia de asignación lo cual provoca confusión o error sobre todo para los que recién se inician en el tema por lo que en el presente trabajo se presentarán propuestas aplicables. Cabe comentar que en otros países sí se cuenta con disposiciones fiscales en específico para dichos empleados, pero en la legislación mexicana aún no se incluye, lo cual además de arrojar dicha sistematización podría traer beneficios en materia fiscal para atraer empleados de otras latitudes y no sólo del vecino país.

Actualmente las empresas multinacionales, filiales o subsidiarias se tienen que apoyar en los despachos fiscales, los cuáles deben contar con un área específica que atienda las demandas de las mismas o sino éstas tendrán un área que lleve la parte de los recursos humanos apoyados en un despacho que atiende la parte fiscal o en su caso sí son compañías con más recursos dicho departamento abarcará tanto la

parte fiscal como la de recursos humanos, sea cual fuere la forma en que se lleve la materia de asignación internacional, es preciso que además de la sistematización también se ofrezcan incentivos de tributación a los mismos asignados. Primeramente, es importante distinguir entre una empresa matriz, subsidiaria o filial. Cabe destacar que por empresas multinacionales o transnacionales se entienden:

Las empresas que cubren varios países al mismo tiempo, cuya organización y relación es la casa matriz y filial o sucursal según la fase del imperialismo económico y la hegemonía de los Estados Unidos de América.¹

Una empresa se considera matriz o controladora de otra empresa cuando ejerce el control sobre la misma. De acuerdo a la nueva NIF B-8 de las Normas de Información Financiera, se indica que una entidad controla a otra en la que participa cuando tiene poder sobre ésta para dirigir sus actividades relevantes:

Dichas actividades son usualmente las relativas a establecer las políticas estratégicas, operativas y financieras; la controladora está expuesta o tiene derecho a rendimientos variables procedentes de dicha participación; y tiene la capacidad de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.²

La NIF B-8 anterior establecía que el poder radicaba esencialmente en la tenencia de las acciones con derecho a voto y de acuerdo al poder de decidir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. En contraste la nueva NIF B-8 establece que además pueden existir otros acuerdos contractuales que otorguen poder sobre la participada o bien, otros factores como el grado de involucramiento en la participada que podrían ser indicadores de la existencia de poder. En la nueva

¹ Arrellanes Jiménez, Paulino. *Escenarios, actores y conflictos internacionales*. Grupo Editorial Patria. México. 2009, p.119

² NIF 2019. México. *Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera*: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019. NIF B-8, IN5

NIF se establece que se debe aplicar el juicio profesional en cada situación particular para identificar la existencia de control.³

Las compañías filiales son aquellas cuya mayoría de acciones, más del 50% pertenecen a otra compañía; por lo tanto, su administración depende de ésta en forma más o menos directa. El nombre indica que la compañía es dependiente de la empresa matriz o controladora. Se entiende por filial la sociedad cuyo capital incluye una participación mínima del 10%. Con respecto a las empresas subsidiarias son:

Aquellas que están controladas por la empresa matriz o controladora;⁴ la subsidiaria puede tener una forma jurídica similar o diferente a la de la controladora, por ejemplo, puede ser una sociedad anónima, una sociedad civil, un fideicomiso, una asociación, una entidad estructurada, etc.⁵

Por lo tanto, una afiliada es una subsidiaria por tener un dueño, es decir, una entidad que puede ser controladora, sin embargo, son filiales cuando un conjunto de subsidiarias o entidades de un mismo dueño son del mismo sector. La empresa matriz tiene una o más empresas dependientes o filiales, es decir, que posee al menos el 50% del capital de otras sociedades.

Por otra parte, el presente trabajo se encuentre dividido en tres capítulos y una propuesta, los cuales tendrán la intención de revisar todos los conceptos relacionados al tema de asignación, los regímenes fiscales actuales para las personas físicas ya sea en forma dependiente como independiente en ambos países y las razones de su inclusión, el procedimiento de su asignación, las características y formas de determinar el adecuado régimen fiscal sobre el cual tributarán los mismos, lo cual nos sirve de base para el estudio de este tema y dar una propuesta que ofrezca certidumbre al sistematizar la información, como ventajas en el aspecto fiscal.

El primer capítulo tiene por finalidad el análisis de la residencia fiscal que es el criterio preponderante de vinculación tributaria en ambas naciones, se estudiará este

³ Ídem., IN6

⁴ Ibídem.

⁵ Ibídem.

concepto desde la normativa mexicana, americana, desde los Modelos Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de los EUA, así como sus comentarios, la doble imposición y sus métodos para evitarla.

En el segundo capítulo se desarrollan los regímenes fiscales de las personas físicas por sueldos y salarios y por la prestación de servicios personales independientes establecidos en México y bajo el cual tributarán los empleados asignados provenientes de los EUA, así como sus elementos que conforman la contribución como son sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

En el tercer capítulo se refiere a los regímenes fiscales de las personas físicas dependientes e independientes en los EUA haciendo comparaciones con los regímenes fiscales estudiados en el segundo capítulo equiparables con los de México, también se estudiará el régimen fiscal de los asignados. Es de relevancia comentar que a lo largo del presente trabajo haré alusión tanto a la figura del trabajador impatriado que es quien procede de otro país en el caso de nuestro trabajo de EUA y viene a trabajar a México y al trabajador expatriado que es quien sale de México para a una asignación a los EUA.

Finalmente expondré las propuestas aplicables al tema de investigación y al final se presentarán las conclusiones que resultaron del trabajo de investigación.

Es importante comentar la normatividad legal sobre la cual se sustentará el presente trabajo, tomando como referencia en forma jerárquica la CPEUM y sus tratados, los Convenios impositivos que se han celebrado entre México y los EUA para evitar la doble tributación; asimismo las diversas disposiciones normativas de acuerdo a su jerarquía establecida como las normas, códigos, reglamentos, tesis y las propias reglas de resolución miscelánea fiscal vigentes en el ejercicio de aplicación y diccionarios jurídicos.

Metodología de la investigación empleada

Planteamiento del problema y objeto del estudio

Actualmente las multinacionales, filiales o subsidiarias mexicanas o americanas contratan de acuerdo a su capacidad económica a las grandes firmas o despachos medianos especializados en el área de asignación o llevan esto a través de un área interna, sea cual sea la forma de llevar la parte fiscal de los asignados se debe llevar esta parte, ya que determinar con las disposiciones actuales el adecuado régimen fiscal y asegurar la correcta tributación de los mismos no es fácil y en algunos casos puede provocar confusión sobre todo con personal recién iniciado en la práctica de esta materia, por ejemplo los encargados de ésta tarea tanto en México como en los EUA deberán determinar y revisar con sumo cuidado si los empleados que serán asignados son extranjeros o nacionales del país o por nacimiento o por naturalización; es decir si son residentes y si han cumplido con sus obligaciones fiscales tanto de pago como en materia de presentación de declaraciones, que no se ubiquen en estado de incumplimiento fiscal, determinar si son realmente elegibles para poder salir de su nación, luego la transferencia hacia el nuevo país ya sea México o EUA, y luego su salida posterior, hasta su regreso a su nación de origen, en cada uno de estos momentos se deberán cumplir con las formalidades fiscales correspondientes en ambos países.

El ser sujeto del ISR en los EUA está ligado en el caso del asignado de México a observar las disposiciones en materia de residencia fiscal y atender los requisitos para poder calcular sus impuestos. La residencia fiscal del empleado está ligada al aspecto migratorio y la famosa “green card” que sujeta al asignado en automático a ser residente fiscal y a la posibilidad de acceder a un permiso para trabajar; consecuentemente el contribuyente estará obligado a pagar impuestos derivados de su trabajo, luego también se hace necesario el cálculo de su equiparación fiscal o “tax equalization” que tampoco está contemplada en la legislación doméstica. En México el aspecto migratorio es importante ya que sin permiso no puedes laborar o prestar un servicio en una empresa, aunque a diferencia de los Estados Unidos de América el aspecto migratorio en materia de la Ley de Migración o de Nacionalidad Mexicana

no está ligado a las disposiciones fiscales en materia de residencia fiscal. El centro de negocio y profesionales es lo que prevalece en materia tributaria.

Hoy en día, todas estas particularidades o detalles se estudian a través de la legislación doméstica de ambos Estados y el Modelo de Convenio de la OCDE con sus respectivos comentarios mediante un método interpretativo; además de que el área o despacho a cargo vigila que también se cumplan todas las obligaciones del empleado tanto en el país de origen como de destino, atendiendo todos los momentos desde buscar la elegibilidad del empleado hasta el regreso a su país de origen, por lo que se hace necesaria la sistematización de todas éstas disposiciones inclusive para determinar en forma adecuada las disposiciones fiscales bajo las cuáles tributarán los empleados asignados en ambas naciones así como para atender otras disposiciones fiscales afines a la asignación.

Justificación, relevancia e importancia

La sistematización de las disposiciones fiscales en materia de asignación dentro de la legislación mexicana minimizará el riesgo en material fiscal que muchas veces puede implicar el desconocer la normativa o que incluso teniendo acceso a ella no sea comprensible claramente debido a que la información se encuentra inmersa en varias disposiciones tanto de carácter nacional como internacional, por lo que es importante tomar medidas que puedan planificar ésta contingencia en virtud de que podría derivar en problemas tanto para las multinacionales como para las subsidiarias y/o filiales, desde luego al trabajador asignado inminentemente.

Es relevante comentar que aparte de lo anterior y en un ánimo de impulsar la entrada y salida de los trabajadores es necesario sistematizar esta información con el objetivo de proporcionar mayores beneficios a los mismos, ya que en la actualidad la asignación de empleados de EUA a México es menor a años anteriores contratándose a personal de otros países por tener mayores concesiones fiscales, por lo que es indefectible la sistematización de estas disposiciones ofreciendo una propuesta con una evidente supremacía, incluyendo desde el esquema fiscal adecuado bajo el cual tributarán los empleados asignados en ambas naciones, los

aspectos relevantes a considerar para la determinación de su tributación tomando en cuenta los regímenes de sueldos y salarios y por servicios independientes y una propuesta aplicable para los diversos casos que puedan acontecer.

Lo anterior traerá certeza de que el asignado estará tributando correctamente y que además estará cumpliendo con sus obligaciones fiscales adecuadamente, con el propósito de evitar problemas y posibles contingencias fiscales.

Con dicha sistematización se podrían hasta minimizar costos no solo del riesgo que implica el tratamiento inadecuado de los mismos asignados sino también podría reducir el costo de la iguala mensual tanto del despacho o del área interna dentro de la empresa, beneficiando al cliente.

Objetivos de la investigación

Objetivo general

El objetivo de esta investigación es realizar una sistematización de la normativa fiscal aplicable a los empleados asignados de EUA a México y de México a los EUA que ofrezca beneficios fiscales a los mismos.

Objetivos particulares

1. Realizar un análisis de los criterios de sujeción fiscal tanto en las normativas mexicana, americana, como de los Modelos de Convenio aplicables a la materia de asignación entre los EUA y México.
2. Realizar una sistematización de los regímenes fiscales de los ingresos por sueldos y salarios y de los ingresos que perciba la persona física en su carácter de prestador de servicios profesionales independientes en México.
3. Realizar una sistematización del esquema fiscal de las personas físicas dependientes e independientes de los EUA y del régimen de las personas físicas expatriadas.
4. Determinar la mejor propuesta de tributación por parte de los trabajadores impatriados de EUA a México y de México a los EUA.

Pregunta de investigación

¿Cuál es el esquema de tributación adecuado del empleado asignado de una multinacional americana en reciente expansión y que es enviado hacia la filial o subsidiaria en México o EUA?

Hipótesis

Un esquema fiscal integral dentro de la legislación fiscal de México que sistematice el manejo de los empleados impatriados de los EUA que son asignados a México y de los empleados expatriados de México a los EUA ayudará a los mismos a que tengan mayor una mayor certeza jurídica y a que obtengan estímulos fiscales.

Metodología empleada

Para la creación de una propuesta de sistematización de disposiciones o mediante disposiciones a través de un convenio tributario celebrado entre ambas naciones se realizó una investigación documental a través de fuentes bibliográficas y hemerográficas, así como de la legislación fiscal tanto en México como en los Estados Unidos de América aplicable, el Modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación de la OCDE, Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación en México y los Estados Unidos de América, algunas tesis de investigación realizadas sobre el tema, congresos, cursos, artículos y publicaciones en materia fiscal.

Además, se realizó un método comparativo de toda la información descrita anteriormente.

El alcance de la investigación será exploratoria, descriptiva, evaluativa, explicativa y correlacionada.

Capítulo 1. Criterios de vinculación y doble imposición

1.1 Concepto de criterio de vinculación y clasificación

Dentro del presente tema se analizan los distintos criterios de vinculación que existen, bajo los cuáles cualquier Estado ejerce la potestad tributaria ya sea creando un impuesto como exigiéndolo a los sujetos obligados dentro de su competencia tributaria, según Fonrouge el poder tributario significa:

La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.⁶

Para que el Estado pueda exigir dichas contribuciones, los hechos imponibles que las generan deben ubicarse dentro de la normativa fiscal, con lo cual se da la obligación de pago a cargo del sujeto pasivo quién posee un punto de vinculación con el Estado que a su vez exige la contribución y se atribuye la jurisdicción de la misma.

Cabe aclarar que en las fuentes consultadas se encontraron términos como criterio de sujeción, punto de conexión, punto de sujeción, punto de vinculación, nexo de sujeción, principio de imposición jurisdiccional y vínculo jurisdiccional, todos los cuáles son sinónimos del criterio de vinculación. Así mismo es importante comentar que:

Cada Estado tendrá que establecer el sistema tributario que más le convenga, lo que implica decidir, no sólo la fuente que pretenden gravar (capital, ingreso o consumo), la forma en que lo harán (tipo de contribución aplicable) y los elementos de la contribución (sujeto, el objeto, base o tasa y época de pago), sino también deben elegir el criterio de vinculación que utilizarán para vincular al sujeto (contribuyente) con el Estado con la intención de determinar el ámbito

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, novena edición, 2004, p.260

de aplicación de las contribuciones de acuerdo a su conveniencia e interés tanto político como económico.⁷

La CPEUM en su artículo 73 fracción VII confiere al Congreso la facultad de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y así mismo la de establecer contribuciones según la fracción XXIX del mismo precepto, estableciendo límites a las facultades impositivas de los estados a través de la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación además de restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Por lo tanto, el criterio de vinculación determina el por qué un Estado puede exigir de un sujeto pasivo las contribuciones ya que varios países con los cuáles tiene conexión el contribuyente pueden tener también la pretensión de gravar la misma renta.

En éste orden de ideas comento que los criterios de vinculación se clasifican en reales u objetivos y personales o subjetivos. Los criterios reales u objetivos se relacionan con la ubicación de la fuente generadora de la renta, dentro de éstos criterios se ubican la territorialidad y fuente de riqueza.

Los vínculos personales o subjetivos se refieren a la persona que está obligada al pago y dentro de los cuáles se ubican la nacionalidad o ciudadanía y la residencia.

De acuerdo a los criterios de vinculación antes señalados los países que integran la OCDE han adoptado el suyo, no todos los países utilizan el mismo criterio, aunque imperan los de residencia fiscal y fuente de riqueza en su mayoría, ciertamente cada Estado debe especificar el(los) criterio(s) de sujeción bajo el(los) cual(es) ejerza(n) su potestad tributaria para que se determine la forma de tributación por parte del sujeto pasivo cuando realice algún hecho imponible así como la manera de ejercer la potestad tributaria por parte de cada nación.

⁷ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.56

1.2 Criterios de vinculación reales u objetivos

A continuación, analizaré los criterios de vinculación reales u objetivos, en primer término, la territorialidad.

1.2.1 Territorialidad

Con relación al criterio de territorialidad, se refiere al lugar de realización del hecho imponible y no a las cualidades personales del contribuyente, según lo que se indica en el siguiente párrafo:

Bajo el criterio de territorialidad, la localización física de los elementos patrimoniales de los sujetos son el elemento vinculante primordial para definir la jurisdicción del hecho imponible con el sujeto pasivo.⁸

Por lo anterior es importante conocer lo que comprenden los términos México y territorio en virtud de qué es el lugar de realización del hecho imponible; al respecto el artículo 8º del CFF establece lo siguiente:

Se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la CPEUM integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial. El artículo 42 de la CPEUM acota lo que comprende el territorio nacional:

I. El de las partes integrantes de la Federación.

A su vez el artículo 43 menciona los estados que son partes integrantes de la Federación: son Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila de Zaragoza, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán y Zacatecas; así como la Ciudad de México.

II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

⁸ Venegas Álvarez, Sonia. *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, Editorial Liber Iuris Novum, S. de R.L. de C.V., México, Ciudad de México, primera edición, 2016, p.31

III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico.

IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;

V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las Marítimas interiores;

VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional

Forma parte también del territorio nacional como indica el mismo precepto en su fracción V de la CPEUM las aguas de los mares territoriales por lo que:

El mar territorial se encuentra regulado por medio del instrumento de carácter internacional denominado Convención sobre el Mar Territorial y la Zona Contigua, el cual dispone que la soberanía de un Estado se extiende fuera de su territorio y de sus aguas interiores, a una zona de mar subyacente a sus costas, designada con el nombre de mar territorial.⁹

Cabe subrayar que en el punto de conexión de territorialidad, el ejercicio de la potestad tributaria sólo se limita a la circunscripción territorial del sujeto activo o del Estado de que se trate.¹⁰

Por lo tanto, en el caso de México la potestad tributaria se limita a lo previamente señalado como territorio geográfico del Estado, a través del cual ejerce su soberanía y capacidad de disponer,¹¹ que corresponde al lugar en donde se realizan los hechos imponible y dónde se encuentran los elementos patrimoniales por parte del sujeto pasivo. Mediante la fuente de riqueza obtenida en el territorio se determina tanto la sujeción como la correspondiente carga tributaria del contribuyente que por

⁹ *Ibíd.*, p.29

¹⁰ Venegas Álvarez, Sonia. Comunicación personal, 10 de octubre de 2018

¹¹ Sepúlveda, César. *Derecho Internacional*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, vigésima edición, 1998, p.173

encontrarse dentro de determinado Estado en el cual se ha adoptado dicho criterio encuadra dentro de la territorialidad:

El país destinatario de la inversión gravará las rentas obtenidas por el sujeto dentro de su territorio.¹²

Concluyendo, en un Estado con criterio de vinculación de la territorialidad solamente se impone el ingreso obtenido de fuente de riqueza ubicada dentro de ese país, sin importar la persona que lo obtenga y sin que se extienda la facultad de gravar los ingresos que provengan de fuente extranjera, independientemente también de quién los obtenga:

En el punto de conexión de la territorialidad no es importante la calificación de la residencia, ya que la facultad de gravar no nace de esta situación, razón por la cual no son necesarias las figuras de acreditamiento y el diferimiento de impuestos; lo que es relevante es la fuente nacional como el lugar de realización de la actividad económica o el lugar desde donde se haga el pago, etc.¹³

Por lo tanto, el vínculo entre el contribuyente y el Estado que lo grava se origina en el lugar donde se obtiene el ingreso entendiéndose como la ubicación de la fuente de riqueza siempre y cuando se limite a la circunscripción territorial del Estado.

1.2.2 Fuente de riqueza y ubicación de la fuente de riqueza

Hay que distinguir entre la fuente de riqueza y la ubicación de la misma ya que son dos conceptos diferentes. En cuanto a la fuente de riqueza se refiere al ingreso, rendimiento, utilidad, capital, fortuna y opulencia que obtiene el sujeto pasivo, lo cual corresponde al objeto del impuesto.

¹² Pérez Robles, Arturo. *Derecho Internacional*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México Ciudad de México, 2011

¹³ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.56

Con respecto a la ubicación de la fuente de riqueza se refiere al lugar de dónde proviene el ingreso obtenido por la persona. Así se puede decir que la fuente de riqueza es:

El medio del que se obtiene el ingreso, o del que emana, cuya percepción se establece por la Ley como objeto del impuesto.¹⁴

Cabe mencionar que la fuente de riqueza podrá situarse en territorio nacional o en el extranjero, esto depende del Estado en el que se haya establecido el presente criterio.

En el citado punto de sujeción se atiende al lugar de dónde se origina la fuente de ingreso, por lo tanto, al tener en cuenta la ubicación de la fuente de riqueza se convierte en un criterio de carácter territorial, privilegiando al Estado de dónde procede el ingreso, acto o actividad que se grave, resultando irrelevante la persona que lo haya obtenido ya que puede ser una persona tanto residente como no residente o de diferente nacionalidad quién obtenga el ingreso:

El criterio de fuente de riqueza implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado, por los ingresos que en él se generan.¹⁵

Es importante comentar que el criterio de fuente de riqueza se encuentra incluido tanto en las normativas de diversos países como en los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados bajo el Modelo de la OCDE. En la normativa mexicana se aplica el criterio de fuente de riqueza de dos formas:

a) para gravar los ingresos de los residentes para efectos fiscales en nuestro país y b) para gravar los ingresos de los residentes en el extranjero por operaciones que realicen en territorio nacional.¹⁶

¹⁴ Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial Themis, México, Ciudad de México, primera edición, 1995, p.276

¹⁵ Soto Figueroa, Mario. *Derecho Tributario Internacional*, IMCP, México, Ciudad de México, primera edición, 2017, p.105

¹⁶ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.45

La LISR establece en su artículo 1º fracción I que los residentes para efectos fiscales en México deberán acumular todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza, dicho de otro modo, tanto dentro como fuera de México sin importar el país del cuál provengan estarán obligados a pagar impuestos por los mismos:

El contribuyente deberá sumar todos sus ingresos a nivel mundial.¹⁷

Es obligatorio que las personas físicas que se sitúen dentro de esta fracción atiendan las disposiciones del Título IV de la LISR llamado Personas físicas, en particular las de los capítulos I y II llamados: De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y De los ingresos por actividades empresariales y profesionales, en otros términos, los relativos a los empleados y los prestadores de servicios profesionales impatriados de los EUA a México, por lo que se refiere al tema del presente trabajo. Así mismo la misma fracción comprende a los extranjeros cuya residencia fiscal sea a largo plazo y que pudieran obtener ingresos por varios Estados a causa de la acumulación mundial: es decir en el caso de que el trabajador extranjero determine permanecer por más de 183 días naturales acreditando que adquirió la residencia fiscal, corresponderá a la residencia a largo plazo.¹⁸

La otra forma de gravar el ingreso a través del criterio de fuente de riqueza atañe a la fracción III del mismo artículo 1º de la LISR¹⁹ en la cual se establece que los residentes en el extranjero están obligados al pago del ISR respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situados en territorio nacional, cuando no tengan

¹⁷ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, mayo 2018, p.29

¹⁸ Organisation For Economic Cooperation and Development. (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

¹⁹ Art.1º Las personas físicas y las personas morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste

un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichas ingresos no sean atribuibles a éste.

El tratamiento para gravar los ingresos que obtengan los empleados y prestadores de servicios que se encuentran dentro de ésta fracción se concentra dentro del Título V de la LISR llamado De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, los ingresos pueden ser en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito.

Es decir, todo extranjero que obtenga ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en México tributa bajo el Título asentado en el párrafo anterior, verbi gratia un americano que reside en los EUA quién obtiene ingresos dimanantes de fuente de riqueza de territorio mexicano, en la legislación mexicana. No se establecen en la ley definiciones de fuente de riqueza ni de ubicación de la fuente de riqueza, aunque:

Sí existen supuestos que permiten identificar en qué casos se ha generado un ingreso obtenido por fuente de riqueza. Se establecen los ingresos y las características de los ingresos considerados fuente de riqueza situada en México y que, por tanto, son gravados en este país, en lugar de establecer un concepto genérico de fuente de riqueza.²⁰

Por ende, en el caso del residente de EUA quién obtiene un ingreso por concepto de salarios por la prestación del servicio personal subordinado en México, la condición para que se sitúe en la fracción III será que la fuente del ingreso derive de territorio nacional, el servicio debe prestarse en México. En ésta fracción tributan los empleados extranjeros con ingresos originados en territorio nacional y cuya estancia en México sea a corto plazo entendiéndose una duración menor a 183 días.²¹

En cuanto a la condición de que los ingresos provengan de territorio nacional se refiere a la ubicación de la fuente de riqueza, criterio según el cual el empleado está

²⁰ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.46-47

²¹ Organisation For Economic Cooperation and Development. (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

vinculado a la potestad tributaria de un Estado, manifestación de su soberanía, debido a la obtención de ingresos por salarios en territorio mexicano.

En cuanto a la forma de tributación por parte de los empleados residentes de EUA será realizada mediante retención y entero de ISR sobre el ingreso que obtengan por la persona que haga los pagos ya sea un empleador residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en México, si la estancia del empleado en México excede de 183 días se efectuará de acuerdo a la siguiente tabla:²²

Tabla 1	
Tasas de ISR No residentes	
De \$0 a \$125,900.00	Exento
De \$125,900.00 a \$1,000,000.00	15%
De \$1,000,000.01 en adelante	30%
Fuente: LISR, 2018	

El entero de la retención se considera definitiva y se presenta ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente. En los demás casos el empleado extranjero enterará el impuesto mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Existe una exención de ISR por los ingresos por salarios que obtengan los empleados residentes en el extranjero siempre que se los hayan pagado residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no cuenten con un establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, que el servicio no esté relacionado con el mismo, otro requisito para que aplique la exención es que la estancia del empleado residente en el extranjero sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Dicha exención no procede cuando quién realice el pago del salario tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione la prestación del servicio personal subordinado o si el empleado recibe pagos complementarios de ingresos

²² Ríos, Claudia y Vargas, María Eugenia. *Incorporación de los nuevos requerimientos fiscales a la Nómina Espejo*. Trabajo presentado en la Conferencia Anual de Global Human Resources octubre 2014, p.14

sujetos a retención por parte de residentes en el extranjero por los servicios que haya prestado.

En caso de que el empleado residente en los EUA se encuentre obligado a pagar ISR continuará realizándolo, mientras no demuestre que ha permanecido fuera de territorio nacional por más de 183 días consecutivos.

Por otro lado, con relación a los ingresos por concepto de honorarios que perciban los impatriados provenientes de los EUA, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se presta en México. La forma de presumir que parte del servicio se presta en México es probándolo, salvo que el prestador del servicio personal independiente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará sobre el monto de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

Para calcular el impuesto por estos servicios la persona que haga los pagos ya sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México aplicará la tasa del 25% sobre el total del honorario, sin deducción alguna, en los demás casos el prestador del servicio personal independiente enterará el ISR correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquél en que se obtenga el ingreso. El entero del impuesto será mensual y definitivo sin tener la obligación de presentar declaración anual.

La razón de que el empleador o la persona que realice los pagos efectúe la retención del impuesto a los empleados o prestadores de servicios extranjeros surge porque al terminar su estancia se vuelve imposible requerirle en virtud de que regresa a su lugar de residencia, así mismo la persona que realiza los pagos se vuelve responsable solidario sobre el importe de la retención:

Dicha retención se considera un pago definitivo en el Estado de la fuente de riqueza y en el Estado de residencia del empleado o prestador del servicio ocurre lo contrario

ya que sólo representa un acreditamiento respecto a la totalidad de los ingresos obtenidos el cuál serán enterado en éste Estado.²³

También existe una exención de ISR con respecto a los ingresos por concepto de honorarios, pagados por residentes en el extranjero personas físicas o morales que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo el servicio no esté relacionado con el mismo, el requisito es que la estancia del prestador del servicio personal independiente en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses. Así mismo no será aplicable la exención cuando quién paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio y el prestador del servicio reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero por ingresos sujetos a retención.

El prestador del servicio profesional independiente que se encuentra obligado a pagar el ISR continuará pagándolo mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

Cuando la persona que haga los pagos ya sea por concepto de sueldos u honorarios cubra por cuenta del residente en el extranjero el impuesto que le corresponda, se considerará dicho impuesto como un ingreso de los comprendidos en el Título V razón por la cual se deberán aplicar las disposiciones que correspondan al tipo de ingreso por el cual se pagó el impuesto, por lo tanto, se tendrá que llevar a cabo la piramidación o gross up, a continuación, se muestra un ejemplo:

Tabla 2	
Piramidación Gross up	
Ingreso neto	100,000.00
Tasa del ISR	35%
Factor de piramidación	53.84%
Ingreso piramidado	153,846.00
($\$100X((.35/.65)+1)$)	
Fuente: CEFA, Mayo 2018	

²³ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.48

Posteriormente se aplicarán las tasas de acuerdo al tipo de ingreso de que se trate ya sea sueldos u honorarios para determinar el monto de la retención de ISR, aunque puede ser que mediante los Convenios para Evitar la Doble Tributación se favorezca con una tasa menor al empleado o prestador del servicio profesional independiente que obtenga el ingreso correspondiente.

La persona que le retenga el impuesto deberá expedirle un CFDI por cada pago efectuado con la tasa más favorable para el extranjero.

1.3 Criterios de vinculación personales o subjetivos

A continuación, desarrollaré los criterios personales o subjetivos:

1.3.1 Nacionalidad o ciudadanía

Actualmente se observa que hay personas que no poseen ninguna nacionalidad, son considerados como “apátridas”, la situación de éstas personas es triste porque sufren violaciones a sus derechos humanos y son continuamente relegados o lastimados sin la posibilidad de oportunidades laborales, escolares, económicas ni de tener acceso a los satisfactores más básicos, violentando seriamente sus derechos e inclusive los de su familia e hijos, de acuerdo al Alto Comisionado de las NUDH se calcula que:

Hay no menos de diez millones de apátridas en el mundo entero.²⁴

Por lo tanto, la nacionalidad encierra no sólo un derecho humano fundamental, sino que también se considera un criterio de vinculación fiscal.

La mayoría de los países integrantes de la OCDE no aceptan este criterio debido a que consideran que son las personas residentes quiénes se ven beneficiados por los gastos públicos del estado en lugar de los nacionales. Los EUA se encuentran dentro de la minoría de países que han aceptado este criterio debido a las características de

²⁴ Oficina del Alto Comisionado Naciones Unidas Derechos Humanos (Naciones Unidas Derechos Humanos) (2018). Convención sobre el Estatuto de Apátridas: Naciones Unidas Derechos Humanos. (6º párrafo). Recuperado de <https://www.ohchr.org>

su economía, aunque sus nacionales se encuentran residiendo en otro país no dejan de tributar y de estar protegidos por sus instituciones y oficinas hacendarias:

Ostentarán la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en el que residieren o en el que estuvieran sus rentas.²⁵

El criterio de nacionalidad considera que se deben gravar a las personas físicas por ser nacionales del país, independientemente de dónde obtengan sus ingresos, del origen de su capital,²⁶ del lugar en el cuál residan, de su domicilio, inclusive de que las personas no se encuentren en su país, entendiéndose por nacionalidad a:

La pertenencia jurídica de una persona a la población constitutiva de un Estado.²⁷

En virtud de lo mencionado, en la ley de cada Estado se establece quién adquiere, pierde o readquiere la respectiva nacionalidad, también se menciona la terminología utilizada en la propia disposición y por último se resuelven los asuntos en materia del lugar de nacimiento y filiación.

México no ha sido la excepción al establecer lo anterior en la normativa doméstica, debido a la utilización del criterio jurisdiccional de la nacionalidad, al hacer referencia al mismo en la fracción IV del artículo 31 desde la CPEUM:

Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

28

²⁵ Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. *Interpretación de tratados Internacionales tributarios*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, 2011

²⁶ Zavala Flores, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, 1976, p.79

²⁷ Pérez Nieto, Leonel. *Derecho Internacional Privado*. Editorial Harla, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, p.36

²⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2017, artículo 31, fracción IV

Se considera a la persona como mexicana de acuerdo al artículo 30 de la Carta Magna²⁹ cuándo la nacionalidad mexicana se adquiriera por nacimiento o por naturalización.

Es preciso enfatizar que en la CPEUM: únicamente se hace referencia a la nacionalidad de personas físicas sin que se ocupe de las personas morales o colectivas (jurídicas).³⁰

En vista de lo anterior, la nacionalidad podrá ser adquirirla por la persona física ya sea por nacimiento mediante la entrega del acta de nacimiento a los padres o tutores, siendo una constancia de dicha atribución.

Es decir, quienes nazcan en territorio nacional, aunque los padres sean de otra nacionalidad y haya sido en alguna embarcación o aeronave mexicana, o bien que nazcan en territorio extranjero y al menos uno de sus padres sea mexicano nacido en territorio nacional.

Sirve de apoyo la tesis aislada(constitucional) I.1o.A.24 A (10a.) emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito visible en la página 1369 del SJF y su Gaceta. Décima Época, de noviembre de 2013, de rubro y texto siguiente:

NACIONALIDAD MEXICANA POR NACIMIENTO. TIENEN DERECHO A ELLA QUIENES HUBIERAN NACIDO EN EL EXTRANJERO Y AL MENOS UNO DE SUS PADRES TAMBIÉN HUBIERA NACIDO EN EL EXTRANJERO, PERO TENGA RECONOCIDA ESA NACIONALIDAD.

El artículo 30, inciso A), de la CPEUM, establece que corresponde la nacionalidad mexicana por nacimiento a quienes nazcan en territorio nacional, en alguna embarcación o aeronave mexicana, o bien, en territorio extranjero y al menos uno de sus padres sea mexicano nacido en territorio nacional o naturalizado. Dicho precepto no comprende expresamente el caso de quienes,

²⁹ *Ibíd.*

³⁰ Soto Figueroa, Mario. *Derecho Tributario Internacional*, IMCP, México, Ciudad de México, primera edición, 2017, p.102

*habiendo nacido en el extranjero, al menos uno de sus padres también haya nacido fuera de México, pero tenga reconocida la nacionalidad mexicana por nacimiento; sin embargo, si conforme a lo previsto por la fracción III de la mencionada hipótesis constitucional, son mexicanos por nacimiento las personas nacidas en el extranjero, de quienes al menos uno de sus padres sea mexicano por naturalización, es correcto asumir, por mayoría de razón, que dicha regla debe hacerse extensiva a los nacidos en el extranjero cuyos padres hayan nacido también en el extranjero y al menos uno tenga reconocida la nacionalidad mexicana por nacimiento.*³¹

Existe otra vía para adquirir la nacionalidad por parte del extranjero a través de la naturalización, en la cual manifiesta su voluntad al Gobierno Mexicano de conseguir dicha condición con los derechos y obligaciones correspondientes, con lo cual obtendrá su carta de naturalización o el certificado que lo acredita como ciudadano mexicano. Otra causa para sujetarse al procedimiento de naturalización es cuándo el extranjero sea cónyuge del mexicano y establezcan su domicilio en México, además de cumplir con los requisitos legales para poder tener acceso a ésta opción.

Consecuentemente de acuerdo al artículo 31 de la CPEUM los nacionales están obligados a contribuir al gasto público, aunque ésta disposición no exime a los extranjeros, los cuáles se encuentran sujetos a imposición conforme al principio de legalidad:

En el cuál los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.³²

³¹ Tesis I.1o.A.24 A (10a.). *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. T. II. Libro 26, noviembre 2013, p.1369

³² Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, vigésima segunda edición, 2014, p.289-290

En virtud de lo mencionado los extranjeros están obligados a contribuir al gasto público, aunque no se encuentre establecido en la Ley suprema pero sí a través de las leyes secundarias, lo que se ilustra con la siguiente tesis:

EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. *De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, **además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo**, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.³³*

Cabe comentar que en caso de que el extranjero externe la intención de conservar la nacionalidad de su país de origen será poseedor de una doble nacionalidad y por lo tanto tendrá también como aclaré de derechos y obligaciones en el país en el cuál adquiera la nueva nacionalidad.

1.3.2 Residencia fiscal

Es relevante analizar el criterio de residencia fiscal en virtud de que ha representado ser el mayormente usado y aceptado dentro de los países integrantes de la OCDE, por lo que conocer el concepto de residencia fiscal desde los puntos de vista de las normativas doméstica en el artículo 9 del CFF, la legislación americana y los distintos

³³ Tesis 2a. CVI/2007. 341/2007. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. T. XXVI. Agosto 2007, p.637

Modelos Convenio resulta primordial porque podría acontecer que no signifique lo mismo en éstas disposiciones o difiera mayor o ligeramente; la preeminencia de comprender lo anterior surge con la finalidad de determinar si un empleado o prestador de servicio profesional se considera residente fiscal en un Estado al cuál haya sido asignado, ubicándolo adecuadamente dentro del presente criterio de sujeción para determinar así el régimen fiscal bajo el cual tributará posteriormente:

1.3.2.1 Normativa Mexicana

Antes de estudiar el criterio de residencia desde el punto de vista fiscal en la normativa mexicana considero sobresaliente investigar el concepto jurídico de residencia; al respecto existe una definición de residencia de acuerdo al DJM del IJJ de la UNAM que establece lo siguiente:

I. Concepto utilizado en materia de conflicto de leyes como punto de vinculación equivalente al de domicilio. Sin embargo, a diferencia del concepto de domicilio, el de residencia no supone el propósito de establecerse definitivamente en un lugar.

II. En virtud de que las definiciones de domicilio legal no son iguales en todos los sistemas jurídicos del mundo y para evitar problemas graves de calificación en el momento de la aplicación de las reglas de conflicto, el concepto de residencia se ha venido desarrollando y utilizando con más frecuencia en materia de conflictos de leyes, por ser un elemento más permanente y más común en las diversas legislaciones. Por lo general, se puede considerar como residencia el simple hecho de radicar en algún lugar, sin tomar en consideración los elementos de tiempo y de voluntad. Se habla entonces de residencia simple o de residencia habitual. Dicho concepto se puede utilizar, entonces, como punto de vinculación principal o bien como punto de vinculación sustituto del domicilio ante la dificultad o la imposibilidad de establecer éste último.

III. En México el concepto de residencia ha sido utilizado por el legislador en diversos ordenamientos, como los códigos civiles, la LGP, LNN, etc. Que no

son fuentes específicas del derecho de los conflictos de leyes; su connotación es entonces distinta a la que se utiliza en la materia que nos interesa. Sin embargo, en fechas recientes, México ha ratificado un cierto número de convenciones interamericanas en materia de conflictos de leyes que utilizan, algunas de ellas, el concepto de residencia en su acepción conflictual.

*v. CONFLICTO DE LEYES, PUNTOS DE VINCULACIÓN, REGLAS DE CONFLICTO.*³⁴

Dentro de la definición anterior se hace alusión al domicilio emulándolo con el de residencia, cuestión que es falsa y que analizaré en otro tema más adelante.

También se resalta en la misma fracción I de la definición a la residencia como el punto de conexión, tratándose de un criterio de carácter personal en virtud de que es el individuo el cual decide si su estancia será con menor o mayor grado de estabilidad.

En la normativa legal mexicana existe la LM que hace referencia en sus artículos 40 y 52 a la condición del residente proveniente del extranjero, quién llega a México por cuestiones de trabajo, visita, estudios, entre otras razones; en algunas ocasiones con las mejores condiciones de accesibilidad para vivir y en otras no y con las diversas clases de estadía en la asignatura de inmigración.

De acuerdo a los distintos tipos de estancia que señala la LM los foráneos que pretendan entrar a México deberán presentar sus visas³⁵ conforme a su condición para poder ingresar al país. En el artículo 52 de la misma regulación³⁶ se establecen los tipos de estancia de los extranjeros como son: visitantes y residentes.³⁷

³⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 1996, p.38

³⁵ Con las cuáles se acreditan los requisitos para una condición de estancia y autoriza al extranjero para presentarse en cualquier lugar destinado al tránsito internacional de personas, sin perjuicio de que posteriormente obtenga una tarjeta de residencia. Dichas visas serán solicitadas por los extranjeros en las oficinas consulares

³⁶ Ley de Migración Mexicana. (2018). Ley de Migración, México: Ley de Migración. (Pág.18). Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LMigra_120718.pdf

³⁷ Ídem, Art. 52 De los tipos de estancia de extranjeros en territorio nacional se encuentran los siguientes: I. Visitante sin permiso para realizar actividades remuneradas. Autoriza al extranjero para transitar o permanecer en territorio nacional por un tiempo

La calidad de visitante y residente es muy diferente en temas de migración, para efectos del presente trabajo mencionaré solamente las condiciones de visitante y analizaré a fondo las de residente al ser parte de la materia del tema.

Con referencia a los residentes la LM de México los divide en: residente temporal, residente temporal estudiante y residente permanente. En cuanto a la residencia temporal la LM mexicana en su artículo 52 fracción VII autoriza al extranjero a permanecer en el país por un tiempo no mayor a cuatro años, con la posibilidad de obtener un permiso para trabajar con una remuneración en el país, siempre y cuando exista una oferta de empleo que le dará derecho a entrar y salir del territorio nacional cuantas veces lo requiera, así mismo podrán ingresar sus hijos, cónyuge, concubina o concubinario y padres, los cuales podrán también tener acceso a un permiso de trabajo con una remuneración previa oferta de empleo, por lo que distingo que la LM es una preceptiva que procura la integración del extranjero con su familia.

En caso de que el individuo tenga que demostrar la residencia temporal ante las autoridades lo podrá realizar a través de acreditar la propiedad de los bienes inmuebles con los que cuenta en territorio nacional, o con las inversiones que tengan un porcentaje de participación en el capital social de alguna sociedad mexicana y con los bienes muebles o activos fijos que utiliza en el desarrollo de sus actividades

ininterrumpido no mayor a ciento ochenta días, contados a partir de la fecha de entrada. II. Visitante con permiso para realizar actividades remuneradas. Autoriza al extranjero que cuente con una oferta de empleo, con una invitación por parte de alguna autoridad o institución académica, artística, deportiva o cultural por la cual perciba una remuneración en el país, o venga a desempeñar una actividad remunerada por temporada estacional en virtud de acuerdos interinstitucionales celebrados con entidades extranjeras, para permanecer en territorio nacional por un tiempo ininterrumpido no mayor a ciento ochenta días, contados a partir de la fecha de entrada. III. Visitante Regional. Autoriza al extranjero nacional o residente de los países vecinos para ingresar a las regiones fronterizas con derecho a entrar y salir de las mismas cuantas veces lo deseen, sin que su permanencia exceda de tres días y sin permiso para recibir remuneración en el país. IV. Visitante trabajador fronterizo. Autoriza al extranjero que sea nacional de los países con los cuales los Estados Unidos Mexicanos comparten límites territoriales, para permanecer hasta por un año en las entidades federativas que determine la Secretaría. El visitante trabajador fronterizo contará con permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país, en la actividad relacionada con la oferta de empleo con que cuente y con derecho a entrar y salir del territorio nacional cuantas veces lo desee. V. Visitante por razones humanitarias. Se autorizará esta condición de estancia a los extranjeros que se encuentren en cualquiera de los siguientes supuestos: a) Ser ofendido, víctima o testigo de algún delito cometido en territorio nacional. b) Ser niña, niño o adolescente migrante no acompañado. c) Ser solicitante de asilo político, de reconocimiento de la condición de refugiado o de protección complementaria del Estado Mexicano, hasta en tanto no se resuelva su situación migratoria. VI. Visitante con fines de adopción. Autoriza al extranjero vinculado con un proceso de adopción en los Estados Unidos Mexicanos, a permanecer en el país hasta en tanto se dicte la resolución ejecutoriada y en su caso, se inscriba en el registro civil la nueva acta del niño, niña o adolescente adoptado, así como se expida el pasaporte respectivo y todos los trámites necesarios para garantizar la salida del niño, niña o adolescente del país

económicas, además de que el extranjero deberá probar que posee los conocimientos y la experiencia para desarrollar el trabajo.

En cuanto a la residencia temporal estudiante la LM de México en su artículo 52 fracción VIII autoriza al extranjero para permanecer en el territorio nacional por el tiempo que duren sus estudios o investigación que acredite en las instituciones pertenecientes al sistema educativo nacional, hasta la obtención del certificado o grado académico, con el derecho a ingresar y salir del territorio nacional cuantas veces lo desee, mediante la facultad para realizar actividades remuneradas cuando se trate de estudios de nivel superior, que deberá renovarse anualmente. En consideración a lo anterior debe existir una carta de conformidad por parte de la institución educativa a la cuál se incorpore para poder realizar las actividades remuneradas con la concerniente oferta de trabajo en la materia de sus estudios.

Y por último la residencia permanente que la LM de México en su artículo 52 fracción IX autoriza al extranjero a permanecer en México de manera indefinida y con permiso para laborar a cambio de una remuneración en el país, ésta condición se le otorga cuando se ubica en alguna de las siguientes exigencias: cuenta con un permiso de residencia temporal por cuatro años consecutivos, tenga hijos de nacionalidad mexicana por nacimiento, posea un parentesco en línea recta ascendente o descendente hasta el segundo grado de un mexicano por nacimiento, tenga una relación conyugal o de concubinato con mexicano(a) o con un residente permanente y que subsista la relación, que acuda a su derecho a la preservación de la unidad familiar, por razones de asilo, refugio, protección complementaria o por la determinación de apátrida,³⁸ entre las más importantes. Cabe comentar que en cuanto el foráneo obtenga su residencia permanente podrá ingresar sus bienes muebles a territorio nacional.

Por lo tanto, en la residencia temporal como permanente los extranjeros podrán tener acceso a un permiso de trabajo con remuneración, ingresando y saliendo las veces

³⁸ Dichas razones se regirán por lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales de los cuales sea parte el Estado mexicano y demás leyes aplicables

que requiera de México, en el caso de la residencia temporal su duración no podrá ir más allá de cuatro años de estancia por parte del extranjero. Y para la permanente se otorgará siempre y cuando tenga cuatro años de estancia en territorio nacional. De igual modo, se requerirá en ambas residencias que se tengan ofertas de trabajo previas.

En el mismo orden de ideas, posteriormente a la entrada de los extranjeros residentes³⁹ a través de sus visa, tendrán un plazo de treinta días naturales a partir de su entrada a México, para realizar el trámite de sus tarjetas de residencia⁴⁰ ya sea en la modalidad de temporal o permanente según corresponda ante el Instituto de Migración. Es importante anotar que la tarjeta de residencia tendrá vigencia por el tiempo autorizado de estancia y de igual manera acreditará su situación migratoria en México.

El trabajador o prestador del servicio profesional impatriado independientemente de la residencia⁴¹ que elija para sus fines tendrá que cuidar estos plazos, así como con cumplir con el trámite de visa y tarjeta de residencia para poder ingresar y salir de territorio nacional.

Dicha tarjeta le será cancelada al individuo por el Instituto según lo que indica la LM mexicana en su artículo 64 cuando: el extranjero manifieste que su salida es definitiva, se le autoriza al extranjero otra condición de estancia, pierda el reconocimiento de su condición de refugiado o esté sujeto a proceso penal por haber sido condenado por un delito grave conforme a las leyes nacionales o las

³⁹ Con excepción de aquellos que soliciten asilo político, reconocimiento de la condición de refugiado o determinación de apátridas

⁴⁰ Por consiguiente, con la misma podrán tener derecho a la obtención de su CURP

⁴¹ Al internarse el trabajador o prestador de servicios profesionales extranjero a territorio nacional se le considera un inmigrante legal en el país con el propósito de radicarse en él en tanto adquiera la calidad de inmigrado. Esto último ocurre cuando el extranjero adquiere derechos de residencia definitiva en el país

disposiciones contenidas en los convenios internacionales de los cuales sea parte México.⁴²

Por otro lado, con el propósito de ahondar en materia tributaria es preciso comentar el criterio de sujeción bajo el cual el sistema fiscal de México se rige, así como la mayoría de los países integrantes de la OCDE que es el de residencia fiscal, debido a que en el mismo se delimita la jurisdicción fiscal de la persona:

Acertadamente indica Juan y Peñalosa que la residencia una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal⁴³...es una cualidad de la persona – física o jurídica-, no una circunstancia de lugar: se es residente, no se tiene una residencia.⁴⁴

De manera que, la residencia es un elemento de calidad del individuo en el cual estará sujeto al pago del impuesto en México, sin distinción de que se trate de un mexicano o extranjero. En cuanto a esto último, también se puede determinar la no residencia fiscal en el país de una persona como a continuación se indica:

Se podría considerar a una persona física en calidad de no residente (referido en la ley doméstica como residente en el extranjero) en función de la aplicación o cumplimiento de los requisitos de excepción específicos previstos en la norma y, por ende, gravarla bajo dicho estatus para efectos fiscales en México.

45

⁴² Ley de Migración Mexicana. (2018). Ley de Migración, México: Ley de Migración. (Pág.18). Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LMigra_120718.pdf, artículo 64

⁴³ Rodríguez Lobato, Raúl. "Domicilio legal, domicilio fiscal, y residencia fiscal, ¿son lo mismo?". En Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coordinador). *Mitos fiscales*. Dofiscal Editores, S.A. de C.V. México, 2017, p.7-8

⁴⁴ Juan y Peñalosa, José Luis. "La residencia y el Domicilio en la Ley Tributaria". *Crónica Tributaria No.50*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984, p.165

⁴⁵ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.27-28

En atención a lo anterior, la LISR señala desde su artículo 1º el criterio de residencia separándolo en residencia en México y residencia en el extranjero. Comentaré primero lo correspondiente a la índole del residente en México.

De acuerdo a la LISR los residentes en México se encuentran sujetos al pago del ISR respecto de la totalidad de sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, lo que se refiere al principio de renta mundial, que se establece en el artículo 1º fracción I de dicha normativa.

Al ser la residencia fiscal una cualidad de la persona física, el artículo 9º del CFF comienza su redacción con:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.⁴⁶

En el supuesto de que la persona establezca su casa habitación en México se considera que el centro de intereses vitales de la persona se encuentra en territorio nacional; no se menciona en el mismo artículo⁴⁷ o dentro del CFF o la LISR alguna definición de lo que se considera como casa habitación por lo que podría ser:

⁴⁶ Código Fiscal de la Federación. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 9o

⁴⁷ *Ibidem*

Cualquier lugar (casa, departamento, hotel, oficina, etc.), donde se encuentra la persona física con la intención de residir en éste habitualmente.⁴⁸

La casa habitación con la que cuente la persona en el país puede ser de su propiedad u otorgada en arrendamiento, tratándose de que sea una vivienda digna y decorosa donde habite ya sea solo o con su familia.

Cabe comentar que hasta diciembre de 2003 el criterio de residencia era distinto: se tomaban en cuenta los días de permanencia de la persona en virtud de qué si se mantenía fuera del territorio nacional por más de 183 días naturales durante el año de calendario consecutivos o no, o en su caso si acreditaba ser gravada como residente en otro país fuera de México era considerada residente en esa otra nación. A partir de enero de 2004 esto cambió, señalando que en el criterio de residencia fiscal la persona física se vincula al Estado por medio del centro de intereses vitales.⁴⁹

Es decir, en caso de que la persona física tuviera otra casa habitación en otro país, se le considerará como residente en ese otro país si es que allá se encuentra su centro de intereses vitales, por lo que habrá que considerar las circunstancias específicas del residente. En consecuencia, resulta importante indicar los supuestos que se establecen como centro de intereses vitales en el artículo 9 del CFF:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan su generación en México.⁵⁰

Al respecto es relevante comentar lo que sucede cuando el individuo no obtiene más del 50% de sus ingresos de territorio nacional: ya que se

⁴⁸ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.30

⁴⁹ García González, Jorge. "El concepto de residencia fiscal en México para personas físicas". *Revista Práctica Fiscal*. Tax Editores, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, No. 361. Mayo 2004, pp.35-38

⁵⁰ Código Fiscal de la Federación. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 9o

contempla que ésta disposición es imperfecta puesto que no señala nada al respecto, y más aún, qué pasa si su ubicación física se localiza en un país con el que México no tenga tratado para evitar la doble tributación.⁵¹

Por lo que de acuerdo a la situación anterior la persona física podría eludir el pago de los impuestos, razón por la cual, es primordial que el propio contribuyente especifique su centro de intereses vitales, así como la obligación de contribuir que deriva de dicha conexión; aunque en su país de origen pueda o no acreditar los impuestos pagados en territorio nacional, es importante tomar en cuenta este punto. Siguiendo con lo que se considera como centro de intereses vitales, otro supuesto es:

2. Cuando en el país el individuo tenga el centro principal de sus actividades profesionales.⁵²

Aunque el CFF no defina lo que considera como centro principal de las actividades profesionales del individuo, se puede entender como:

El Estado dónde se generan principalmente las actividades económicas de la persona física o del mismo modo la nación dónde se inviertan dichos recursos.⁵³

Desde otra perspectiva, se considera que las personas físicas que posean nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional salvo que se pruebe lo opuesto, en consecuencia: éstas personas de acuerdo a la situación en que se encuentran tendrán que probar o desvirtuar dicha circunstancia como en el caso de los empleados

⁵¹ Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, Ciudad de México, 2009, p.109

⁵² Código Fiscal de la Federación. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 9o

⁵³ García González, Jorge. "El concepto de residencia fiscal en México para personas físicas". *Revista Práctica Fiscal*. Tax Editores, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, No. 361. Mayo 2004, p.37

mexicanos que salen a prestar sus servicios en el extranjero.⁵⁴ De manera que también se puede discernir, que el criterio de vinculación de la nacionalidad, es usado para determinar si una persona es residente o no en territorio nacional, al ser un elemento presuntivo de la residencia fiscal de las personas físicas establecido en el propio artículo.⁵⁵

Otro criterio de sujeción que también se puede examinar dentro del propio artículo 9º del CFF es el de la territorialidad al delimitar la residencia a las personas que establezcan su casa habitación en el estado mexicano. Lo mismo sucede dentro del artículo 1º de la LISR que clasifica a los tipos de residentes, al referirse a los residentes en México respecto de todos ingresos cualquiera que sea la ubicación de los mismos, haciendo énfasis en otro criterio ya analizado que es el de fuente de riqueza.

Por lo que destaco que al tratar de determinar la residencia fiscal en México de una persona también podrían ser utilizados los criterios tanto de nacionalidad, territorialidad como el de fuente de riqueza, dependiendo del sujeto y la circunstancia en que se encuentre.

Es de suma importancia destacar, que el determinar correctamente si un sujeto es residente para efectos fiscales en territorio nacional, lo hará acreedor a los beneficios que implica serlo no sólo para efectos de la propia legislación doméstica sino también para los estipulados en los tratados internacionales en materia tributaria y los del Modelo Convenio de la OCDE, al ser sujeto de la potestad tributaria de la nación integrante de dicha organización.

Por otra parte, en caso de que las personas físicas dejen de ser residentes en México para cambiar su residencia a otro país tendrán que revisar con antelación *verbi gratia* si no tienen obligaciones pendientes de cumplimiento en territorio nacional como

⁵⁴ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.31

⁵⁵Código Fiscal de la Federación. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 9o

declaraciones no presentadas o no pagadas. Si la persona física tuviera todo en regla debe presentar un aviso de cambio de residencia ante las autoridades hacendarias dentro del periodo de los quince días anteriores y con no más de dos meses de anticipación a cuándo suceda el cambio. Sobre el particular, en la regla 2.5.2 de la RMF para el ejercicio 2018, se establece que:

La obligación de presentar el aviso de cambio de residencia ante las autoridades se tendrá por cumplido cuando las persona físicas presentan un aviso de suspensión de actividades, indicando que es por cambio de residencia fiscal, de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 73/CFF⁵⁶ “Aviso de suspensión de actividades”, o si desean continuar con sus actividades para efectos fiscales en el país, deberán presentar un “Aviso de actualización de obligaciones y actividades económicas” de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 71/CFF.⁵⁷

En caso de que la persona no haya cumplido con las obligaciones del régimen bajo el cual tributa es posible que reciba requerimientos o multas por omitir el pago o la presentación de las mismas, también es probable que si no presenta los avisos mencionados pueda ser requerido por lo que para evitar lo anterior tendrá que manifestarlos en tiempo y forma.

No obstante, si fuera el empleado extranjero quien venga a México a realizar el trabajo y requiera la constancia de residencia fiscal, tendrá que solicitarla según lo que establece la ficha de trámite 6/CFF “Solicitud de constancia de residencia para efectos fiscales”⁵⁸ de acuerdo a la regla 2.1.3 de la RMF. Otra forma de acreditar la residencia fiscal por parte del empleado extranjero, será mediante la certificación emitida por la autoridad competente del país de que se trate, con la cuál acreditará

⁵⁶ Servicio de Administración Tributaria. (2018). Servicio de Administración Tributaria, México: Servicio de Administración Tributaria. Anexo 1-A de la RMF para el Ejercicio 2018. Recuperado de [https:// http://www.sat.gob.mx](https://http://www.sat.gob.mx)

⁵⁷ Ídem.

⁵⁸ Ídem.

haber presentado la declaración del impuesto del ejercicio. Dicha certificación tendrá vigencia durante el año de calendario en el que se expida.⁵⁹

Las personas con nacionalidad mexicana tendrán que tomar en consideración que no perderán su condición de residentes fiscales en territorio nacional cuando comprueben tenerla en un país en donde sus ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente⁶⁰ conforme a los términos del Capítulo I del Título VI de la LISR, con excepción de que el país de su nueva residencia haya celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México por lo que en automático el individuo dejará de ser residente en territorio nacional.

En el mismo orden de ideas, existe una segunda división que establece la LISR y que se refiere a la residencia de los extranjeros o como comenté al principio de este tema, los llamados no residentes en México, pero quiénes al obtener ingresos de fuente de riqueza situada en el mismo están obligados al pago del ISR y a cumplir también con las disposiciones establecidas dentro del Título V llamado De los Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Por último, también se puede dar el supuesto en el que los residentes en el extranjero por cuestiones laborales o porque cumplan con las condiciones para ser residentes fiscales en materia tributaria en México puedan serlo, por lo que considerarán el ISR por lo que respecta a los ingresos de fuente de riqueza como definitivo antes de adquirir la residencia fiscal y comenzarán a calcular el ISR en los términos del Título

⁵⁹ Art.6 LISR Para efectos del artículo 4 de la Ley, los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante la constancia de residencia a que se refiere el último párrafo de dicho artículo, o bien, con la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate, con la que dichos contribuyentes acrediten haber presentado la declaración del Impuesto del último ejercicio.

En el caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate con la que acrediten haber presentado la declaración del Impuesto del penúltimo ejercicio.

Las constancias de residencia y documentación a que se refiere este artículo tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expedían

⁶⁰ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.31

IV por los ingresos que obtengan a partir de la fecha en que la adquieran, por lo anterior:

Será necesario analizar cada situación en lo particular, para efectos de determinar en qué casos una persona física deberá causar el impuesto que corresponda, en calidad de residente, conforme a las normas del Título IV, o bien, en calidad de no residente, conforme a las normas del Título V de la LISR, respectivamente, de acuerdo con las reglas o causales de existencia y/o de excepción de la residencia establecidas en la ley doméstica, así como en los convenios para evitar la doble tributación aplicables, según el país de que se trate.⁶¹

Finalmente, en el caso de las personas que tengan doble residencia por tener casa habitación en dos estados, se tendrá que resolver ésta situación de acuerdo a los criterios o reglas establecidas en el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre los países de que se trate, dicho convenio está basado en el Modelo Convenio.

A continuación, revisaré las disposiciones del Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de ISR entre el gobierno de México y el gobierno de los EUA, y posteriormente en el Modelo de convenio de la OCDE;

1.3.2.2 Residencia en el Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de ISR entre México y los EUA

El Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de ISR celebrado entre México y los EUA y su protocolo, fue publicado el 3 de febrero de 1994, teniendo actualizaciones posteriores el 25 de enero de 1996 y el 22 de julio de 2003.⁶²

⁶¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y Colegio de Contadores Públicos de México. *Tratados para evitar la doble tributación*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2002, p.57

⁶² Servicio de Administración Tributaria. (2018). Servicio de Administración Tributaria, México: Servicio de Administración Tributaria. Anexo 1-A de la RMF para el Ejercicio 2018. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx>

Lo que indica el Convenio en su artículo 4º con relación al concepto de residencia es lo siguiente: se le considera residente a 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, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Por lo cual, las personas que se encuentran en el Estado bajo alguno de los nexos anteriores serán considerados residentes en el mismo. Existe una excepción, en cuanto a las personas que están sujetas a imposición en ese Estado por la renta que obtengan de fuentes o por el patrimonio situados en el citado Estado, quienes no se consideran residentes.

Por otro lado, también se deberá analizar el concepto de residencia de acuerdo a lo establecido en las legislaciones domésticas de ambos países. Al analizar dicho concepto en ese tenor así como en el presente Convenio y en caso de que ocurran casos de controversia, se resolverán con base en el mismo, es decir en virtud de la regla particular sobre la regla general,⁶³ atendiendo los criterios de desempate incluidos dentro del propio Convenio fiscal.

Otras situaciones que pueden ocurrir y que es importante comentar, son los casos en los que existan exenciones, deducciones o créditos en las leyes tanto de México como de los EUA, que benefician a las personas de las mismas naciones, y quienes no se verán limitadas por la aplicación del Convenio.

Cabe comentar que la mayoría de los Convenios celebrados actualmente entre las naciones integrantes de la OCDE incluyendo el de México y los EUA se basan en el Modelo de Convenio de la misma organización, así como en los criterios de desempate que se señalan en el mismo Modelo y los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE. Por lo que a continuación analizaré la residencia fiscal y los criterios de desempate vistos desde todos estos documentos.

⁶³ Colegio de Contadores Públicos de México e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Introducción a impuestos internacionales*, IMPC, México, Ciudad de México, primera edición, 2006, p.31

1.3.2.3 Residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE

Antes de establecer el concepto de residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE, proporcionaré algunos antecedentes históricos del mismo. Primeramente, los modelos de doble tributación son acuerdos firmados entre países desarrollados y en vías de desarrollo con el propósito de suprimir la doble tributación. La elaboración de estos modelos se inició con la Sociedad de las Naciones en el año de 1921, seguida por la OCDE, tanto en los foros locales como los de la ONU, realizando modelos y proyectos de convenios fiscales bilaterales.

En 1921 la Sociedad de las Naciones solicitó a través de su Comité Financiero a un grupo de expertos de países como EUA, Italia, Países Bajos y Reino Unido la tarea de ejecutar un estudio de los aspectos económicos de la doble imposición internacional. El resultado de dichos trabajos fue el siguiente:

1. El anteproyecto de acuerdo para eliminar la doble tributación de la renta, elaborado por reuniones celebradas en 1925 y 1926.
2. Los anteproyectos de acuerdo para eliminar la doble tributación de renta, aprobados por la reunión general de expertos en acuerdos de doble tributación de la renta, realizada en Ginebra en 1928.
3. Los modelos de acuerdo para eliminar la doble tributación de la renta, aprobados en las conferencias realizadas en la Ciudad de México en 1943 y en Londres en 1946.⁶⁴

Posteriormente a los trabajos arriba indicados, el Consejo de la Organización de Cooperación Económica Europea realizó su primera recomendación sobre la doble tributación el 25 de febrero de 1955, que se tradujo en el establecimiento del Comité Fiscal de la Organización de Cooperación Económica Europea, en marzo de 1956. La base de los Modelos de Convenio de Tributación actuales son el Modelo de

⁶⁴ Soto Figueroa, Mario. *Derecho Tributario Internacional*, IMCP, México, Ciudad de México, primera edición, 2017, p.65-66

Convenio de la OCDE creado en 1977 y el Convenio de las Naciones Unidas publicado en 1980.⁶⁵

Retomando el análisis de la residencia, con relación al artículo 4º de la preceptiva en estudio, se establece que una persona será residente para efectos fiscales en el Estado Contratante según lo señalado en la legislación doméstica y conforme al criterio de vinculación elegido en el país, como puede ser la residencia fiscal, la sede de dirección o mediante el atributo del domicilio fiscal de la persona y cualquier otro criterio de sujeción adoptado; en virtud del cual el Estado se obliga con el individuo.

A la par del estudio de la residencia es imprescindible atender también dentro del Modelo de Convenio los llamados Comentarios al Modelo en virtud de que adicionan información a la indicada en el propio texto del artículo, con el fin de hacer recomendaciones o clarificar los párrafos del propio artículo aplicables a la situación correspondiente, razón por la cual resulta primordial analizarlos; estos Comentarios son lo que se denomina “ley suave”, porque su modo es más débil que el de una disposición legal común, aunque se puede decir que es una fuente de interpretación sin llegar a ser una ley o parte de un tratado internacional.

Al respecto sirve de apoyo la tesis aislada(administrativa) P.XXXVI/2009 emitida por el Pleno visible en la página 91 del SJF y su Gaceta. Novena Época, Tomo XXX de julio de 2009, de rubro y texto siguiente:

RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.

Los comentarios al indicado Modelo de Convenio pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se denominan "ley suave" ("soft law", en inglés),

⁶⁵ Ídem.

entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más "débil" que la legislación tradicional. Así, en el contexto del derecho internacional, el término "ley suave" generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y "recomendaciones", entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional. En relación con lo anterior, los comentarios al Convenio Modelo, aprobados en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pueden considerarse como una explicación de sus artículos y como una fuente de interpretación de éstos, tomando en cuenta que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales, pero sin soslayar el hecho de que los comentarios no son un tratado internacional ni son una fuente formal de derecho fiscal. En tal virtud, si bien no son la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los tratados que concretamente celebre México, los mencionados comentarios no pueden desatenderse como una fuente de interpretación, motivo por el cual la argumentación que se haga contra su contenido, cuando menos, debe presentar razones suficientes para superar la forma de interpretación que el autor del Convenio Modelo le otorga al mismo, como documento base para la celebración de los tratados bilaterales que lleguen a celebrarse, para lo cual, adicionalmente, deberá valorarse en cada caso si existen observaciones o reservas a los artículos de que se trate.⁶⁶

Por lo tanto, será relevante revisar los Comentarios al Modelo de Convenio en el caso de que se apliquen las disposiciones de los Convenios en materia de residencia,

⁶⁶ Tesis Pleno. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Novena Época. T. XXX. Julio 2009, p.91

como por ejemplo en el caso del Convenio entre México y los EUA, ya que pueden ampliar información conveniente a la disposición comentada. Los Comentarios al Modelo de Convenio señalan que el ser residente fiscal tendrá además tres funciones como son:

El determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio, es decir analizar que le aplique a los Estados Contratantes en la operación o revisar si los Estados están incluidos dentro de las disposiciones del Convenio, otra función será resolver los casos en que la doble imposición se produzca como resultado de la existencia de una doble residencia, ya sea porque una persona tenga doble residencia fiscal tanto en México como en los EUA, situación en la que ambos Estados querrán reclamar la residencia en virtud de un vínculo existente entre el individuo y los Estados de residencia; y la última función se refiere a solucionar los casos en que la doble residencia sea por un doble gravamen tanto en el Estado de Residencia como en el Estado de la Fuente de la persona, es decir, que exista un doble gravamen tanto en el Estado en el que es residente la persona como en el Estado de donde proceda.⁶⁷

Con referencia a la doble residencia, en el mismo artículo 4º párrafo 2º, se determinan los criterios de preferencia por aplicarse en el supuesto de que la persona fuera residente en ambos Estados; resolviendo la controversia a través de las reglas de desempate, por lo que el individuo se considerará residente en el siguiente orden:

1. Del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.⁶⁸

¿Pero qué sucede si en ambos Estados la persona tuviera una vivienda permanente?, podría ser una persona que por razones de trabajo ha

⁶⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. (Pág.86). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

⁶⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. (Pág.24). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

permanecido en México por más de seis meses, pero él tiene una vivienda permanente en los EUA, país en el que se encuentra tanto su esposa como sus hijos; ambos Estados le reclaman su derecho a someterlo a imposición tributaria por lo que el Convenio resolverá el conflicto de acuerdo a las reglas de desempate dando preferencia a los EUA, en virtud de que el contribuyente tiene su vivienda permanente en ese Estado. De manera que, siempre se le dará preferencia al Estado en el cual la persona posea una vivienda permanente, en este caso los EUA, país donde tiene la propiedad o disfruta de la vivienda, lo que indica la permanencia de la persona en el lugar, de manera continuada.

En caso de que el individuo tuviera la vivienda permanente en ambos Estados, la preferencia se le dará al Estado en el que permanezca con mayor frecuencia. Y si la persona no cuenta con una vivienda permanente en ninguno de los dos Estados y se desplaza de un hotel a otro, se considerarán todas las estancias en el Estado. Dentro del mismo criterio de preferencia, existe la siguiente controversia:

2. El individuo se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas que es lo que se denomina el centro de intereses vitales.⁶⁹

El centro de intereses vitales, se refiere a un lugar situado en territorio nacional en el cual la persona mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta; en caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes Estados:

Se otorgará preeminencia a las relaciones personales y después a las económicas.⁷⁰

⁶⁹ *Ibíd.*, p.24

⁷⁰ Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, Ciudad de México, 2009, p.108

Los Comentarios al Modelo de Convenio señalan que para determinar con cuál de los dos Estados la persona tiene relaciones personales y económicas más estrechas será necesario considerar los hechos para determinar qué Estado tendrá la potestad tributaria. Por consiguiente, se le dará mayor relevancia al Estado en el cuál la persona conserve sus relaciones familiares y sociales, así como sus ocupaciones, actividades políticas y culturales o la localización de sus actividades profesionales y la sede de la administración de su patrimonio; todo lo anterior se debe analizar en su conjunto:

El centro de intereses vitales corresponderá al Estado es donde conserva sus bienes, familia y donde ha trabajado también.⁷¹

Si no pudiera determinarse el Estado en que dicha persona tiene el centro de intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, entonces:

3. Se considerará residente solamente del Estado donde more.⁷²

De acuerdo a los Comentarios del Modelo de Convenio, no se precisa el periodo de tiempo al que se debe extender la comparación con relación al periodo de mora, pero será preciso observar un periodo suficiente como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias. ¿Y qué sucede si morara en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos?, entonces:

4. Se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.⁷³

⁷¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. (Pág.90). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

⁷² *Ibíd.* p.24

⁷³ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. (Pág.90). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

Con respecto al punto anterior la controversia continua, en el caso de que la persona fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, por lo que:

5. Entonces las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.⁷⁴

Los Comentarios al Modelo de Convenio señalan, que se encomendará a las autoridades competentes la resolución en el caso de que la persona no fuera nacional de ninguno de los dos Estados Contratantes; de acuerdo al procedimiento amistoso establecido en el artículo 25 del Modelo de Convenio, integrándose las comisiones mixtas por parte de ambos Estados a través de sus autoridades o representantes, teniendo un plazo dentro de los tres siguientes años a la primera notificación de la medida, tratando de resolver las dificultades y dudas, siempre y cuando resulte fundada y no pueda por sí misma encontrar una solución satisfactoria; por lo que se pondrán de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en caso de que pudiera existir también. Si las autoridades no pudieran resolverlo en el plazo de dos años, entonces se someterá a arbitraje.

Este criterio de preferencia o desempate hace que en determinada situación no quede duda del Estado que deba ejercer la potestad tributaria sobre el contribuyente, así como de que se ha elegido la regla de desempate adecuada para resolver el problema en cuestión:

Así mismo, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, en la medida de lo posible, el criterio de preferencia debe ser tal que se advierta claramente que la persona física cumple con las condiciones requeridas por uno de los Estados y no como una mera forma de

⁷⁴ Ídem.

justificar la aplicación de la atribución del derecho de gravamen de uno de los países.⁷⁵

Por otra parte, se debe considerar el periodo por el cual el individuo está sujeto a la residencia, periodo que puede ser de duración inferior al impositivo, como la situación que se muestra en el siguiente caso:

Una persona física es residente en los EUA desde el 1º de enero al 31 de marzo, posteriormente se traslada a México, país en el cual reside más de 183 días, por lo que la persona será residente en los EUA del 1º al 31 de marzo y México así lo considerará. Es decir el contribuyente será residente de México del 1º de abril al 31 de diciembre.⁷⁶

Los trabajadores impatriados a México que sean residentes en los EUA tomarán en cuenta los beneficios proporcionados por el Convenio para evitar la doble imposición entre México y los EUA, para determinar si los ingresos que obtienen de territorio nacional por concepto de sueldos y salarios y otros ingresos serán sometidos a tributación en el país.

1.3.2.4 Residencia fiscal en materia de la renta del trabajo realizado por el trabajador impatriado de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre México y EUA.

Con relación al tema de la residencia fiscal en materia de la renta del trabajo el profesional dependiente obtiene un ingreso por su actuación de parte de la empresa que lo contrata y no de parte del beneficiario final.⁷⁷ Por lo tanto, el punto será determinar qué Estado puede gravar la renta que obtiene el empleado si el de su

⁷⁵ Matus Bravo, Francisco J. "Aspecto fiscal aplicable a los expatriados en México". *Revista Puntos Finos*. México, Ciudad de México, febrero 2012, p. 50-53

⁷⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). (2017). *Model Tax Convention on Income and Capital*, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. (Pág.89). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

⁷⁷ Soto Figueroa, Mario. *Derecho Tributario Internacional*, IMCP, México, Ciudad de México, primera edición, 2017, p.229

residencia o el de la fuente, cuestión que se analizará de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 15º del Convenio para evitar la doble imposición entre México y los EUA llamado Renta del Trabajo Dependiente, en el cuál se indica que los sueldos y salarios obtenidos por un residente en los EUA, por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en los EUA a no ser que el empleo se ejerza en México. Si el empleo se ejerce en México, las remuneraciones percibidas por este concepto se gravarán en este país:

Es decir, el trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que paga dicha renta.⁷⁸

De acuerdo a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE se entienden por sueldos, salarios y otras retribuciones similares obtenidos por un residente en un Estado, las remuneraciones en especie obtenidas por el trabajo realizado como las opciones sobre acciones, el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas.⁷⁹

En el párrafo 2º del mismo artículo 15º se establece que éstas remuneraciones obtenidas por parte del residente americano, que vino a trabajar a México sólo podrán ser gravadas en los EUA sí en primer lugar:

1. El trabajador americano no permanece más de 183 días en México, en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado.

En cuanto a este periodo de tiempo se refiere a los días de presencia física en el cual la persona está en el país o no; por lo que se incluirán en el cálculo los siguientes días: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días

⁷⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. (Pág.259). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

⁷⁹ Ídem.

que permanezca en el territorio del país de la actividad, agregando los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad, interrupciones de corta duración como los periodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros, bajas por enfermedad y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar.⁸⁰ Existen días que no se deben incluir dentro de este periodo de tiempo como los días que permanezca el trabajador americano en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado. En consecuencia, los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa no se considerarán en el cómputo de días de permanencia. En el caso de que la persona esté presente en un Estado durante parte de un día, aunque sea pequeña se considerará como día presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del periodo de 183 días.⁸¹ Cabe comentar que los días durante los que el contribuyente sea residente del Estado de la fuente tampoco se tomarán como días de permanencia.

2. Si las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente en México.

Se puede considerar inadecuada la aplicación de este punto en los casos en que el empleador no sea residente del mismo Estado de residencia del empleado, ya que en tal caso podrían existir dificultades administrativas para determinar las remuneraciones del empleado o para hacer efectivas las obligaciones del empleador en lo referente a la práctica de retenciones. Los Estados contratantes que compartan esta posición pueden adoptar la siguiente redacción como alternativa:

⁸⁰ *Ibíd.*, p. 260

⁸¹ *Ibíd.*, p. 260

Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que es residente del Estado mencionado en primer lugar.⁸²

3. Si las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en México. Por consiguiente, se está evitando caer en el establecimiento permanente.

En caso de que el empleador tenga un establecimiento permanente en el Estado donde se realiza el trabajo dependiente, la exención es aplicable cuando las remuneraciones no son soportadas por el citado establecimiento permanente.

El propósito de los puntos 2 y 3 es evitar la tributación en la fuente de los períodos de trabajo de corta duración en la medida que la remuneración no es admitida como un gasto deducible en el Estado de la fuente porque el empleador, al no ser residente de este Estado y al no disponer de un establecimiento permanente, no está sujeto a imposición en dicho Estado. Otra justificación en cuanto a estos puntos es el hecho de que imponer la obligación de deducir en la fuente, cuando se trata de empleados de corta duración, puede considerarse una carga administrativa excesiva si el empleador no reside en el citado Estado ni tampoco tiene en él un establecimiento permanente.

Por lo que en caso de que la permanencia de los impatriados fuera mayor a un periodo de 183 días, México estará facultado para gravar los ingresos que perciban los trabajadores impatriados y consecuentemente empleados sujetos al pago del ISR sobre los ingresos por fuente de riqueza en México:

Siempre y cuando se preste el servicio en México, o cobren sus ingresos por medio de un residente en México o por un establecimiento

⁸² *Ibíd.*, p. 261

permanente ubicado en el país, sin importar el periodo de tiempo que permanezca en éste.⁸³

Si la estancia del no residente sea menor a 183 días se deberá observar lo siguiente:

Conservar una bitácora de viajes del asignado dentro y fuera de México, sin importar el motivo del viaje, entre ellos.⁸⁴

Consecuentemente, sus ingresos por salarios estarán exentos de ISR siempre y cuando se cumplan con las siguientes condiciones:

1. Que no excedan de 183 días en un periodo de doce meses consecutivos o no.
2. Que el pago del salario hecho por empresa extranjera no tenga establecimiento permanente en México.
3. Que no exista un cargo entre la compañía extranjera y la mexicana por el costo del salario del individuo.⁸⁵

Como profundizaré más adelante, los empleados impatriados podrán solicitar a la empresa mexicana que les realice su salario, la expedición de una constancia de retención de impuestos pagados, o con los CFDIS de nómina, a fin de que puedan realizar el acreditamiento del impuesto en su país:

Las reglas del acreditamiento se refieren a la posibilidad de que un Estado pueda restar, al impuesto generado en él, en la declaración y ejercicio fiscal

⁸³ Matus Bravo, Francisco J. "Aspecto fiscal aplicable a los expatriados en México". *Revista Puntos Finos*. México, Ciudad de México, febrero 2012, p. 53

⁸⁴ Ríos, Claudia y Vargas, María Eugenia. *Incorporación de los nuevos requerimientos fiscales a la Nómina Espejo*. Trabajo presentado en la Conferencia Anual de Global Human Resources octubre 2014, p.6-16

⁸⁵ Ídem.

correspondiente, el impuesto pagado por el contribuyente en un Estado extranjero.⁸⁶

De acuerdo a lo comentado la mayoría de los países se han basado en el Modelo de Convenio de la OCDE, entre éstos países se encuentran los EUA, que desarrollaron también su propio Modelo de Convenio.

1.3.2.5 Residencia en el Modelo de Convenio de Impuesto sobre la Renta de los EUA

Con relación al artículo 4º llamado Residente, el Modelo de Convenio de Impuesto sobre la Renta de los EUA señala lo siguiente:

Residente significa cualquier persona que con arreglo a las leyes de ese Estado Contratante, pueda gravarla en razón de su domicilio, residencia, ciudadanía, lugar de administración, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza similar, y también incluye a ese Estado contratante y cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo.⁸⁷

Es importante destacar, que dentro de este primer párrafo no se incluye en forma expresa como criterios la sede de dirección, como en el Modelo de Convenio de la OCDE, pero en su lugar se incluyen el lugar de administración y el lugar de incorporación. Así mismo se ha incluido el criterio de ciudadanía o nacionalidad en forma literal dentro de este párrafo en virtud de que los EUA utilizan ampliamente este criterio de vinculación fiscal.

De acuerdo a este Modelo en caso de que la persona física fuera residente tanto en México como en los EUA la controversia se atenderá de acuerdo a los mismos

⁸⁶ HERNÁNDEZ, Y; López, A; Pérez, Y; Silva, D. y Villegas, E. (2013). ISR a personas físicas residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México (Informe final para obtener el título de Contador Público). Recuperado de <https://www.scholar.google.com.mx>

⁸⁷ TREASURY DEPARTMENT (TREASURY). (2016). US Model Income Tax Convention, U.S.: Treasury Department. (Pág.10). Recuperado de <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents>

criterios de desempate establecidos en el mismo artículo 4º y que he analizado previamente.

1.3.2.6 Normativa EUA

Previamente a revisar el tema de residencia fiscal desde el punto de vista de la normativa de los EUA, es preciso comentar qué en el país vecino, dentro de los criterios de vinculación utilizados para determinar la carga tributaria del ISR de las personas físicas, se siguen además del nexo de residencia, los puntos de conexión de fuente de riqueza y nacionalidad, por lo que:

Las personas físicas están sujetas a la potestad tributaria por parte de la nación en la forma más amplia.⁸⁸

Es importante conceptualizar brevemente qué el punto de vinculación de la fuente de riqueza, es aplicable en los EUA en lo concerniente a los ingresos provenientes de territorio americano que obtengan los extranjeros no residentes y que como ya se analizó también se utiliza en México, de manera que existe una situación comparable al respecto.

Por lo que corresponde al nexo de vinculación de la nacionalidad y con referencia a la información encontrada, es fácil determinar la nacionalidad de una persona, ya que de acuerdo a la LM americana, se adquiere por nacimiento en el territorio de los EUA o por nacimiento en el extranjero siempre que alguno de los padres tenga la nacionalidad americana, situación que es análoga a la legislación en materia de nacionalidad en México.

Más adelante se analizará el concepto de la doble nacionalidad en los EUA, en virtud de que es un concepto que puede dar como resultado que el contribuyente termine siendo residente fiscal.

⁸⁸ Pujols Soler, Juan Manuel. Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la perspectiva del Convenio para evitar la Doble Imposición (Tesis doctoral de Juan Manuel Pujols Soler). De la base de datos de tesisenred.net.

Continuando con el tema de la residencia fiscal, de acuerdo a la normatividad americana, resulta complicado determinarla, pero si se siguen las reglas que a continuación se mencionan no implicará problema el precisarla. De acuerdo a lo que se ha visto en la práctica, lo que resulta más conveniente es que se busque la asesoría de un despacho especializado en el área, ya sea una firma pequeña o mediana que pueda proporcionar este servicio a las empresas multinacionales, filiales o subsidiarias, para que se resuelva correctamente lo anterior. Según lo visto, en la normativa mexicana la residencia es una cualidad personal, situación que también coincide con lo establecido en la legislación americana; por lo que a continuación, se distingue a los extranjeros en su carácter de residente, en dos categorías:

1. Extranjeros residentes: son residentes en los EUA los extranjeros que cumplan con alguno de los dos siguientes requisitos:

A) Tarjeta verde o green card: que corresponde a un permiso de residencia permanente⁸⁹ y que las personas extranjeras podrán solicitar a través del USCIS;⁹⁰ con dicho otorgamiento podrán permanecer en el país por diez años, con el derecho de poder ampliar el periodo siempre y cuando se cumplan los requisitos, también es aplicable a cualquier nacional y se podrá obtener en los siguientes supuestos:

a) Por vínculos familiares: es decir, donde existe un lazo familiar o consanguíneo, a lo que le llaman familiar inmediato de un ciudadano estadounidense, como cónyuge, hijo, padre o hermano.

b) Por razones laborales: esta visa principalmente se creó para trabajadores calificados con formación universitaria, personas con habilidades especiales que previamente han disfrutado de visas tipo HB,

⁸⁹ O también llamada Tarjeta de Registro Extranjero o Formulario I-551 (Green Card)

⁹⁰ Se refiere al US Citizen and Immigration Services que corresponde al Servicio de Ciudadanía e Inmigración de los Estados Unidos de América el cual depende del Department of Homeland Security que representa al Departamento de Seguridad Nacional de los Estados Unidos de América

como por ejemplo médicos, artistas, deportistas y científicos, entre otros. También es llamada “aliens of extraordinary ability”.

c) Lotería de visas: este programa se llama “de diversidad”, no tiene ningún costo, los ganadores son seleccionados al azar como el cónyuge del americano y sus hijos solteros menores de 21 años.

d) Por razones económicas: esta visa es para los extranjeros que generen al menos diez puestos de trabajo en los EUA y que inviertan un mínimo de un millón de dólares, de tal forma que se les entregará una visa de tipo E, con lo cual podrán conseguir finalmente la green card. Es decir, este permiso es para los inversionistas extranjeros.

e) Destinadas a personas víctimas de violencia: tanto física como psicológica; no es necesario que sea demostrado con un reporte de policía para aplicar a esta visa, con la documentación que pruebe el maltrato físico, verbal, sexual, financiero o la intimidación y las amenazas, serán suficientes pruebas que ayuden al mismo tiempo al gobierno americano en el esclarecimiento de un crimen, éstas personas pueden vivir y trabajar en los EUA con una visa otorgada de tipo U, y al final de tres años podrán solicitar una tarjeta de residencia permanente. Dicho permiso es para refugiados y asilados.⁹¹

La cuestión de la residencia en materia de inmigración está ligada en los EUA a la materia fiscal tanto en los asuntos de normativa como de trámites, en virtud de que los permisos de inmigración se toman en cuenta para determinar su residencia fiscal; es decir, de acuerdo a las diversas condiciones o supuestos en los que se ubique el extranjero es como podrá obtener el permiso determinado y por ende la residencia fiscal.

⁹¹ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

Las exigencias para obtener la green card en los EUA son mayores a las solicitadas en México y más aún con la entrada del actual presidente Trump, quien como se ha visto ha endurecido los requisitos para obtener la ciudadanía por parte de los inmigrantes. En México, la LM no está ligada a la legislación fiscal en materia de residencia fiscal ni tampoco en la asignatura de trámites; la intención de que las disposiciones en México, en cuestión tanto migratoria como fiscal estén conectadas, podría traer un mayor conocimiento de las mismas, lo cual facilitará la comprensión de quién se considera como residente fiscal.

Cabe aclarar que los extranjeros que obtengan la green card o permiso de residencia permanente tendrán el mismo tratamiento que los nacionales y por lo tanto están obligados a declarar impuestos ante el IRS. El principal problema será lograrlo ya que resulta complicado. Los mexicanos que consigan el permiso de residencia permanente es muy probable que pasen al estado de habitualidad o continuidad, el cual se adquiere por un periodo de hasta cinco años desde el momento que alcancen el estado de residencia y después de la condición de habitualidad, por lo que es muy seguro que obtengan la nacionalidad.

Por lo tanto, de acuerdo a lo anterior, la green card es un vínculo entre el USCIS⁹² y el IRS;⁹³ asimismo se observa que las leyes de inmigración y las tributarias también guardan un lazo en virtud de que las condiciones que menciona la página del IRS para obtener la residencia permanente por parte de los extranjeros traen como resultado la obtención de la residencia fiscal, conforme a lo siguiente:

Otro punto que hay que tomar en cuenta es si en algún momento durante el año de calendario, un individuo se encuentra como residente legal permanente de los EUA conforme a las leyes de inmigración y ésta condición no haya sido revocada ni se haya dictado un fallo administrativo o judicial que establezca una renuncia a esta condición, entonces se considera que se ha cumplido con

⁹² La USCIS corresponde a la Oficina de Servicios de Inmigración en los EUA

⁹³ El IRS se refiere a su equivalente en México, que es el Servicio de Administración Tributaria

el requisito de la tarjeta verde.⁹⁴ Como se comentó la green card es una condición para obtener la residencia fiscal.

Por otra parte, se confirma de acuerdo a la normativa americana que a los nacionales extranjeros se les emula con los extranjeros que son residentes permanentes y cuentan con green card:

Una persona que es residente permanente en EUA pero que se encuentra físicamente en el extranjero tendrá que tributar también en los EUA, aunque se encuentre en otro país, siempre y cuando mantenga tal estado.⁹⁵

Es decir, tanto los residentes permanentes como los nacionales americanos tributarán por su renta mundial con independencia de su lugar de residencia y del periodo de tiempo que residan en el extranjero, incluso aunque nunca hubieran permanecido en los EUA, este criterio también es utilizado en México.

De otra manera en el país vecino, si el contribuyente desea renunciar a la residencia permanente, deberá efectuarlo a través del procedimiento que establece la propia ley, que concluye con una notificación del USCIS⁹⁶ o del consulado, en la cual se informa sobre la pérdida de la condición de la residencia permanente. El IRS considerará al sujeto pasivo como residente para efectos tributarios hasta la fecha de emisión de dicha notificación, razón por la cual el contribuyente deberá tener cuidado en caso de que consiga dicha notificación para evitar tener problemas posteriormente con la autoridad hacendaria americana, así como el verificar que haya cumplido con sus obligaciones fiscales durante el periodo de tiempo que haya sido considerado residente permanente en los EUA.

⁹⁴ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

⁹⁵ Alien Tax (2017). Residentes fiscales en los Estados Unidos de América, EUA: Alien Tax. Recuperado de <https://www.diegoearcon.com>

⁹⁶ La USCIS corresponde a la Oficina de Servicios de Inmigración en los EUA

Además de la notificación anterior que el extranjero reciba cuando salga de los EUA deberá obtener del IRS un certificado de cumplimiento conocido como el “permiso de partir” además de haber cumplido con la declaración final de impuestos.

Otras razones por las cuales pueda perder el extranjero su carácter de residente permanente en los EUA es porque su estatus de inmigrante sea considerado administrativamente como terminado por la USCIS⁹⁷ o por un tribunal federal de los EUA.⁹⁸

Cabe destacar que un residente permanente legal durante al menos ocho de los últimos quince años que deje de ser un residente permanente legal de los EUA podrá estar sujeto a requisitos de presentación de informes especiales.

En caso de que el contribuyente desee mantener la residencia permanente es necesario que resida efectivamente en el país. Si el contribuyente trasladara la residencia a otro país y por lo tanto se ausente de los EUA:

Por un periodo superior a un año, traería como consecuencia la pérdida de la residencia permanente a menos que se obtenga con carácter previo a un permiso de entrada.⁹⁹

Como resultado, los contribuyentes deberán observar lo anterior para evitar perder la residencia permanente o también caer en situación de confusión y por consiguiente en incumplimiento fiscal.

En cuanto al periodo de residencia del extranjero tendrá una fecha de inicio y una fecha de finalización ya sea bajo la prueba de la tarjeta verde o de la presencia sustancial. En el caso de la fecha de inicio de la residencia bajo la tarjeta verde si cumple con la misma durante el año de calendario, pero no se cumple con la presencia sustancial, la fecha de inicio de la residencia será el primer día del año de

⁹⁷ La USCIS corresponde a la Oficina de Servicios de Inmigración en los EUA

⁹⁸ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

⁹⁹ *Ibíd.*

calendario en el que esté presente en los EUA como un residente legal permanente.¹⁰⁰

En el caso de que el individuo obtenga su green card en el extranjero, la fecha de inicio de residencia será su primer día de presencia física en los EUA, después de recibir su tarjeta de residencia. Podrá elegir ser tratado como un extranjero residente durante todo el año si era un residente permanente legal de los EUA en cualquier momento durante el año.¹⁰¹

Si el extranjero cumple con la prueba de la tarjeta verde y el examen de la presencia sustancial en el mismo año, la fecha de inicio de su residencia será anterior al primer día que esté presente en los EUA durante el año en el que pase la prueba de la presencia sustancial o el primer día que esté presente en los EUA como residente permanente legal.¹⁰²

Además de la green card, otro requerimiento para ser considerado como extranjero residente es el de la presencia sustancial:

B) Presencia sustancial: que se refiere a que el extranjero debe permanecer físicamente en los EUA, así como en las siguientes zonas por un periodo de por lo menos:

Tabla 3	
Presencia sustancial	
Presencia física en las siguientes zonas:	Por un periodo de:
Todos los 50 estados y el Distrito de Columbia	31 días durante el año en curso y
Las aguas territoriales de los Estados Unidos de América y	183 días durante un periodo de 3 años que incluye el año en curso y los 2
El fondo del mar y el subsuelo de aquellas zonas submarinas que sean adyacentes a las aguas territoriales de los Estados Unidos de América y sobre los cuales los Estados Unidos tengan los derechos exclusivos conforme a las leyes internacionales para exploración y explotación de recursos naturales.	años inmediatamente anteriores. Para satisfacer el requisito de los 183 días, se cuentan: todos los días en los que estuvo presente en el año en curso, un tercio de los días en los que estuvo presente en el primer año antes del año en curso, y un sexto de los días que estuvo presente en el segundo año antes del año en curso.

Fuente: IRS, 2018.

¹⁰⁰ Es decir, la fecha en la que el Servicio de Ciudadanía e Inmigración de los EUA (USCIS) ha aprobado oficialmente la petición del extranjero para convertirse en un inmigrante

¹⁰¹ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

¹⁰² *Ibíd.*

Cabe comentar que al igual que en México, en los EUA también se ha delimitado lo que se considera como zonas, aguas territoriales, fondo del mar y el subsuelo con relación a la permanencia de la presencia física, es decir lo que se llama en México territorio nacional y que se conceptualizó en el primer tema.

De igual modo, en la nación colindante se hace referencia a esta presencia física por parte del extranjero y a los días de permanencia del mismo dentro de la zona de la Unión Americana, supuestos que en México dejaron de manejarse ya hace algunos años; siendo los conceptos actualmente utilizados el de casa habitación y el de centro de intereses vitales que se analizaron en el tema anterior.

Dentro de los días que no deberá contar la persona física en cuanto al requisito de la presencia sustancial serán los siguientes días:

Tabla 4	
Tiempo no contado para el requisito de presencia sustancial:	
1. Días en los que se viaja regularmente para trabajar en los EUA desde su residencia en México.	Si es que viaja regularmente desde México para trabajar en los EUA por más del 75% de los días laborables durante su periodo de trabajo.
2. Días que esté presente en los EUA haciendo una parada o escala durante menos de 24 horas.	Al viajar entre dos lugares fuera de los Estados Unidos de América.
3. Días que esté presente en los EUA como miembro de una tripulación o una embarcación que presta servicios entre los Estados Unidos de América y un país extranjero o una posesión de los EUA.	Esta excepción no aplica si se dedica a una ocupación o negocio, que no esté relacionada.
4. Los días en que tuvo la intención de salir de los EUA, pero no pudo debido a una condición médica o un problema que haya surgido de improviso durante su estancia en los EUA.	Su intención de salir de los EUA en un día en particular se determinará tomando en consideración los hechos y circunstancias ocurridos.
5. Los días que sea una persona exenta	América como un individuo relacionado con un gobierno extranjero bajo una visa "A" o "G". Si un empleador pagó toda la remuneración durante el año en curso. Si un empleador extranjero pagó toda la remuneración durante cada uno de los seis años anteriores en que se estuvo presente en los Estados Unidos de América como maestro o maestro en prácticas Un estudiante que está presente temporalmente en los Estados Unidos de América con una visa F, J, M o Q quien de manera sustancial satisface los requisitos de su visa. Un atleta profesional que está presente temporalmente en los Estados Unidos de América para competir en un evento deportivo con fines caritativos.

Fuente: IRS, 2018

Por lo anterior, se recomienda que solo un especialista inmerso en los detalles cuide el registro del tiempo que no se debe considerar para la presencia sustancial, sugiriendo que lleve una bitácora de todos estos días con el propósito de no realizar un cálculo incorrecto y se fije la residencia fiscal dentro de la presencia sustancial en forma apropiada.

Como se mencionó es probable que las personas reúnan las condiciones de la residencia y tengan además la doble nacionalidad, por lo que podrían también llegar a ser considerados residentes para efectos fiscales, situación por la que resulta sobresaliente explicar el concepto de la nacionalidad.

El vecino país trata a todas las personas que posean la nacionalidad americana de igual manera, independientemente que tengan además una segunda nacionalidad:

Por lo que estas personas también serán consideradas ciudadanos de los EUA y tendrán que observar y cumplir la normativa como cualquier otro ciudadano del país.¹⁰³

Las formas de conseguir la doble nacionalidad en la Unión Americana son diversas y particulares, entre ellas se encuentran:

- a) Personas americanas que con posterioridad han obtenido una segunda nacionalidad por diversa razón.
- b) Descendientes de personas de nacionalidad americana que por nacimiento o por las leyes de inmigración de otros países fueron aptos para adquirir la segunda nacionalidad.
- c) Personas extranjeras que conservan su nacionalidad por nacimiento o por descendencia que reúnan todos los requisitos para el proceso de nacionalización en los EUA.
- d) Personas extranjeras que mantengan su nacionalidad y que por motivos de asilo, guerra u otras causas especiales, se les concedió la nacionalidad americana.¹⁰⁴

Es importante comentar que el grupo de personas americanas que cuentan con doble nacionalidad y que no vivan en los EUA sino en México, están en alto riesgo de no

¹⁰³ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

¹⁰⁴ *Ibíd.*

estar cumpliendo completamente con sus obligaciones fiscales; además, es probable que no estén bien asesoradas y que por la misma razón consideren que no van a ser revisados al estar fuera de su nación, situación que es errónea ya que es mediante la propia fiscalización de los EUA como a través de los acuerdos de intercambio de información entre México y los EUA que el contribuyente podrá ser auditado a través de sus cuentas; los contribuyentes también pueden suponer que viviendo en otro país sin pisar los EUA tampoco les cobrarán ningún importe de impuesto, algo que es totalmente falso porque si cumplen con las condiciones para ser residentes tendrán que pagar lo mismo que los habitantes de los EUA por el sólo hecho de obtener un mínimo de ingresos durante el año fiscal, aunque nunca hayan entrado o estado en los EUA por ninguna circunstancia. De la misma manera, la doble nacionalidad, es permitida también en México, mediante ella el candidato podrá obtener la residencia para efectos fiscales.

Tanto los ciudadanos y nacionales americanos, como las personas con doble nacionalidad, así como las personas extranjeras con permiso de residencia permanente o con green card y las personas extranjeras que cumplan con el requisito de presencia y que hayan reunido el “test de presencia física” se les considerará como personas residentes para efectos fiscales en los EUA; comparando esta cuestión con la de México se observa que es similar en términos generales con la diferencia del “test de presencia física” que para México no es aplicable en materia tributaria; en los EUA los días de presencia física, así como el tiempo que no se debe considerar para los mismos efectos es específico.

Por otra parte, existe una excepción en los EUA, en la cual, en el primer año de permanencia, el contribuyente podrá optar voluntariamente por ser considerado como residente fiscal americano, aun cuando no reúna los requisitos de la presencia física que marca el “test de presencia física”; podría ser el caso de una persona que se desempeña como free lance y que, al ser considerada como residente fiscal, se podría beneficiar de las reducciones personales propias de todo residente y de las que no hubiere podido disfrutar en caso de estar sujeto como no residente.

En el caso de la fecha de inicio de la residencia bajo la prueba de la presencia sustancial, si cumple con la misma, será el primer día que esté presente en los EUA durante ese año de calendario.¹⁰⁵

Si cumple con el examen de la tarjeta verde y el de la presencia sustancial en el mismo año, la fecha de inicio de su residencia será la anterior al primer día que esté presente en los EUA, durante el año en que pase la prueba la presencia sustancial o el primer día que esté presente en los EUA como residente legal permanente.¹⁰⁶

Con referencia a la fecha de finalización de su residencia bajo la prueba de presencia sustancial, si cumple con la prueba de dicha presencia, la fecha será su último día de presencia en los EUA de acuerdo a un periodo durante el cual no esté presente en los EUA o tenga una conexión más cercana con un país extranjero que con los EUA y no sea residente de los EUA durante el año de calendario siguiente al de su último día de presencia en los EUA. La fecha de término de la residencia será el último día del año de calendario en que se encuentre físicamente presente en los EUA si durante el resto del año su domicilio está en un país extranjero o se mantenga una conexión más cercana con ese país que con los EUA.¹⁰⁷

La otra categoría de un extranjero se refiere a los no residentes que a continuación se analizará.

2. Extranjeros no residentes: esta división se refiere al periodo en el cual el individuo no sea considerado un ciudadano americano ni extranjero residente para fines tributarios.¹⁰⁸ Lo opuesto a un extranjero residente será un extranjero no residente en los EUA siempre y cuando se den las siguientes condiciones:

¹⁰⁵ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

¹⁰⁶ *Ibíd.*

¹⁰⁷ *Ibíd.*

¹⁰⁸ *Ibíd.*

- a) Estar físicamente presente en los EUA por un tiempo menor a 183 días en el año fiscal en curso.
- b) Mantener la residencia fiscal “tax home” en otro país.
- c) Tener una vinculación mayor con otro país que no sean los EUA.

En consecuencia, no es suficiente con mantener una presencia física por más de la mitad del año en un país extranjero, sino que además es necesario conservar la residencia fiscal en otro Estado, así como que la vinculación sea mayor en esta nación, por lo que con estas exigencias se pretenden evitar conflictos con otros ordenamientos jurídicos que sujetan a tributación a quienes residen 183 días en su territorio dentro del año fiscal. En México, se conservan dentro del concepto de residencia fiscal los términos de la casa habitación y el centro de intereses vitales, no así el plazo de los 183 días de permanencia que ya no está vigente.

Por consiguiente, será tema de controversia y no se podrá reclamar el tener una conexión mayor con otro país en el caso de que se presente una solicitud de residencia permanente en los EUA si ya está en trámite la misma para el cambio a esta clasificación, es decir no sería congruente el pretender realizar este trámite afirmando simultáneamente que se es residente fiscal en otro país.

Otro supuesto que podría acontecer es que se tengan ambas condiciones tanto de residente como de no residente durante el transcurso de un año, ya sea que el individuo cambie de residente a no residente o viceversa, escenario en el que la persona tendrá doble residencia fiscal en el mismo ejercicio fiscal, es decir además de tener doble nacionalidad, se podría dar el caso de tener doble residencia fiscal, con lo que el impuesto sobre el ingreso para ambos periodos puede ser que sea diferente:

El impuesto sobre el ingreso para los dos periodos puede diferir conforme a las disposiciones de la ley aplicables a cada periodo.¹⁰⁹

1.3.3 Domicilio

Es constantemente señalado el concepto de domicilio tanto en las normativas del CCF, el CFF, así como en las disposiciones establecidas a través de la RMF. Para efectos jurídicos de acuerdo al NDJM la palabra domicilio:

Del latín domus, “casa”, se refiere al lugar donde una persona fija su morada.¹¹⁰

El individuo podrá contemplar como domicilio fiscal correspondiente a sus actividades profesionales o empresariales lo que menciona el CFF en su artículo 10, fracción I:

- a) Si realiza actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) En caso de que no realice las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilice para el desempeño de sus actividades.
- c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realiza las actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación.

Por consiguiente, el domicilio para efectos jurídicos es distinto al domicilio para fines fiscales, ya que en éste último es más específico. Sólo en el caso de que la persona no cuente con un local, su casa habitación podrá ser su domicilio fiscal. Cabe aclarar que la regla 2.1.4 de la RMF para el ejercicio 2018 confirma que se podrá considerar, para los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 10 del CFF, como domicilio fiscal la casa habitación del contribuyente. Lo idóneo es que sea un local propio o arrendado el que utilice la persona para el desempeño de sus profesionales, de ahí que el CFF

¹⁰⁹ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

¹¹⁰ Venegas Álvarez, Sonia. *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, Editorial Liber Iuris Novum, S. de R.L. de C.V., México, Ciudad de México, primera edición, 2016, p.33

considera como último inciso del domicilio fiscal de la persona, la casa habitación del contribuyente cuando no cuenta con un local o lugar en concreto para el desarrollo de sus actividades.

Posteriormente, es preciso que el contribuyente acuda a la oficina del SAT a registrar su domicilio fiscal; los datos que usualmente son requeridos para realizar el trámite son: el domicilio fiscal completo con el lugar o lugares de referencia colindantes, las calles entre las cuáles se encuentra ubicado, tipo de vialidad, características de la fachada, cercanía a algún sitio representativo. Dicha información, también será requerida, en caso de algún cambio de domicilio, cuyo trámite podrá realizarse tanto por internet como en forma presencial; a través del registro o cambio de su domicilio se podrá determinar la oficina de la Administración Tributaria competente sobre el local del contribuyente. La importancia del domicilio fiscal radica en que se realizan en el mismo:

Todos los actos necesarios para la aplicación de las leyes tributarias, la recaudación y el control correspondientes, que se atribuyen a la administración en cuya jurisdicción está el domicilio fiscal, esto es, el lugar en donde esté el local que se considera el domicilio fiscal.¹¹¹

Otra cuestión que el contribuyente debe tener en cuenta es que después de que se haya registrado su inscripción como contribuyente ante el SAT, se llevará a cabo la verificación de su domicilio por parte del personal a cargo de éstas gestiones, con el fin de que en el portal de internet del SAT aparezca como localizado y verificado.

La función adicional del domicilio fiscal es que se conserve en el mismo la documentación fiscal del contribuyente, contabilidad, así como sus declaraciones de impuestos e información que compruebe que ha acatado con las disposiciones fiscales. Asimismo dentro del domicilio fiscal del individuo se podrán ejercer las facultades de comprobación de la autoridad, razón por la cual desde un principio el personal del SAT debe realizar la tarea de verificar físicamente que el domicilio

¹¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. "Domicilio legal, domicilio fiscal, y residencia fiscal, ¿son lo mismo?". En Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coordinador). Mitos fiscales. Dofiscal Editores, S.A. de C.V. México, 2017, p.10

inscrito por parte del contribuyente sea el mismo que encuentre; si la autoridad no realiza dicha verificación es obligación del contribuyente solicitarla a través del portal de internet del SAT eligiendo el servicio de aviso como “verificación de domicilio”, de ésta manera el contribuyente se asegurará que la autoridad lo tendrá como localizado.

Se debe tener el lugar como domicilio en donde las autoridades puedan practicar notificaciones o llevar a cabo revisiones de carácter fiscal, aunque actualmente ya está vigente el uso del buzón tributario donde también la autoridad realiza tales notificaciones.

Cabe destacar que en caso de que el contribuyente ocupe o haga uso de otro domicilio distinto al tributario y en su momento la autoridad acuda a su domicilio fiscal a comprobar las operaciones y no encuentre a la persona o no pueda ejercer sus facultades de comprobación para verificar las operaciones que realiza, así como su debido cumplimiento, entonces se presumirá que el domicilio distinto al fiscal es en el que realiza sus actividades y lo determinará como válido y en el que se encuentre el principal asiento de sus negocios con la finalidad de poder ejercer sus facultades de comprobación. Inclusive si el domicilio es arrendado o de su propiedad lo considerará como válido.

Si al momento de realizar la verificación del domicilio fiscal o cuando se ejerzan las facultades de comprobación por parte del personal del SAT no se encuentra el domicilio fiscal inscrito del contribuyente, o no hubiera un sitio visible o simplemente no existiera el domicilio, la diligencia se llevará a cabo en la casa del contribuyente o en el lugar en donde éste se localice.

Se destaca que en caso de que en el momento del cambio de domicilio fiscal se estén ejerciendo las facultades de comprobación por parte de la autoridad tributaria, se ha observado en la práctica que los auditores prefieren cerrar su auditoria con el acta final en esa Administración y no mandar al contribuyente a la nueva Administración que corresponda del nuevo domicilio del contribuyente; aunque se le debe informar del cambio de domicilio al auditor, quedando asentado inclusive en el acta final de la

auditoría lo anterior, el contribuyente le deberá proporcionar una copia del mismo para su información y legajo. Se presumirá legal y surtirá todos sus efectos el aviso de cambio de domicilio fiscal relativo, mientras no se demuestre simulación o naturaleza ficticia de la información que contiene.

Es evidente que en caso de que el contribuyente proporcione un domicilio apócrifo o inexistente deberá estar consciente de que se le molestará inclusive en su domicilio en virtud de que el SAT posee la infraestructura tecnológica y además cuenta con la cooperación interinstitucional para buscar y encontrar al contribuyente, consecuentemente el domicilio del individuo tendrá que ser desde un principio fácilmente localizable.

En caso de que el contribuyente desaparezca después de una visita domiciliaria porque informó del cambio de su domicilio y ya no se le encuentre tanto en el domicilio nuevo como en el anterior será legal que la autoridad tome medidas para que el contribuyente comparezca.

1.4 Establecimiento permanente

Al respecto se menciona dentro de la fracción II del artículo 1º que todos los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional estarán obligados al pago del ISR por los ingresos derivados de dicho establecimiento permanente.

Por lo que es importante comentar qué es un establecimiento permanente, de acuerdo al artículo 2º de la LISR será:

Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.¹¹²

¹¹² Ley del Impuesto sobre la Renta. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 2o

Esta definición contiene tanto elementos objetivos como la ubicación física del lugar de negocios, así como elementos subjetivos como la disposición del lugar, la permanencia y la temporalidad.¹¹³

Se considerará establecimiento, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Es decir, los ingresos se gravarán en el país de la fuente, en donde se encuentren las diversas modalidades arriba indicadas de establecimiento permanente como las oficinas, los locales, las instalaciones, las sucursales, las agencias. Por lo que será importante considerar cuántos establecimientos permanentes tenga la persona física o haya dado de alta ante el SAT, en caso de que lo haya hecho indebidamente.

El despacho fiscal, a través de la filial o subsidiaria recién establecida en México, deberá cuidar de que los expatriados no caigan en el establecimiento permanente, ya que sería un riesgo fiscal para ellos en el caso de que lleguen aquí a México, en virtud de que tendrían que cumplir con obligaciones que no les corresponden; en la práctica sucede que no se cuidan estos detalles, ya sea por desconocimiento o descuido por lo que puede ocurrir que el expatriado se ubique en estos supuestos incorrectamente.

1.5 La doble imposición

1.5.1 Concepto

Es relevante estudiar el concepto de la doble imposición ya que guarda el propósito de que la persona no resulte afectada siendo impuesta tanto en el país contratante como en el país residente en el momento que decida salir de su país. De acuerdo al DJM del IJ de la UNAM la doble imposición se realiza cuando:

¹¹³ Mancilla Rendón, Ma. Enriqueta. Aspectos descriptivos del establecimiento permanente en materia impositiva en México. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>

El mismo destinatario legal tributario es gravado dos veces o más por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario.¹¹⁴

Las condiciones para que se origine la doble imposición son las siguientes: el sujeto gravado será el mismo, el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, la imposición debe ser simultánea con respecto al mismo periodo de tiempo, puede provenir de dos o más autoridades fiscales nacionales o internacionales; por ésta razón a la doble imposición se le debe situar en los cuatro ámbitos de validez, el personal, material, espacial y temporal, cabe comentar que el nombre de los tributos que se les asigna en los Estados no es lo importante. Entre las causas de fondo de la doble tributación, existen los siguientes factores:

La ausencia de los límites que precisen los campos de acción fiscal de la federación, de las entidades y de los municipios y el abuso del legislador de determinadas fuentes de ingresos altamente redituables, que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos.¹¹⁵

De esta manera, los efectos de la doble tributación arrojan consecuencias perjudiciales, tanto fiscales como económicas, dando una mala imagen para el país que no adopta en forma rápida los mecanismos para evitarla, poniéndolo en desventaja. Con relación a las consecuencias económicas, se reducirá la utilidad de la persona y por lo tanto se verá forzada a disminuir su operación en el país de que se trate:

La doble imposición reduce injustamente el ingreso ya gravado, por las mismas circunstancias fiscales, por un segundo recaudador; generando falta de equidad en la distribución de la carga tributaria y limitando a la par el desarrollo

¹¹⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 1996

¹¹⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, vigésima segunda edición, 2014, p.324

económico general, al establecer desigualdades competitivas, propiciando el encarecimiento de bienes y servicios e impidiendo márgenes justificados de ganancia.¹¹⁶

En consecuencia, a la persona se le gravará en el Estado de donde sea nacional e igualmente en el Estado en donde sea residente por el mismo hecho imponible; independientemente del criterio de vinculación que funcione en cada Estado, por esta cuestión mermará su ingreso, disminuyéndolo y generando esta inequidad, lo cual frenará el desarrollo económico y la inversión; situación por la que cada Estado deberá tener cuidado para no afectar al individuo. La doble imposición puede existir tanto a nivel nacional como internacional. A continuación, se revisará la doble imposición a nivel nacional.

1.5.1.1 Interno

El conflicto de la doble tributación ya es un tema antiguo, el determinar cuál sujeto, entre la federación, la entidad federativa o el municipio, tendrá la potestad tributaria, será importante, en virtud de que no se establecen las reglas específicas; por lo que el sujeto activo podrá ser cualquiera de estas entidades. Otros casos de doble imposición pueden ser los de imponer dos contribuciones sobre un mismo ingreso gravable, o el que un mismo ingreso se puede encontrar gravado en diversas entidades federativas,¹¹⁷ en virtud de que las legislaciones locales toman criterios distintos para la atribución de la potestad tributaria. En contraste, pueden existir casos en los cuáles no se da el mismo hecho imponible y por lo tanto tampoco ocurre la doble tributación, como el del impuesto sobre nóminas y el del ISR respecto de las personas físicas asalariadas, en el cuál se dan dos hechos imponibles distintos, ya que mientras en el impuesto sobre nóminas se grava sobre la actividad de erogar pagos por remuneración con motivo de un trabajo personal subordinado, en el ISR

¹¹⁶ De La Cueva, Arturo. *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, 2011, p.98

¹¹⁷ Según sostiene Fernando Vázquez Pando

recae sobre los ingresos de los trabajadores; por lo que la realidad debe coincidir con la hipótesis normativa.

En una búsqueda permanente, por parte del sistema fiscal actual, de atender las necesidades de los contribuyentes, cubriendo el gasto público, también se busca que los estados o municipios sean autosustentables o dependan en su minoría tanto de las participaciones como del presupuesto federal, propiciando la generación y obtención de sus propios recursos económicos. Por lo anterior, y en un afán de tratar de obtener los mayores ingresos, los legisladores y gobernantes perjudican al contribuyente, ya que lo obligan a tributar más allá de su capacidad contributiva, de manera que es preciso que los actores tengan presente al tratar de eliminar la doble imposición, la competencia tributaria y su alcance, es decir, qué entidad quedará como sujeto activo, así como quiénes serán los sujetos pasivos, cuáles contribuciones gravarán el ingreso, con la finalidad de determinar claramente el posible conflicto de doble tributación; asimismo se deberá vigilar el trabajo de la parte actora, que realice lo mencionado anteriormente, aunado al análisis minucioso de las correspondientes propuestas de ley, su adecuado sustento y si realmente se aplicarán para el gasto público, cuidando por supuesto que no sea contrario al fomento de las actividades productivas. Para realizar lo anterior, es importante estudiar primero la fuente y el objeto de la contribución a establecer:

1. La fuente que es la actividad económica gravada por el legislador, se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución o comercialización y consumo.¹¹⁸
2. El objeto, constituye lo que se grava, como el ingreso, el rendimiento o la utilidad.

Por lo que se establecen las siguientes hipótesis o casos posibles de doble tributación:

¹¹⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, vigésima segunda edición, 2014, p.325

1. Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto.
2. Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un tributo sobre el mismo objeto.
3. Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.¹¹⁹

Dentro de este marco, hay que tratar de evitar estos supuestos de doble imposición, razón por la cual el sistema jurídico mexicano ha otorgado a los contribuyentes las garantías de proporcionalidad, equidad y de justicia fiscal que permitan un carácter de certidumbre y legalidad con el fin de evitarlos. Es deber de los legisladores crear un sistema competencial acorde con los mecanismos que eviten la doble imposición; a su vez la federación, las entidades federativas y los municipios deben exigir a los legisladores una mayor certidumbre con un escenario más claro sobre su competencia y sobre qué materias están reservadas en forma exclusiva a su imposición.

Existe otra hipótesis de doble tributación que consiste en acumular impuesto sobre impuesto para gravar doblemente determinados actos de consumo, lo que se considera una gran fuente de ingresos; un ejemplo de esta hipótesis se puede observar en el artículo 18 de la LIVA que indica lo siguiente:

Tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos.

Al respecto la Suprema Corte no se ha mostrado uniforme ya que encuentra a la doble tributación como un instrumento de política fiscal, lo cual es contradictorio de acuerdo a los principios de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31 de la CPEUM; por el contrario, existen las opiniones en contra de los autores que no

¹¹⁹ *Ibíd.*, p.327

aceptan la doble imposición, como Fernando A. Vázquez Pando quién sostiene lo siguiente:

...las situaciones de doble o múltiple imposición... son en última instancia indebidas desde el punto de vista constitucional, en virtud de los principios de equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario, por imperativo de la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM...¹²⁰

Esta cuestión de ver a la doble imposición como un instrumento del legislador, tiene su intención en que la administración pública requiere captar mayores ingresos, por lo que el legislador en lugar de subir un impuesto con un porcentaje excesivo ha establecido otro u otros impuestos que junto con el impuesto inicial equilibren en cuanto a porcentajes la carga tributaria.

Por consiguiente, la doble imposición tiene un fin extra fiscal que es el de lograr una mayor equidad en la imposición, tomando en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; la propia Suprema Corte sostiene que en la propia legislación mexicana existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que la propician por lo que no se podría decir que es inconstitucional. Lo que la Constitución prohíbe es que las contribuciones sean exorbitantes o ruinosas o que no se destinen para el gasto público o que en determinados tributos se violen los principios de proporcionalidad y equidad. Se analizará a continuación la doble tributación desde el punto de vista internacional.

1.5.1.2 Internacional

Al igual que la doble tributación nacional, la internacional se dará cuando un mismo acto u operación se celebre entre contribuyentes personas físicas de distintos países, asimismo los actos u operaciones estén gravados con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos; lo anterior, dará lugar a diferentes formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o

¹²⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, vigésima segunda edición, 2014, p.330

sujeto pasivo, según sea el supuesto de doble imposición, lo cual traerá como consecuencia un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos, es decir:

Se aplican impuestos comparables en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente con respecto al mismo hecho imponible y por idénticos periodos de tiempo.¹²¹

Por lo tanto, el enfrentamiento en la doble imposición internacional no solo acontece desde el punto de vista fiscal sino también económico en virtud de que se observa un obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial, *verbi gratia* son las operaciones de compra venta y de transferencia de tecnología, efectuadas desde un país a otro, las cuales pueden implicar un doble pago de impuestos tanto en materia de exportación como de importación, igualmente al ISR y al IVA y que traerá como resultado que el margen de utilidad razonable a beneficio de los interesados se reduzca a su mínima expresión o se torne nulo, razón por la que si no existe un margen razonable de utilidad, la actividad económica no se podrá llevar a cabo o se castigará al contribuyente, debido a lo cual el país también se verá mermado en cuanto a que no obtendrá importantes ingresos fiscales.

Al existir la doble tributación se castigan los márgenes de utilidad y por lo tanto se eleva el costo de los impuestos; por lo que es importante conocer los supuestos tanto en la práctica fiscal como mercantil de esta doble tributación internacional con el fin de evitarla:

1. Debe existir una operación o transacción con un propósito de lucro económico, por ejemplo, la compra venta de mercancías, préstamos con interés, transferencia de tecnología, prestación de servicios profesionales, es decir, un flujo de bienes y servicios de un Estado a otro.

¹²¹ Ayllón, M. y García, D. *La tributación internacional en un mundo independiente*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, 2010.

2. En el caso del presente trabajo la operación se celebrará entre personas físicas sujetas a la doble potestad tributaria de dos Estados distintos.
3. El ingreso o la utilidad gravable debe constituir un objeto fiscalmente gravado en ambas naciones.
4. La hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países con diferentes soberanías tributarias es gravado con dos o más tributos por el Estado de origen y el de residencia de los sujetos.

Es de suma importancia comentar que los tratados o convenios para evitar la doble tributación disminuyen y en algunos casos anulan la carga tributaria en operaciones internacionales; por lo que los países firmantes además de que deben ser economías en vías de desarrollo o países altamente industrializados, sus respectivas balanzas comerciales deben mostrar cifras más o menos equilibradas, no dispares que compensen el sacrificio económico y además resulte proporcional en cada estado, ya que sino, se llevaran a cabo en estas circunstancias los acuerdos, será una carga gravosa e insostenible para los países que tengan un déficit y para los países industrializados resultará en una improbable rentabilidad máxima:

Los Estados, que ya sea por razones de vecindad geográfica, de dependencia o de flujo económico, celebren convenios de tipo bilateral que contengan mecanismos adecuados para suprimir la doble imposición, traerá una mayor armonía en el intercambio comercial de bienes y servicios, regulando y controlando la obtención de los ingresos universales de sus ciudadanos y residentes.¹²²

¹²² Cecilio Torres, Damián. "El problema de la doble tributación y las disposiciones aplicables al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero". *Revista Consultorio Fiscal*. México, Ciudad de México, 2010, p.31-41

Otro punto que las naciones consideran al redactar los tratados en materia de doble tributación es determinar el principio bajo el cual estará fundamentado el tratado, en la mayoría de las veces elegirán cualquiera de los dos:

1) Principio de fuente: en el cual los Estados podrán gravar los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros en el territorio del mismo Estado, independientemente del lugar de residencia del extranjero, por lo que los Estados participarán de alguna forma de esa riqueza que proviene del extranjero.

2) Principio de residencia: los Estados podrán gravar en su territorio los actos u operaciones realizados por los extranjeros siempre y cuando cumplan los requisitos de la residencia conforme a la legislación aplicable. Los países altamente desarrollados usualmente utilizan este principio. El principio de residencia es desfavorable para los países en vías de desarrollo.

Las naciones altamente industrializadas han adoptado otra medida unilateral dentro de su propia legislación interna que consiste en neutralizar los efectos negativos de la doble tributación con el “Foreign Tax Credit” o compensación de impuestos pagados en el extranjero, deduciendo de los impuestos que tenga que pagar el contribuyente en su país de origen el importe de las contribuciones que haya cubierto en países extranjeros por los actos u operaciones que haya llevado a cabo.

Desde la perspectiva de las naciones industrializadas, ésta situación ha hecho que se obligue a los países en vías de desarrollo a que participen de alguna manera en el sacrificio económico que ha adoptado la nación industrializada.

1.5.2 Los métodos para evitar la doble imposición

La doble tributación también puede ocurrir debido a las diferencias en cuanto a cómo se determinan los ingresos;¹²³ como puede ser la forma de obtenerlos y el modo de establecer los precios para que sean adecuados y comparables.

¹²³ Esto puede variar de un país a otro

Considero que otro medio para atenuar el efecto de la doble imposición será el elaborar una correcta planeación fiscal, esto se puede llevar a cabo a través de la adopción de los convenios y algunas normas anti elusivas, puede ser que ambos Estados reclamen la potestad sobre el ingreso tributario; normalmente será el Estado de donde provengan los ingresos quién tendrá la prioridad de cobrar los impuestos sobre el Estado de residencia. Cabe enfatizar, que el propio concepto de residencia fiscal es una norma anti elusiva, ya que dentro del propio artículo 4º del Modelo de Convenio de la OCDE se establecen las reglas para determinarla. Al mismo tiempo, existen dos métodos para evitar la doble imposición, los cuáles son:

1. Método de exención

2. Método de crédito

A continuación, detallaré ambos métodos:

1.5.2.1 Método de exención

En este método, el Estado de origen es el único que tiene el derecho de gravar, por lo cual la autoridad de este Estado es la que determina el impuesto inclusive a una tasa mínima; no así el Estado de residencia. Adicionalmente este método resulta al mismo tiempo sencillo para que las autoridades lo administren y resulta eficaz para evitar la doble tributación; es utilizado ampliamente, aunque no es del agrado de la OCDE o de la ONU, pero otorga eficacia económica a la política fiscal.

Es decir, mientras los impuestos en el extranjero sean menores que los impuestos locales, entonces los contribuyentes residentes con ingresos exentos originados en el extranjero recibirán un tratamiento más favorable en comparación con los demás residentes. Considero que la ventaja del sistema de exención es animar a los contribuyentes residentes a invertir en el extranjero, especialmente en Estados con tasas de baja imposición fiscal.

1.5.2.2 Método de acreditamiento

En el método de acreditamiento los impuestos pagados en el extranjero por un contribuyente residente, por lo general reducen el impuesto local en la proporción de los pagados en el otro Estado, es decir si una persona paga en el extranjero impuestos por un monto de 200, estando sujeto a impuestos locales de 500, el crédito por los impuestos pagados en el extranjero reduciría los impuestos locales de 500 a 300, eliminando el efecto de la doble tributación internacional originada por conflictos de residencia; de tal modo que, los ingresos originados en el extranjero estarán sujetos a impuestos locales siempre que la tasa de los impuestos en el extranjero sea menor que la tasa de los gravámenes locales. En este método los impuestos en el extranjero son más elevados que los locales; además que, se le reconoce como el mejor método para eliminar el efecto de la doble tributación internacional.

Tanto el método de exención como el de acreditamiento dan resultados equilibrados siempre y cuando la tasa efectiva de impuestos en el extranjero sea igual o superior que la tasa efectiva local, aunque el método de exención es el más favorable para el contribuyente, cuando la tasa efectiva de impuestos en el extranjero sea menor que la tasa efectiva de impuestos locales.

En México, la política fiscal en la LISR, establece un procedimiento de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero con el fin de que los residentes en el territorio nacional no paguen un impuesto superior al que se aplica en México cómo a continuación se indica:

Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta que les corresponda pagar en nuestro país, el impuesto directo que a su vez hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR.¹²⁴

¹²⁴ Bettinger Barrios, Herbert. *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Imposición*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, Ciudad de México, 2015, p.116

El artículo 5º de la LISR indica la mecánica del acreditamiento, siempre y cuando el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, aunque cómo ya indiqué la aplicación de este artículo no será suficiente para evitar la doble tributación en las operaciones de tipo internacional.

Se concluye entonces, que para acreditar el gravamen pagado en el extranjero se requiere que la persona física residente en México demuestre antes la autoridad fiscal que efectivamente pagó el impuesto en el extranjero con la documentación soporte, que la fuente de riqueza se encuentre ubicada en el extranjero, que el ingreso percibido del extranjero esté gravado por el ISR en México, y que el ingreso acumulado en México incluya el ISR pagado en el extranjero, por lo que el ingreso a acumular en México deberá ser el ingreso bruto no el neto que incluya el impuesto. A continuación, se muestra un caso del acreditamiento:

Tabla 5	
Acreditamiento del ISR en México	
Ingresos del extranjero	\$ 80,000.00
(-) Retención (ISR Pagado en el extranjero)	15,000.00
(=) Neto percibido	65,000.00
(-) Ingreso acumulable en México	85,000.00
(=) Acreditamiento del ISR en México	20,000.00
Fuente: IEFA	

En caso de que el residente en México haya celebrado operaciones con un residente en un país con el que México tenga celebrado un convenio para evitar la doble tributación y se le haya retenido el impuesto a una tasa mayor a la que establece el tratado, sólo se le permitirá el acreditamiento hasta por la tasa que prevé el tratado, aplicando las limitantes que prevé el artículo 5º. El remanente sólo podrá acreditarse en México una vez que se haya agotado el procedimiento de resolución de controversias que prevé el tratado.

Los empleados provenientes de los EUA que sean enviados como resultado de un proceso de movilidad dentro de las empresas multinacionales hacia las filiales o subsidiarias recién establecidas en México deberán atender las siguientes

disposiciones ya sea que sean enviados en su carácter de empleado o pueda ser que sean personas que presten un servicio profesional independiente.

Capítulo 2 Regímenes fiscales de los ingresos de las personas físicas por sueldos y salarios y prestación de servicios personales independientes en México

2.1 Régimen fiscal de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

2.1.1 Sujeto

Los empleados enviados desde las multinacionales en los EUA hacia México deberán atender las disposiciones establecidas en la legislación doméstica, con la finalidad de cumplir tanto con las obligaciones sustantivas como de procedimiento; estos empleados serán sujetos del ISR bajo el Título IV del Capítulo I de la LISR y deberán estar inscritos bajo el régimen fiscal de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; además prestarán sus servicios en las instalaciones del patrón,¹²⁵ tendrán un horario fijo establecido, trabajarán en forma subordinada bajo las órdenes de un superior; todo esto se indicará en su contrato individual de trabajo, el cual debe ser redactado por un abogado laboral para evitar problemas futuros para la empresa y que el trabajador conozca tanto sus derechos como sus obligaciones;¹²⁶ asimismo se indicará la modalidad del servicio que preste el empleado, ya sea de tipo intelectual o material¹²⁷ en virtud de que será retribuido por el patrón; cabe aclarar que el trabajador deberá tener las cualidades técnicas o profesionales para llevar a cabo el trabajo.

Es decir, en virtud de la subordinación, el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del trabajo del empleado o de darle instrucciones;¹²⁸ a su vez el empleado tendrá la obligación de acatar las instrucciones del patrón y de cumplir con las exigencias que conlleve el trabajo de acuerdo a lo siguiente:

¹²⁵ El patrón puede ser una persona física o una persona moral, según corresponda

¹²⁶ Todas éstas condiciones descritas deberán reunirse para que el empleado sea considerado como tal

¹²⁷ Sin importar el grado de conocimiento o preparación profesional

¹²⁸ Dentro del horario de trabajo que está establecido en el contrato laboral

La subordinación es la facultad que tiene el patrón de determinar y dar órdenes al trabajador en relación con el trabajo que va a desempeñar, es decir, le señala cuándo debe iniciar y terminar el trabajo, dónde lo tiene que hacer, cómo lo debe hacer y además le puede establecer determinadas obligaciones relacionadas con él, por ejemplo, la de marcar y firmar su tarjeta de asistencia o usar un uniforme determinado.¹²⁹

Se describe lo anterior, con la intención de resaltar el estado de subordinación que tendrá el trabajador frente al patrón, ya que en este contexto, es que los trabajadores asignados porque poseen las características necesarias y la disponibilidad para emprender la aventura de la movilidad, son enviados a otros países como México;¹³⁰ por lo que con la intención de que cumplan con sus obligaciones fiscales como empleados residentes en México y que cuando regresen a su país EUA no dejen problemas para la multinacional, filial o subsidiaria en territorio nacional, se deben estudiar los regímenes bajos los cuales podrán tributar de acuerdo al carácter que adopten. Por lo tanto, los trabajadores impatriados de EUA a México se acogerán al régimen fiscal de los ingresos por sueldos y salarios y observarán las siguientes disposiciones.

2.1.2 Objeto

Para efectos del ISR en el caso de este Capítulo I del Título IV De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado, el hecho imponible será la propia prestación del servicio personal subordinado, a cambio de un pago que corresponde al salario, esta situación dará nacimiento a la obligación tributaria. Los ingresos que obtenga el empleado asignado se refieren a:

Los salarios y demás prestaciones que deriven de la relación de trabajo, también se incluyen la participación de los trabajadores en las utilidades de las

¹²⁹ Martín Granados, María Antonieta, Mireles Arreola, Susana y Valle Solís, Martha. *Impuesto sobre la Renta Personas Físicas No Empresarias*. Editorial Thomson Learning, México, Ciudad de México, 2007, p.40

¹³⁰ Uno de los varios países, en donde se encuentran las filiales o subsidiarias de las multinacionales americanas

empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación obrero patronal.¹³¹

Los individuos en general estarán obligadas al pago del impuesto por la obtención de los distintos ingresos en sus distintas formas, cuando así lo establezca la ley. En cuanto a los ingresos por concepto del Capítulo I del Título IV, la LISR considera que los ingresos los obtendrán los trabajadores asignados hasta que los cobren. Dentro de los ingresos que perciban los trabajadores, existen prestaciones que están exentas, y que están fijadas de acuerdo a un salario mínimo. Es importante comentar que en el año de 2016 se publicó una reforma constitucional por la que se expidió la UMA y en la cual se indica que en la determinación de bases tributarias se van a sustituir los SMG por las UMAS.

De acuerdo al acceso que se pudo tener a una empresa que maneja la administración de trabajadores asignados, se observó que los mismos pueden continuar percibiendo algunas de las prestaciones que acostumbraban en su país,¹³² además de las prestaciones establecidas en México.

Por lo que de acuerdo a las diversas prestaciones que se acuerden con el trabajador asignado, la persona encargada que realice el cálculo sea despacho o área interna de la empresa en México, deberá cuidar el disminuir anualmente las exenciones establecidas en el artículo 93 de la LISR de los ingresos por sueldos y salarios del trabajador, ya que por estas prestaciones exentas no se pagará ISR durante el tiempo que labore en territorio nacional, de ahí la importancia de su estudio a detalle:

1. La primera exención corresponde a las prestaciones distintas del salario y el tiempo extra, la LISR las clasifica de acuerdo al salario que obtenga el trabajador en:

a) Trabajadores del SM: éstas prestaciones estarán exentas siempre y cuando sean distintas del salario y no excedan de los mínimos señalados en la LFT,

¹³¹ Ley del Impuesto sobre la Renta. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 94

¹³² Siempre y cuando así se haya negociado con la empresa de origen y quede establecido en forma escrita

ejemplos de estas serían el tiempo extra; siempre y cuando no exceda las tres horas diarias, ni de tres veces a la semana y en cuanto a las prestaciones de servicios que se realicen en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución.

Sería muy extraño que un trabajador asignado perciba o se ubique como un trabajador del SM, ya que generalmente estos empleados reciben salarios altos, por lo que seguramente se ubicarán dentro de la siguiente categoría:

b) Trabajadores de salario superior al SM: como las prestaciones del tiempo extra y los días de descanso trabajados sin disfrutar de otros en sustitución siempre y cuando se cumplan con los requisitos comentados; por ejemplo, estará exento el tiempo extra que no exceda de tres horas diarias ni de tres de veces por semana, aunque en esta clasificación sólo estarán exentas el 50% de éstas prestaciones, con un límite de exención que es de 5 veces el SMG (ahora valor UMA) del área por semana de servicios.

Tabla 6		
Exención 5 UMAS		
	ENE	FEB-DIC
UMA	75.49	80.60
5 UMAS	377.45	403.00
Fuente: ACADEMO, 2018.		

3. Indemnizaciones por riesgos por enfermedades: deberán tener su origen en fuentes como la LSS y la LFT y los mismos contratos ley o contratos colectivos de trabajo considerando los requisitos y condiciones que estén establecidas en dichas leyes para otorgarse. Las indemnizaciones por este concepto son como una compensación que se le hace al trabajador a fin de retribuirle por el riesgo sufrido o la enfermedad padecida. Es importante comentar que para que sea procedente esta exención será necesario que se cuente con una

constancia o certificado de incapacidad emitido por las instituciones públicas del SNS.¹³³

4. Otra exención es la que corresponde a las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro derivados de la subcuenta de seguro de retiro o de la subcuenta del retiro, cesantía en edad avanzada y vejez previstas en términos de la LSS y la LISSSTE; los trabajadores estarán exentos de pagar el ISR por los ingresos diarios por este concepto hasta por 15 veces el SMG (ahora valor UMA) de su área. Es relevante señalar que se tendrá que considerar la totalidad de los ingresos por estos conceptos para aplicar la exención y no un concepto por cada uno de ellos, la exención en UMAS será la siguiente:

Tabla 7				
Exención 15 veces la UMA				
	UMA	AL DÍA	AL MES	AL AÑO
ENERO	75.49	1,132.35	34,423.44	
FEB-DIC	80.60	1,209.00	36,753.60	
ENE-DIC				438,713.10
Fuente: ACADEMO, 2018.				

6. Con relación a los ingresos que se obtengan por reembolso de gastos médicos, hospitales, dentales y funerarios, estarán exentos siempre y cuando se aplique la generalidad, es decir que se otorguen a todos los trabajadores; no habrá límite de ingresos exentos siempre y cuando se concedan de acuerdo con las leyes y contratos de trabajo. Es decir, ésta prestación deberá estar pactada por escrito, el comprobante debe estar a nombre del empleado para hacerle el correspondiente reembolso y se deberá incluir en la nómina como reposición de gastos del trabajador expatriado en su caso.

¹³³ En caso de que no se cuente con dicho certificado se considerará como una práctica fiscal indebida también el efectuar la deducción de dichos pagos.

7. En esta exención se ubican las prestaciones de seguridad social siempre y cuando sean otorgadas por instituciones públicas; como por ejemplo las canastillas que dan en las clínicas y hospitales del IMSS.

8. Las prestaciones de previsión social¹³⁴ no pagarán ISR siempre y cuando se concedan de manera general de acuerdo a las leyes o contratos de trabajo; ejemplo de ellas son los subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores, guarderías infantiles, actividades culturales o deportivas y otras actividades de naturaleza análoga como los vales de despensa. A continuación, se muestran las reglas para obtener el monto exento, así como su limitante:¹³⁵

Tabla 8	
Reglas de exención en previsión social	
A) La suma de los demás ingresos más las prestaciones de previsión social, sin incluir seguros, fondos de ahorro ni fondos de pensiones, no debe exceder de:	7 VSMG anualizado del área geográfica del trabajador UMAAS
B) Si los demás ingresos del trabajador ya exceden de 7VSMG anualizado de su área geográfica UMAA, sólo se exenta hasta por:	1 SMG anualizado UMAA
C) Si los demás ingresos no exceden, pero adicionados de la previsión social se exceden de esta cifra, se exenta la mayor de las siguientes cantidades:	<ul style="list-style-type: none"> a) La cantidad que sumada al suelo no exceda de 7 UMAAS b) Una UMAA
Fuente: LISR, 2018	

Los límites de exención en valor UMAS serán los siguientes:

¹³⁴ Art. 7 LISR El objeto de éstas prestaciones, será el de satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, otorgando beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas tendientes a su superación física, social o económica o cultural que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso, se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de las personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativa.

¹³⁵ Ésta limitante al monto exento no aplica a prestaciones por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades que se concedan de acuerdo con leyes o contratos colectivos de trabajo o contratos Ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos de que se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Tabla 9			
Exención Previsión Social en UMAS			
	ENERO	FEB-DIC	ENE-DIC
UMA	75.49	80.60	75.49/80.60
UMAA	27,538.80	29,402.88	29,247.54
7 ANUALIDADES	192,771.60	205,820.16	204,732.75
Fuente: ACADEMO, 2018.			

10. Con relación a ésta exención no se pagará el ISR por la entrega de depósitos y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda prevista en la LSS, de la subcuenta de fondo de vivienda del SAR, ISSSTE o ISSFAM. La prestación que se le proporcione a los trabajadores estará exenta siempre que sea deducible en el ISR en los términos del Título II o Título IV de la misma ley.

11. Estarán exentos los ingresos por cajas de ahorro de trabajadores y fondos de ahorro establecidos por las empresas siempre que se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o Título IV de la LISR como son: el otorgarse de manera general, la aportación deberá ser igual tanto la del patrón como la del trabajador, no podrá exceder del 13% del salario del trabajador, tampoco deberá exceder de 1.3 VSM (ahora valor UMA) del área geográfica del trabajador elevado al año; se deberá cumplir los requisitos de permanencia como que se retire una vez al año o al término de la relación laboral; también se deberá destinar a otorgar préstamos a sus integrantes y el excedente se invertirá en valores bursátiles; en el caso de préstamos que tengan como garantía el fondo, sólo podrá prestarse hasta por el importe que tenga el trabajador, una vez al año o más si transcurren seis meses después de que el préstamo haya sido liquidado en su totalidad.

Se deberán cumplir con éstos requisitos ya que si no se cumple con alguno no serán deducibles para el patrón estos gastos y la exención dependerá de la deducibilidad de ésta prestación. Los parámetros convertidos a valor UMAAS serán los siguientes:

Tabla 10			
Exención Cajas y Fondos de ahorro en UMAS			
	ENERO	FEB-DIC	ENE-DIC
UMA	75.49	80.60	75.49/80.60
UAAA	27,538.75	29,402.88	29,247.54
1.3 UAAA	35,800.38	38,223.74	38,021.80
Fuente: ACADEMO, 2018.			

12. Con relación a las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones no se pagará el ISR por las mismas, aunque para la empresa que las pague será una desventaja porque no serán deducibles.

13. Se consideran exentos los pagos por separación¹³⁶ y disposición de los recursos depositados en la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez abierta en términos de la LSS y la LISSSTE hasta por el equivalente a 90 veces del SMG (ahora valor UMA) por cada año de servicio o de aportaciones; con relación a la prima de antigüedad e indemnización:

La prima de antigüedad es un derecho que van creando los trabajadores a través de su permanencia en la fuente de trabajo, se carecerá de este derecho en caso de retiro voluntario y si el trabajador tiene menos de quince años de servicio prestado, salvo pacto en contrario.¹³⁷

Aunque posteriormente, se dio un criterio en contrario en el año de 2014 que puede servir de referencia, pero al no ser una jurisprudencia se sigue aplicando lo anterior.

Con relación a las indemnizaciones, se refieren a cuando al trabajador se le despide injustificadamente y lo que procede es su reinstalación cumpliendo con el contrato de trabajo o el pago de una indemnización de tres meses de salario más una indemnización de veinte días de salario por cada año de

¹³⁶ Como la prima de antigüedad, indemnización, otros pagos de separación

¹³⁷ López Lozano, Eduardo. *Aspectos contractuales y fiscales sobre sueldos y salarios*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, Ciudad de México, 2015, p.259

servicios prestados, además de la prima de antigüedad correspondiente en caso de que la relación de trabajo haya sido por tiempo indeterminado, pero si la relación de trabajo fue por tiempo determinado de menos de un año el importe de la indemnización consistirá en el pago de una cantidad igual al monto de los salarios de la mitad del tiempo de los servicios prestados, y si la relación de trabajo excediera de un año la indemnización será equivalente a una cantidad igual a los salarios de seis meses por el primer año de servicios y de veinte días por cada uno de los años siguientes; en ambos casos, más el importe de tres meses de salario.

Por consiguiente, el patrón deberá elegir ya sea la reinstalación o el pago de la indemnización, además de pagar el importe de los salarios vencidos al trabajador, desde la fecha en que fue despedido hasta la fecha en que se dio cumplimiento al laudo que se dictó. El parámetro en valor UMAS es el siguiente:

Tabla 11		
Exención pagos por separación en UMAS		
	ENERO	ENE-DIC
UMA	75.49	80.60
90 UMAS	6,794.10	7,254.00
Fuente: ACADEMO, 2018.		

14. En esta fracción se encuentran las prestaciones correspondientes a las gratificaciones, primas vacacionales, PTU y primas dominicales por las cuales no se paga ISR; con relación a las gratificaciones están exentas hasta por 30 días de SMG (ahora valor UMA), siempre que se otorgue en forma general; 15 días para primas vacacionales, 15 días para PTU y un SM (ahora valor UMA) por cada prima dominical pagada. Se muestran los parámetros a continuación en valor UMA:

Tabla 12		
Exención gratificación anual, prima vacacional y PTU		
	ENERO	FEB-DIC
UMA	75.49	80.60
Gratificación anual	2,264.70	2,418.00
Prima vacacional	1,132.35	1,209.00
PTU	1,132.35	1,209.00
Fuente: ACADEMO, 2018.		

Además de pagarle las vacaciones al trabajador, también deberá disfrutarlas;¹³⁸ adicionalmente se le pagará la prima vacacional que es de por lo menos el 25% del salario de los días de vacaciones correspondientes, de acuerdo a la antigüedad del empleado.

Sirve de apoyo la Jurisprudencia(laboral) Tesis: 2ª./J.6/96 emitida por la Segunda Sala en la página 245 del SJF y su Gaceta. Novena Época, Tomo III, de febrero de 1996, de rubro y texto siguiente:

VACACIONES. REGLA PARA SU COMPUTO.

De conformidad con el artículo 76 de la LFT, el derecho al disfrute de vacaciones se genera por el tiempo de prestación de los servicios; y así se obtiene que, por el primer año, el trabajador se hará acreedor a cuando menos seis días laborables y aumentará en dos días laborables, hasta llegar a doce, por cada año subsecuente de servicios, es decir, al segundo año serán ocho, al tercero diez; y, al cuarto doce. Después del cuarto año, el periodo de vacaciones se aumentará en dos días por cada cinco de servicios, que empezarán a contar desde el inicio de la relación contractual, porque la antigüedad genérica se obtiene a partir de ese momento y se produce día con día y, de forma acumulativa, mientras aquel vínculo esté vigente; por tanto, una vez que el trabajador cumple cinco años de servicios, operará el incremento aludido y, entonces,

¹³⁸ Las vacaciones en el primer año de antigüedad son seis días, al segundo año son ocho días, al tercer año son diez días, al cuarto son doce días, el quinto año se incrementan a catorce y posteriormente se incrementan dos días cada cinco años, esto es, el año diez, el año quince, el año veinte, y así sucesivamente en el futuro

*disfrutará hasta los nueve años de catorce días de asueto; luego, del décimo al décimo cuarto años de dieciséis y así sucesivamente.*¹³⁹

Los días de vacaciones son computables para la antigüedad del trabajador y el cálculo de prestaciones correspondientes:

La LFT indica que los días de vacaciones son días laborales, esto implica que tienen todos los derechos como cualquier otro día de trabajo para efectos de cálculo del séptimo día, de la proporción de aguinaldo, prima de antigüedad, PTU, de la antigüedad para las mismas vacaciones, etc.¹⁴⁰

En cuanto a los días de aguinaldo en el año, mínimo serán quince, se deberán pagar antes del 20 de diciembre. Cuando no haya laborado todo el año la cantidad a pagar será proporcional conforme al tiempo que haya laborado el empleado. Las inasistencias se descuentan proporcionalmente para el pago de aguinaldo en virtud de que esta prestación se devenga por el tiempo laborado durante el lapso de un año.

En cuanto a la PTU se deberá pagar a más tardar sesenta días posteriores a la fecha que se tenga obligación de presentar la declaración anual del ISR, por lo que se acostumbra pagar el 31 de mayo como fecha límite. Como se comentó el trabajador expatriado también tendrá derecho a percibir estas prestaciones.

17. Otra exención son los viáticos, los cuáles se deben efectuar en servicio del patrón; se deberán reunir además de los requisitos del CFDI para que pueda proceder la exención, el informar a través de la declaración anual junto con los

¹³⁹ Tesis 2ª/J. 6/96. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. T. III, p. 245

¹⁴⁰ Martínez Gutiérrez, Francisco Javier. *60 Casos Prácticos ISR, IVA, IMSS*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, Ciudad de México, 2017, p.112

ingresos que se hubieran obtenido sí así se hubiera dado el caso por ingresos extraordinarios.¹⁴¹

La parte que no se compruebe de los viáticos será un ingreso gravado para el trabajador. Se establece mediante el RISR en el artículo 57, que se podrá ampliar esta exención, cuando no se trate de gastos de hospedaje y de pasajes de avión; es decir, se podrán no presentar CFDIS hasta por el 20% del total de los viáticos erogados en cada ocasión, también pueden no existir servicios para emitirlos, sin que en ningún caso el monto que no se comprueba exceda de \$15,000.00 en el ejercicio fiscal de que se trate, y siempre que el monto restante de los viáticos se eroguen mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicio del patrón.

Además de las prestaciones establecidas en LISR que ya señalé, el empleador del país de origen podrá proporcionar al trabajador asignado prestaciones que ya solía obtener en modalidad monetaria o no; siempre y cuando hayan sido acordadas entre el patrón del país de origen y el trabajador asignado, estos beneficios podrán no formar parte del salario conforme a lo que se acuerde entre las partes. La política general de la empresa es única, pero habrá que revisar si el proyecto puede cubrir algo adicional.

Se observó dentro de la empresa que maneja trabajadores asignados que todas las prestaciones además del salario que percibe el trabajador en México integran el salario para efectos de la LISR, así como para la LSS; aunque como se indicó dependerá de lo acordado entre las partes, ya que se deberá nivelar el sueldo en México con el que tenía en EUA.

¹⁴¹ Por concepto de venta de casa-habitación, herencia o legados y también hayan rebasado el importe de \$500,000.00, esto se hará a través de la sección de datos informativos de la declaración anual

En una asignación internacional los vuelos serán pagados por el país destino México al trabajador asignado, también se le podrá dar un importe de viáticos o apoyos que se llama Per Diem;¹⁴² esto también se debió haber negociado previamente.

Las prestaciones adicionales y que fueron pactadas desde el país de origen pueden incluir un bono de renta; puede ser que los primeros quince días el asignado viva en un hotel y posteriormente encuentre casa y se le proporcione esta cantidad fija de bono de renta como ayuda.

El uso de automóvil para fines privados, el proporcionar asistentes domésticos para el hogar del asignado,¹⁴³ gastos del empleado como teléfono, electricidad y gas; también son otros ejemplos de prestaciones adicionales pactadas desde el país de origen del trabajador asignado. Existen prestaciones que pueden ser directamente proporcionadas por el patrón, como las tarifas del transporte privado de los hijos del empleado expatriado o una ayuda en efectivo destinada a sufragar los gastos pertinentes, otro apoyo será la educación privada de los hijos del expatriado, así como los gastos médicos.

Algo que también se comentó enfáticamente por parte de la empresa administradora de trabajadores asignados es que es importante cubrir además de la parte migratoria lo concerniente a la materia laboral, mediante el contrato de trabajo del empleado.

2.1.3 Base y tarifa

Dentro del capítulo de sueldos y salarios que obtiene el trabajador no existen deducciones autorizadas, la única deducción personal que se considera para el cálculo mensual del impuesto así mismo para el del ajuste anual o para la declaración anual del trabajador, es la correspondiente a las aportaciones voluntarias complementarias a la sub-cuenta de aportaciones voluntarias de retiro de la ley del SAR siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

¹⁴² El Per Diem consiste en proporcionar al asignado una cantidad para cubrir comidas, hospedaje y gastos menores de empleados en viajes de trabajo

¹⁴³ Incluidos los guardias de seguridad en los niveles más altos cuando así se considere

1. Que los empleados comuniquen por escrito al patrón, cuando menos con treinta días de anticipación el monto mensual que se pretenda aportar.
2. Que el monto aportado sea el mismo cada mes del ejercicio.
3. Que el empleador entere por cuenta del trabajador las aportaciones voluntarias manteniendo a disposición del SAT los comprobantes ¹⁴⁴ de percepción de ingresos de los trabajadores que hubiesen optado por deducir sus aportaciones voluntarias.

Del mismo modo también los empleados podrán deducir las aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias.

El monto de la deducción será hasta por el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones ¹⁴⁵ excedan del equivalente a 5VSMG (ahora valor UMA) de área geográfica del contribuyente elevados al año; el parámetro en UMAAS será el siguiente:

Tabla 13			
Límite monto UMAS deducción aportaciones voluntarias y complementarias			
	ENERO	FEB-DIC	ENE-DIC
UMA	75.49	80.60	75.49/80.60
UMAA	27,538.80	29,402.88	29,247.54
5UMAAS	137,694.00	147,014.40	146,237.70
Fuente: ACADEMO, 2018.			

Esta deducción personal es poco conocida y por lo tanto usada, pero puede resultar en un excelente ahorro de impuestos para el empleado.

¹⁴⁴ Los empleadores deberán proporcionar el CFDI correspondiente al trabajador; indicando las remuneraciones cubiertas, el monto de las retenciones efectuadas y el monto de las aportaciones voluntarias que hubiera efectuado y deducido el contribuyente

¹⁴⁵ Esta deducción no computará en el límite de las deducciones personales

Asimismo, las deducciones personales que se podrán disminuir en la declaración anual de los ingresos acumulables obtenidos por los trabajadores asignados serán las siguientes de acuerdo a lo establecido en el artículo 151 de la LISR:

1. Gastos médicos y hospitalarios: el empleado podrá deducir de su declaración anual los pagos por honorarios médicos¹⁴⁶, dentales y por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional, también se incluyen los gastos hospitalarios del contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos iguales o superiores a un SMG¹⁴⁷ de su zona elevado al año.

2. Otro concepto que podrá deducir el empleado son los gastos pagados por concepto de funeral¹⁴⁸ efectuados por el contribuyente siempre que dichos importes no excedan de un SMG (ahora valor UMA) de su zona elevado al año:

Tabla 14			
Límite monto UMAS deducción personal funerales			
	ENERO	FEB-DIC	ENE-DIC
UMA	75.49	80.60	75.49/80.60
UMAA	27,538.80	29,402.88	29,247.54
Fuente: ACADEMO, 2018.			

¹⁴⁶ Los gastos que se pueden deducir en esta fracción son los siguientes: compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación, medicinas que se incluyan en los documentos que expidan las instituciones hospitalarias, honorarios a enfermeras, estudios o análisis clínicos, prótesis, la única prótesis visual que se puede disminuir son los lentes graduados limitándose a \$2,500.00 por persona. Sea incapacidad o discapacidad se deberá contar con un certificado o constancia expedido por instituciones públicas del Sistema Nacional de Salud para poder hacer deducibles éstos gastos, tampoco se computarán estos pagos dentro del límite que existe para las deducciones personales. Algo muy importante a tomar en cuenta es que tratándose de las cuotas o de seguros médicos se deducirán por tal concepto y no como gastos médicos

¹⁴⁷ En virtud de que éste límite corresponde a un tercero, para que se pueda considerar la deducción el límite de ingresos, no se convertirá en UMAS ya que no es un importe tributario por lo que será el SMG anualizado que corresponde a \$32,251.40

¹⁴⁸ Si éstos gastos correspondieran a paquetes o planes para cubrir funerales a futuro, serán deducibles en el ejercicio en que se utilicen los servicios funerarios respectivos

3. Los donativos también se podrán deducir pero deberán cumplir con ciertos requisitos para poder disminuirse como el que sean no onerosos¹⁴⁹ ni remunerativos.

Éstos donativos deberán reunir los requisitos de ley y las reglas que establezca el SAT, además se realizarán a las donatarias que estén autorizadas de acuerdo a una lista que publica el SAT en el Diario Oficial de la Federación, existe un límite para deducir éstos donativos que será hasta por una cantidad:

Que no excedan del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el ISR a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se efectúe la deducción; cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, municipios u organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables.

4. Otra deducción que podrá efectuarse es la de los intereses reales efectivamente pagados¹⁵⁰ en el ejercicio por créditos hipotecarios siempre y cuando se destinen a la adquisición de su casa habitación;¹⁵¹ también se incluyen dentro de esta deducción los moratorios efectivamente devengados y pagados en el ejercicio.

Lo integrantes del sistema financiero deberán expedir CFDI por esta deducción, en el cuál conste el monto del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate.

6. Otra deducción que podrá realizar el empleado es la que se refiere a las primas de seguro de gastos médicos siempre y cuando sean complementarias

¹⁴⁹ Por no onerosos se entienden los donativos que no tienen una carga o impliquen una obligación, mientras que por no remunerativos será lo que se hace en atención a servicios recibidos por el donante; siempre y cuando éste no tenga obligación de pagar

¹⁵⁰ Se considerarán como intereses reales el monto en que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan al ajuste anual por inflación del mismo ejercicio

¹⁵¹ Y el monto total de los créditos otorgados no exceda de 750,000.00 UDIS

o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social.

7. Los gastos cuya finalidad sea el transporte escolar de los hijos del empleado, serán deducibles siempre y cuando sean obligatorios o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en su colegiatura individual; por lo tanto se deberán cumplir con ciertos requisitos al efectuar el pago.

Estímulo fiscal de deducción de pagos de colegiaturas

También los empleados podrán disminuir de su ingreso acumulable de la declaración anual un estímulo fiscal que consiste en deducir los pagos por concepto de servicios educativos del sistema nacional de educación¹⁵² hasta por los límites anuales que se señalan en la Tabla 13, a continuación se muestran dichos límites:

Tabla 15	
Estímulo fiscal de deducción de pagos de colegiaturas	
Nivel Educativo	Límite anual de deducción
Preescolar	\$ 14,200.00
Primaria	12,900.00
Secundaria	19,900.00
Profesional técnico	17,100.00
Bachillerato o su equivalente	24,500.00
Fuente: Artículos 1.8, 1.9 y 1.10 del Decreto de Simplificación Administrativa, publicado el 29 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.	

Las deducciones personales que se señalaron antes del estímulo de colegiaturas tendrán un límite general, con excepción, de los siguientes gastos que no se incluirán dentro del mismo: gastos médicos u hospitalarios para la atención de discapacidades en específico, los donativos que tendrán su propio límite, las aportaciones adicionales para el retiro y por supuestos los estímulos.

¹⁵² Para el propio empleado, su cónyuge o la persona con quien viva en concubinato, ascendientes o descendientes en línea recta. Los beneficiarios distintos del empleado no deberán percibir durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año (ahora valor UMA)

El límite general para éstas deducciones no podrá exceder el importe menor entre 5 SMA (ahora valor UMA) ni del 15% del total de ingresos del contribuyente, se muestran los parámetros:

Tabla 16			
Límite general monto UMAS a las deducciones personales			
	ENERO	FEB-DIC	ENE-DIC
UMA	75.49	80.60	75.49/80.60
UMAA	27,538.75	29,402.88	29,247.54
5UMAAS	137,693.76	147,014.40	146,237.70
Fuente: ACADEMO, 2018.			

Al haber disminuido de los ingresos totales por sueldos y salarios los ingresos exentos se obtendrán los ingresos acumulables, posteriormente se disminuirá el estímulo fiscal, en caso de que no hubiera realizado la persona física gastos por concepto de colegiaturas, entonces se disminuirán solamente las deducciones personales con lo cual se obtendrá la base para determinar el impuesto anual, a ésta base se le llamará base gravable o base imponible que:

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.¹⁵³

En el caso del cálculo del impuesto mensual, los ingresos obtenidos se verán disminuidos por la única deducción personal que se analizó, en caso de que el empleado opte por realizarla se determinará finalmente la base gravable a la cual se le aplicará la tarifa mensual,¹⁵⁴ si el cálculo de la nómina fuera semanal, decenal o quincenal se aplicarán las tarifas correspondientes.¹⁵⁵

Se deberán efectuar las retenciones y enteros del ISR ya sea en forma mensual, quincenal o decenal, estos pagos se considerarán como pagos provisionales a cuenta

¹⁵³ FLORES, E. *Finanzas Pública Mexicanas*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, Ciudad de México, 1961, p.135

¹⁵⁴ Servicio de Administración Tributaria. (2018). Servicio de Administración Tributaria, México: Servicio de Administración Tributaria. Anexo 8 de la RMF para el Ejercicio 2018. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx>

¹⁵⁵ Ídem.

del impuesto anual del empleado asignado. Se muestra un ejemplo del cálculo de la retención mensual de ISR en seguida:

Tabla 17		
Ejemplo de retención mensual de ISR		
	Sueldo mensual	\$ 7,000.00
Menos	Percepción exenta	800.00
Igual	Percepción gravada	6,200.00
Menos	Límite inferior	4,910.19
Igual	Excedente del límite inferior	1,289.81
Por	Tasa del impuesto marginal	10.88%
Igual	Impuesto marginal	140.33
Más	Cuota fija	288.33
Igual	Total	428.66
Más	Subsidio al empleo	253.54
Igual	ISR a retener	682.20
	Sueldo neto	6,317.80

El empleador efectuará por cuenta del trabajador además de las retenciones y enteros mensuales como ya se indicó el cálculo del impuesto anual determinando la base como se señala a continuación:

Tabla 18	
Determinación del impuesto anual en el ejercicio	
	Ingresos obtenidos Capítulo I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV Nota: Se debió haber efectuado las deducciones autorizadas en dichos capítulos
Más	Utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del Capítulo II de este Título
Igual	Resultado obtenido
Menos	Deducciones personales correspondientes al Art. 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta
Igual	Cantidad obtenida Se le aplicará la Tarifa Anual del Art. 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Nota: No será aplicable lo dispuesto en el Artículo 152 a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.
Igual	Impuesto anual calculado
Menos	Acreditamientos
(-)	Pagos provisionales efectuados durante el año de calendario
(-)	Impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140, 145, penúltimo párrafo LISR
Igual	Impuesto a cargo (Impuesto a favor)
Fuente: Ley del ISR, 2018.	

Si al realizar el cálculo anual el empleador determina un impuesto a cargo lo tendrá que enterar a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate, pero si la diferencia resulta a favor del contribuyente la deberá compensar contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas a más tardar dentro del año de calendario posterior. Se podrán solicitar mediante devolución las cantidades no pagadas por parte del contribuyente.

Adicionalmente, el empleador podrá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a los demás empleados a las que se les haga pagos por salarios, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual; así mismo recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor. Si el empleador no pudiera compensar los saldos de un trabajador o solo lo pudiera hacer en forma parcial el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia para efectos de la legislación laboral el monto que le hubiere compensado.

2.1.4 Periodo de pago

Cabe aclarar que en cuanto a los periodos de pago tanto para los pagos provisionales de las retenciones y del cálculo de la declaración anual son dos periodos distintos.

En cuanto a los pagos provisionales de las retenciones a cuenta del impuesto anual, estas se enterarán al banco en forma mensual,¹⁵⁶ a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al del pago.

Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, están obligadas a presentar y pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán a más tardar en el mes de abril del año siguiente ante las oficinas autorizadas.

¹⁵⁶ Independientemente de que las nóminas sean semanales, decenales, quincenales, o quincenales

2.1.5 Obligaciones formales

En seguida, se mencionarán las principales obligaciones por parte de los empleadores y empleados:

1. El empleado le proporcionará al empleador los datos necesarios para que lo inscriba en el RFC, o si fue inscrito previamente le entregará su clave de RFC al nuevo empleador.¹⁵⁷ En este punto es necesario, como ya se explicó anteriormente, que el empleado obtenga un permiso de trabajo con copia certificada para poder laborar en territorio nacional. Con el RFC y permiso de trabajo, ya sea el propio empleado o el despacho contratado, podrán abrir una cuenta bancaria a nombre del extranjero con el propósito de que la empresa host country en México le pueda depositar en forma puntual el total de su sueldo o una parte según lo acordado entre las partes.
2. El patrón también deberá inscribir al empleado al IMSS para poder tener derecho a dichas prestaciones de seguridad social, de SAR e INFONAVIT.
3. El empleado asignado que vaya a residir en territorio nacional durante todo el ejercicio o por un tiempo mayor deberá obtener su e. firma y contraseña para realizar trámites o para presentar su declaración anual en caso de que se ubique en dicho supuesto.
4. Otros avisos que deberán presentar los empleadores son tanto el aviso de suspensión¹⁵⁸ o el aviso de reanudación cuando sus trabajadores así lo requieran. Aparte de los avisos presentados es importante comentar que el trabajador impatriado también deberá dejar:

Un poder notarial para atender asuntos fiscales que puedan surgir con posterioridad a su partida. La razón de dejar constancia de este poder notarial es por si la compañía en México pudiera recibir algún requerimiento o invitación a nombre del empleado

¹⁵⁷ Si no contara con ella el empleador, pedirá su clave mediante solicitud ante la autoridad fiscal, de acuerdo a la regla 2.4.9 de la RM del Ejercicio 2018

¹⁵⁸ Que será dentro del mes siguiente cuando sus trabajadores dejen de prestar servicios

asignado, y este ya se hubiera retirado, es decir, podría darse la situación de que existieran pendientes a cargo del trabajador impatriado y con el poder notarial se pudieran solventar en su nombre.

5. Otra obligación que tendrán que cumplir los trabajadores será la de solicitar la constancia de remuneraciones y retenciones de ISR¹⁵⁹ y entregarla a su nuevo patrón dentro del mes siguiente a su contratación, lo mismo harán los patrones quienes también estarán obligados a solicitar a los trabajadores que contraten, al mes siguiente a su ingreso, constancia de los patrones anteriores. Dicha constancia se reemplazará con la entrega de los CFDI¹⁶⁰ de nómina. El momento de expedición de los CFDI de nómina se considera como la fecha del pago; de igual modo se podrán expedir previo al pago o a más tardar dentro de los días hábiles siguientes:

Tabla 19	
Días hábiles para expedir CFDIS de nómina	
Número de trabajadores o asimilados	Día hábil
De 1 a 50	3
De 51 a 100	5
De 101 a 300	7
De 300 a 500	9
Más de 500	11
Fuente: RMF Ejercicio 2018.	

En caso de que el empleador realice el cálculo del ajuste anual del impuesto, el trabajador no solicitará constancia al patrón.

¹⁵⁹ Acompañándola a su declaración anual

¹⁶⁰ Los patrones entregarán y enviarán a los empleados el CFDI por concepto de nómina de acuerdo a la regla 2.7.5.2 en formato XML. La entrega puede ser con una representación impresa que contenga los siguientes datos: folio fiscal, RFC del empleador y RFC del empleado; así mismo, los patrones realizarán y conservarán los reportes de pagos realizados con los cuales basaron la elaboración de los CFDI de nómina de los trabajadores impatriados, también podrán poner a disposición de los trabajadores una página electrónica para poder descargar la representación impresa del CFDI o sino se podrán entregar las representaciones impresas en forma semestral siempre que los CFDI se hubieran expedido en tiempo

6. A propósito del cálculo del impuesto anual, las situaciones en las cuales los trabajadores están obligados a presentar su declaración anual en forma personal de acuerdo a lo establecido en el artículo 98 de la LISR son:

Cuando tengan ingresos acumulables en algún otro capítulo, o que los empleados comuniquen por escrito que presentaran su declaración anual, igualmente cuando tengan más de un empleador en forma simultánea, de igual forma cuando dejen de tener patrón a más tardar el 31 de diciembre u obtengan ingresos por sueldos y salarios que excedan de \$400,000.00 en el ejercicio, también cuando sus ingresos provengan de personas no obligadas a efectuar la retención del artículo 96 de la LISR o cuando la fuente de riqueza se encuentre ubicada en el extranjero presentará su declaración anual con el 100% de los ingresos que perciba a nivel mundial y cuando opten por presentarla por derivar de un saldo a favor.¹⁶¹

Desde luego, los trabajadores en todo caso comunicarán a más tardar el 31 de diciembre que optan por presentar su declaración anual.

Cabe señalar que la LISR menciona que las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables por concepto de sueldos y salarios y por intereses y cuya suma total no exceda de \$400,000.00 podrán optar por no presentar declaración anual, siempre y cuando sus ingresos por intereses reales no excedan de \$100,000.00.

7. Los patrones estarán obligados a realizar el cálculo anual de sus trabajadores cuando los empleados les hubieran prestado servicios personales subordinados. Se exceptúan de esta obligación:

Cuando el trabajador hubiera iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1º de enero, o se hubiera separado antes del 1º de diciembre de ese año, o el trabajador obtenga ingresos de este capítulo que excedan de

¹⁶¹ Ley del Impuesto sobre la Renta. *Compilación Universitaria Dofiscal 2018*. Thomson Reuters. México 2018. Artículo 98

\$400,000.00 en el ejercicio; siempre y cuando el trabajador le comunique por escrito que presentará su declaración en forma personal.¹⁶²

8. Otra cuestión que deberá tomar en cuenta el trabajador con referencia al subsidio al empleo es comunicar¹⁶³ por escrito al patrón si tiene otro empleador que le aplique el subsidio al empleo para que ya no se lo efectúe.

Por lo anterior, el empleado asignado deberá observar todas las obligaciones mencionadas anteriormente; asimismo también recibirá instrucciones y tendrá que realizar su trabajo en las instalaciones de la compañía del país de transferencia. Existen otros casos, principalmente en los que se prestan servicios profesionales independientes, cuya actividad puede realizarse en cualquier lugar aprovechando los avances de la tecnología, comunicaciones y transporte, con lo que no será necesario que estén ubicados cerca del lugar de trabajo de la empresa que los involucra, es decir, hay una separación entre el lugar donde se realiza el servicio y el lugar donde se usan los resultados del mismo. Los prestadores de servicios profesionales extranjeros pueden enviar los resultados del trabajo ya sea por correo electrónico desde su oficina o presentarlos en la empresa según se acuerde.

Los asignados pueden ser empleados o prestadores de servicios independientes que brinden asesoramiento a clientes y que hagan uso de los avances de la tecnología.¹⁶⁴

Si las personas que brindan el servicio fueran independientes se ubicaran en el capítulo II del Título IV del régimen de ingresos por la prestación de servicios profesionales:

¹⁶² Ídem.

¹⁶³ El comunicado por escrito lo deberá realizar el trabajador antes del primer pago del año en donde informará al empleador sobre esta cuestión

¹⁶⁴ Teniendo una disponibilidad de bibliotecas electrónicas además de poder realizar investigaciones en internet para efectuar su trabajo

Es importante conocer la naturaleza del ingreso que obtenga el extranjero, pues los ingresos por salarios tienen un tratamiento distinto a los ingresos de las actividades profesionales-honorarios.¹⁶⁵

A continuación, se analizará el régimen fiscal de los ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente.

2.2 Régimen fiscal de los ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente

2.2.1 Sujeto

El Derecho Civil¹⁶⁶ se encarga de regular la vida cotidiana del ser humano en su categoría de persona, al formar parte de una familia, sus bienes y sus sucesiones así como sus obligaciones y derechos en materia de contratos; asimismo, dentro de todas estas relaciones jurídicas se encuentra la prestación de un servicio profesional, la cual debe ser personal e independiente, tanto la persona que presta el servicio como quien recibe el servicio fijarán de común acuerdo la retribución debida que se conocerá como honorario profesional:

En caso de que no exista convenio los honorarios se regularán atendiendo a las costumbres del lugar, a la importancia del trabajo prestado o del asunto o caso en que se presten, a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio profesional y a la reputación profesional de quien lo presta.¹⁶⁷

El prestador del servicio deberá contar con un título profesional cuando ejerza una profesión cuya prestación la ley lo exija; en caso de no contar con el mismo además de incurrir en las penas respectivas no tendrá derecho de cobrar retribución por los servicios profesionales que haya prestado. En la práctica es muy común que muchos

¹⁶⁵ Matus Bravo, Francisco J. "Aspecto fiscal aplicable a los expatriados en México". *Revista Puntos Finos*. México, Ciudad de México, febrero 2012, p.50-52

¹⁶⁶ Que es una rama del Derecho Privado

¹⁶⁷ Código Civil de la Federación. (2018). Código Civil de la Federación, México: Código Civil de la Federación. (Pág.240). Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_090318.pdf, artículo 2607

prestadores de servicios profesionales no cuenten con este título y ejerzan la profesión de forma cotidiana sin ser penalizados.

Con relación a los extranjeros que vienen a prestar un servicio, la mayoría de las veces prestan un servicio sumamente especializado o en algunas ocasiones proporcionan capacitación, por lo que son profesionales que poseen altos conocimientos y cuentan con título o certificaciones según lo visto en la práctica.

Los asignados que presten un servicio profesional tributarán bajo este régimen fiscal en forma independiente.

2.2.2 Objeto

En cuanto al objeto gravado, se refiere al ingreso por la prestación del servicio profesional, personal e independiente que realiza el individuo, siempre y cuando no esté considerado dentro del capítulo I de sueldos y salarios. Además de este ingreso que obtenga la persona, se consideran también como ingresos acumulables dentro de este régimen los siguientes:

1. Las condonaciones, quitas o remisiones de deudas relacionadas con el servicio profesional y las deudas citadas que se dejan pagar por prescripción.

Primeramente, la remisión de deuda y la quita, son medios de extinción de obligaciones,¹⁶⁸ en los cuáles existe un perdón del acreedor a favor del deudor, a quién se le releva del cumplimiento. Se observa que el acreedor renuncia a su derecho crediticio, declinando a la facultad de exigir al deudor el cumplimiento o pago de su deuda. Si el perdón es total, el término usual es remisión si es parcial suele llamarse quita. En cuanto a la condonación de la deuda principal, extinguirá a las obligaciones accesorias, pero la de éstas deja subsistente a la primera.

El ingreso acumulable será la diferencia que resulte de restar de la deducción principal actualizada por inflación el monto de la quita, condonación o remisión

¹⁶⁸ Con relación a estos medios de extinción es común realizar convenios para que queden soportados y se respeten los mismos

como a continuación se indica, siempre y cuando sean otorgadas por instituciones del sistema financiero:

Tabla 20	
Con el Sistema Financiero	
Deducción principal actualizada por inflación \$80,000.00 por factor de actualización	\$ 100,000.00
Menos:	
El monto de la quita, condonación o remisión al momento de su liquidación o reestructuración	40,000.00
Ingreso acumulable	60,000.00
Fuente: IEFA	

Si las condonaciones, quitas o remisiones provienen de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, con el mismo ejemplo de la Tabla 20, entonces se acumularía el monto por \$40,000.00.

Con relación al momento de acumulación de estos ingresos, se consideran efectivamente percibidos en la fecha en que se convenga la condonación, quita, remisión o en la que se consume la prescripción.¹⁶⁹

En cuanto a la consumación de la prescripción se consideran efectivamente percibidos los ingresos conforme a la legislación aplicable, al acto jurídico del que proviene el derecho del acreedor, no siendo necesaria la declaratoria de procedencia por parte de la autoridad correspondiente.

2. Enajenación de cuentas por cobrar,¹⁷⁰ documentos por cobrar y títulos de crédito distintos de las acciones relacionadas con las actividades profesionales del individuo.

¹⁶⁹ La prescripción se entiende como el medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo; la primera se refiere a la prescripción positiva y la segunda a la negativa. La prescripción negativa se verifica por el solo transcurso del tiempo

¹⁷⁰ Una cuenta por cobrar representará un derecho exigible originado ya sea por una venta, un servicio prestado o el otorgamiento de algún préstamo, a cargo de un cliente, empleado o deudor; asimismo un título de crédito se considerará un documento que es necesario para ejercitar el derecho consignado en este, podría ser una letra de cambio, un cheque o un pagaré

Representan un instrumento de financiamiento a corto plazo, mediante el cual se promueve el crecimiento a partir de la enajenación de las cuentas por cobrar vigentes de otra empresa, es decir la persona poseedora de los derechos de crédito cede estos derechos a una entidad contra el pago de los recursos menos un descuento, adelantando el cobro de una factura.

3. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes (activos fijos) del contribuyente afectos al servicio profesional, por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros.

En cuanto a las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario serán deducibles fiscalmente en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra.

Por otra parte, están las cantidades recuperadas por parte del seguro, sobre las cuáles se hará una separación entre las cantidades recuperadas reinvertidas y las cantidades recuperadas no reinvertidas:

En cuanto a las cantidades recuperadas las podrá invertir en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió o bien para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes.

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a estas como una inversión diferente, la reinversión deberá efectuarse dentro de los 12 meses siguientes contados a partir de que se obtenga la recuperación, pero en caso de que no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos, en dicho plazo, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que se concluya el plazo y podrá prorrogarse este plazo si los contribuyentes solicitan autorización a las autoridades fiscales por otro periodo igual.

En el supuesto de las cantidades recuperadas no reinvertidas o no utilizadas para redimir pasivos la persona las acumulará y se ajustarán multiplicándolas por el F.A. correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se obtuvo la recuperación y hasta el mes en que se acumule. A continuación, se muestra un ejemplo de lo anterior:

Al L.I. Clark Gibbons, le robaron su computadora el 8 de mayo del 2017 activo que tenía un saldo pendiente de deducir por \$5,000. La compañía de seguros le reembolsa \$4,000 ¿Cuánto deberá acumular Clark Gibbons? ¿Podrá deducir alguna cantidad?

Clark Gibbon acumulará \$4,000 pudiendo deducir el saldo pendiente por deducir de la computadora de \$5,000.00.

4. El importe percibido para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

Este ingreso se refiere a que los gastos que se realicen por cuenta de terceros que no se encuentren respaldados con comprobantes fiscales se considerarán como ingresos acumulables para la persona. Por el contrario, si el importe se encuentra respaldado con algún comprobante no acumulará para efectos de los ingresos de las personas físicas por la prestación de un servicio profesional; aunque se deberá cumplir con la regla 2.7.1.13 de la RMF.¹⁷¹

5. Otros ingresos que deberán acumular las personas físicas por la prestación del servicio profesional independiente son los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente, el pago de este impuesto lo podrá

¹⁷¹ Regla 2.7.1.13 El CFDI deberá cumplir con los requisitos del artículo 29-A del CFF como el RFC del tercero por quien se efectuó la erogación, el tercero en su caso tendrá derecho al acreditamiento del IVA, el tercero le deberá reintegrar a la persona física con actividad profesional por las erogaciones realizadas a su nombre, este reintegro deberá hacerse con cheques nominativos a favor del contribuyente, o trasposos por el valor total incluyendo el IVA que en su caso hubiera sido trasladado y por último el contribuyente que realizó el pago por cuenta del tercero le deberá el CFDI expedido por los proveedores de bienes y prestadores de servicios

realizar la persona a través de la presentación de obras de arte de su producción y contribuir así en el acervo cultural de la nación.

6. Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por servicios profesionales prestados a dichas instituciones, dentro de este punto se encuentran las personas que perciben un ingreso por comisión por su prestación de servicios.

7. Los cobrados mediante la explotación de una patente aduanal.¹⁷²

8. Los derivados por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que provenga de la explotación de derechos de autor.¹⁷³

Los derechos de autor conforme al artículo 93 fracción XXIX de la LISR cuentan con una exención¹⁷⁴ equivalente a 20 VSMG (ahora valor UMA) del área geográfica que corresponda al contribuyente, elevado al año, por la diferencia se pagará el ISR en los términos este Título.

9. Los intereses cobrados derivados de la prestación de servicios profesionales. En la práctica no es usual que los individuos cobren un interés en virtud de la demora en recibir algún depósito por la prestación de algún

¹⁷² Se entiende cómo el permiso que otorga la autoridad aduanera a una persona física para que pueda efectuar los trámites del despacho aduanero en la aduana de adscripción por lo que la autoridad le proporcionará un número de autorización para poder realizar su trabajo: el agente aduanal es la persona física autorizada por el SAT, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en esta Ley

¹⁷³ La LFDA en su artículo 13 establece que los derechos de autor se reconocen respecto de las siguientes ramas: 1. Literatura, II. Musical, con o sin letra, III. Dramática, IV. Danza, V. Pictórica o de dibujo, VI. Escultórica y de carácter plástico, VII. Caricatura e historieta, VIII. Arquitectónica, IX. Cinematográfica y demás obras audiovisuales, X. Programas de radio y televisión. XI. Programas de cómputo, XII. Fotográfica, XIII. Obras de arte aplicado que incluyen el diseño gráfico o textil y, XIV. De compilación, integrada por las colecciones de obras, tales como enciclopedias, antologías y de obras u otros elementos como las bases de datos, siempre que dichas colecciones, por su selección o la disposición de su contenido o materias, constituyan una creación intelectual. Las demás obras que por analogía pueden considerarse obras literarias o artísticas se incluirán en la rama que le sea más afín a su naturaleza

servicio o porque no les respeten el contrato; quizás se incluye dentro del contrato alguna clausula al respecto para tratar de que el cliente pague en tiempo la erogación, pero no se ha observado que se cobre o emita un CFDI por concepto de interés por estas razones.

10. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

11. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad. Cuando una persona física enajena un activo fijo deberá acumular la ganancia derivada de la enajenación.¹⁷⁵

Tabla 21	
Ganancia en enajenación Art.18 F-IV LISR	
Concepto	Monto
Precio de Venta	\$ 1,000.00
Menos:	
Saldo por deducir actualizado	300.00
Ganancia en enajenación	700.00
Fuente: IEFA.	

Otros ingresos que deberá acumular la persona son los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en caso de que los hubiera conforme al CFF, se considerarán acumulables, cuando en el ejercicio de que se trate, el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a la prestación de servicios profesionales.

2.2.3 Base y tarifa

Las personas que realicen actividades profesionales en territorio nacional realizarán pagos provisionales mensuales a cuenta de su declaración anual, por lo que tendrán que determinar su base tanto para pagos provisionales mensuales como para la declaración anual. El cálculo del pago provisional y del impuesto del ejercicio se realizará conforme a las Tablas 22 y 23 respectivamente:

¹⁷⁵ La ganancia proveniente de la enajenación se determinará atendiendo a las disposiciones tanto del Art. 18 fracción IV como del Art.31 de la LISR

Tabla 22		
Determinación del pago provisional del mes de mayo de 2018		
	Concepto	Importe
	Ingresos acumulables desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago	\$ 60,500.00
Menos:	Deducciones autorizadas desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago	19,629.00
Igual:	Resultado obtenido	40,871.00
Menos:	PTU Pagada en el ejercicio en curso	-
Igual:	Utilidad fiscal (Pérdida fiscal)	40,871.00
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores (Art.109)	-
Igual:	Utilidad gravable	40,871.00
Igual:	ISR Causado (Tarifa Art.96 LISR elevada al periodo)	3,217.00
Menos:	Pagos provisionales efectuados con anterioridad	34.00
Menos:	I.S.R. Retenido	5,900.00
Igual:	Impuesto a favor	- 2,717.00

Fuente: IEFA

Tabla 23		
Determinación del impuesto del ejercicio 2017		
	Concepto	Importe
	Ingresos acumulables del ejercicio (Art.101 LISR)	\$ 389,928.00
Menos:	Deducciones autorizadas del ejercicio (Art.103 LISR)	199,026.00
Igual:	Utilidad fiscal o pérdida fiscal previa (Art.109 LISR)	190,902.00
Menos:	Deducciones personales	39,560.00
Menos:	P.T.U. pagada en el ejercicio 2017	-
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores (Art.109 LISR)	-
Igual:	Utilidad gravable o pérdida fiscal	151,342.00
Igual:	I.S.R. causado	19,017.00
Menos:	Pagos provisionales (Art.106 LISR)	920.00
Menos:	I.S.R. retenido	37,163.00
Igual:	Saldo a favor I.S.R.	- 19,066.00
Menos:	Acreditamiento del subsidio al empleo	-
Igual:	Saldo a favor I.S.R. neto	- 19,066.00

Fuente: IEFA

Se describen a continuación las deducciones autorizadas que pueden disminuir estos contribuyentes de los ingresos acumulables de acuerdo a la mecánica de cálculo:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente. Por otro lado, en materia de comprobantes fiscales, las deducciones por estos conceptos, deben reflejarse en los CFDIS de tipo egreso y se les conoce como notas de crédito.
2. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar sus servicios profesionales.
3. Los gastos, deberán ser estrictamente indispensables para la actividad de la persona física, pueden ser la renta de la oficina donde se preste el servicio,

el pago de servicios de la oficina como el agua, la luz y el teléfono, o los boletos de avión correspondientes a un viaje de trabajo, los gastos de transportación como taxis, el pago de sueldos y salarios en caso de tener trabajadores y la papelería y artículos de escritorio.

4. Las inversiones, se podrán deducir mediante la aplicación de los porcentos máximos autorizados sobre el MOI,¹⁷⁶ algunos ejemplos de los activos a deducir serán: 10% para mobiliario y equipo de oficina, 25% para automóviles o 30% para computadoras.

Las inversiones en automóviles solo podrán ser deducibles en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible que será por \$175,000.00.¹⁷⁷

Las inversiones deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

5. Los intereses pagados derivados del servicio profesional, sin ajuste alguno. En la práctica no se ha observado que se paguen intereses por la prestación de algún servicio que se haya contratado, quizás se estipule dentro del contrato, pero no es algo que se acostumbre. Contrario a lo anterior los intereses por capitales tomados en préstamos si es muy común, siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades profesionales de la persona física y se obtenga el CFDI correspondiente por parte del banco; es importante revisar que los intereses estén correctamente emitidos en el CFDI, de acuerdo a la tabla de amortización y el contrato del préstamo; ya que en algunas ocasiones esto no sucede así y se tiene que solicitar la cancelación del CFDI con la posterior sustitución del comprobante.

¹⁷⁶ Tratándose de ejercicios irregulares la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente respecto de doce meses

¹⁷⁷ Monto límite actualizado vigente en el Ejercicio 2018

6. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS. El patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponda cubrir, es decir lo que conocemos como cuota obrera. Además, se deberá cotejar que los CFDI por las cuotas tanto mensuales como bimestrales sean por las cantidades correctas realizando una confronta contra el programa SUA.

7. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por servicios profesionales.

Adicionalmente, las personas bajo este régimen, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio en la misma forma que los consideran las personas morales; dentro de los gastos no deducibles más importantes mencionaré los siguientes:

1. El ISR a cargo de la persona física o de terceros ni los de las contribuciones en la parte subsidiada o que corresponden a terceros, con excepción de las aportaciones pagadas al IMSS a cargo de los patrones que serán deducibles, tampoco serán deducibles las cantidades del subsidio al empleo que entregue el contribuyente a sus empleados, ni los de los accesorios de las contribuciones, con excepción de los recargos que serán deducibles inclusive los que se hubiesen pagado mediante compensación.

2. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente.

3. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

5. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal y pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático¹⁷⁸ o cuando se apliquen

¹⁷⁸ Quien puede ser empleado o prestador de servicios profesionales

dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde el establecimiento del contribuyente; para que sean deducibles deberán estar amparados con un CFDI, aún de efectuarse en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente cuando los mismos se realicen en el extranjero. La Tabla 24 muestra los límites para deducir los viáticos:

Tabla 24			
Límites para deducir viáticos			
Límite diario			
Destinados a:	México	Extranjero	Documentación que deberá acompañar:
Alimentación	\$ 750.00	\$ 1,500.00	Hospedaje y transportación 1
Uso o goce temporal	850.00	850.00	Hospedaje
Hospedaje	No hay límite	3,850.00	Transportación
Pago de kilometraje	93 centavos M.N.	No aplica	Transportación 2
Notas:			
1 Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe el CFDI de la transportación, la deducción a que se refiere éste párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realice el viaje.			
2 Los contribuyentes podrán deducir los gastos erogados por gasolina, aceite, servicios y refacciones. El kilometraje no podrá ser superior a 25,000 kilómetros recorridos en el ejercicio. Estos gastos deberán haberse realizado en territorio nacional y estar amparados con el CFDI a nombre del contribuyente, siempre que éste distinga dichos comprobantes de los que acrediten los gastos efectuados en los vehículos de propiedad.			
Fuente: IEFA			

6. No serán deducibles las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales salvo que se hayan originado por culpa imputable al contribuyente, pero podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros.

8. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente. Con relación a los pagos por arrendamiento de automóviles serán deducibles hasta por los siguientes límites:

Tabla 25	
Monto deducible diario	
Automóviles	Automóviles de baterías recargables y eléctricos
\$ 200.00	\$ 285.00
Fuente: IEFA	

20. No será deducible el 91.5% de los consumos en restaurantes. La diferencia será deducible si el pago se realiza mediante los medios autorizados como tarjeta de crédito, de débito o de servicios o a través de los monederos electrónicos.

Con respecto a todos los gastos que se contemplen como deducciones autorizadas deberán cumplir los requisitos establecidos en el artículo 105 de LISR que enseguida se detallan:

1. Que hayan sido efectivamente erogadas.
2. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
3. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de las disposiciones de las personas morales.
4. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
5. Que en cuanto a los pagos de primas por seguros o fianzas sean por conceptos deducibles y se establezca la obligación de contratarlos.
6. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.
7. Que tratándose de las inversiones no se les de efectos fiscales a su revaluación.

8. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular se establece. Tratándose únicamente de los CFDI, éstos se obtengan a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio y la fecha de expedición de dicho comprobante fiscal corresponda al ejercicio en el que se efectúa la deducción.

Con relación a este régimen también se atenderán las siguientes disposiciones establecidas para las personas morales en el artículo 27 de la LISR:

3. Las deducciones deberán ampararse con un CFDI y que los pagos cuyo monto sean mayores a \$2,000.00 se efectúen a través de los medios de pago autorizados.

4. Estar registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

5. Cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que se recabe copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Para que sean deducibles los salarios pagados las remuneraciones, retenciones y deducciones del impuesto local deberán constar en los CFDIS y se deberán cumplir con obligaciones adicionales.¹⁷⁹

6. En cuanto a los pagos que se realicen a contribuyentes que causen el IVA, el impuesto se trasladará en forma expresa y por separado en el CFDI correspondiente.

10. La persona que proporcione asistencia técnica, transferencia de tecnología o de regalías cuente con los elementos técnicos propios y se preste en forma directa y no a través de terceros.

¹⁷⁹ Como efectuar las retenciones del ISR, calcular el impuesto anual de los trabajadores, expedir y entregar CFDI por los salarios cubiertos que se podrán utilizar como constancia o recibo de pago y solicitar a los trabajadores los datos necesarios a fin de inscribirlas en el RFC o si ya fueron inscritos previamente, les proporcionen su RFC

11. Gastos de previsión social se deberán proporcionar en forma general en beneficio de todos los trabajadores lo mismo los vales de despensa.
13. Que el costo de adquisición declarado y los intereses de créditos recibidos por el contribuyente correspondan a los del mercado.
14. Adquisición de mercancías de importación.
17. Pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero.
18. Plazo para reunir los requisitos de las deducciones, entero de retenciones y pagos, fechas de los comprobantes fiscales y declaraciones informativas.
19. Sueldos de trabajadores con derecho a subsidio para el empleo.
21. Fondo de previsión social para los socios cooperativistas.

2.2.4 Periodo de pago

Los pagos provisionales correspondientes a este régimen de honorarios por servicios profesionales independientes se realizarán en forma mensual a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. Estos contribuyentes tendrán días adicionales para realizar el pago, considerando el sexto dígito numérico de la clave del RFC¹⁸⁰ de acuerdo a lo siguiente:

¹⁸⁰ Conforme al Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013

Tabla 26	
Fecha límite de pago	
Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más 1 día hábil
3 y 4	Día 17 más 2 días hábiles
5 y 6	Día 17 más 3 días hábiles
7 y 8	Día 17 más 4 días hábiles
9 y 0	Día 17 más 5 días hábiles
Fuente: Decreto que compila beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa publicado el 26 de diciembre de 2013.	

La declaración del ISR del ejercicio deberá ser presentada en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

2.2.5 Obligaciones formales

Los contribuyentes sujetos a este régimen, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

1. Solicitar su inscripción en el RFC, puede ser en forma personal realizando todo el trámite en la oficina del SAT haciendo una cita y por internet iniciando la inscripción por internet para concluirlo en la oficina del SAT, dentro de los diez días siguientes al envío de la solicitud. Esta cuestión deberá cuidarla el asignado que proviene de EUA, en virtud de que mientras permanezca en otro país que no sea su país de origen deberá estar atento de cumplir tanto con su aviso de alta en México como de suspensión.

2. Llevar contabilidad de conformidad con el CFF, RCFF, tratándose de personas físicas cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de 2,000,000.00 llevarán su contabilidad y expedirán sus CFDIS de acuerdo al artículo 112 en sus fracciones:

- III. A través de “Mis cuentas”, la regla de R.M. 2.8.1.5 de la RMF del Ejercicio 2018 que indica que están relavados de llevar su contabilidad en términos del artículo 28 fracción III y 33 apartado B del RCFF,

siempre y cuando registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica de “Mis cuentas”.

IV. Podrán expedir sus CFDIS utilizando la herramienta electrónica gratuita de factura electrónica del portal del SAT.

3. Expedir CFDIS que acrediten los ingresos que perciban.

4. Conservar la contabilidad y los CFDIS, existe una excepción en el caso de los contribuyentes que registren sus operaciones a través de “Mis cuentas”, por lo que las personas que presten un servicio personal independiente no tendrán esta obligación. El asignado deberá estar atento de emitir sus CFDIS, así como de llevar el registro de su contabilidad y conservarla según lo establecen las disposiciones fiscales.

6. En la declaración anual que presenten determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la PTU. La declaración que se refiere los préstamos del extranjero y cobros en efectivo, oro y plata por un monto superior a 100,000.00 deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que señale el SAT.

7. Presentar y mantener a disposición de las autoridades:

VII. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales el saldo al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que les hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero, el tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las de exigibilidad del principal y de los accesorios de cada una de las operaciones.

XV. Informar de las contraprestaciones recibidas en efectivo, moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata cuyo monto exceda de 100,000 pesos.

8. Expedir constancias y comprobantes fiscales en los que asienten el monto de:

Los pagos efectuados por ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, así como los efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país y el ISR retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

9. Cumplir con todas las obligaciones que establece el capítulo de salarios que se analizó en el tema anterior.

Capítulo 3 Regímenes fiscales de las personas físicas dependientes e independientes en los EUA y régimen de las personas físicas expatriadas

3.1 Régimen fiscal de las personas físicas dependientes e independientes en los EUA

En los EUA al igual que en México existe la imposición tanto a nivel federal como estatal y municipal. Para las personas toda la normativa federal sobre tributación del país vecino está concentrada en el IRC, cuya última reforma¹⁸¹ fue realizada el 20 de diciembre 2017 con la entrada del presidente Donald Trump.

La estructura tributaria de los sistemas de los estados que integran a la Unión Americana varía de estado en estado; aunque en general tienen un sistema fiscal muy parecido, la mayoría de los estados que la conforman tienen un impuesto propio que grava también las rentas de las personas; cabe comentar que existen otros impuestos que también pueden gravar el ingreso como el Impuesto de Sucesiones y de Donaciones,¹⁸² y las Contribuciones a las Pensiones e Impuestos Especiales también.

Para efectos del presente capítulo, se estudiará el ISR que tienen que pagar los ciudadanos o residentes americanos en su carácter de empleados o de trabajadores por cuenta propia; lo anterior se efectuará mediante un ejercicio simultáneo de comparación y análisis entre los regímenes aplicables a las personas físicas en México con los equiparables en el país vecino.

Se observa que en los EUA las personas pueden percibir ingresos netos por su trabajo o por cuenta propia, es decir como dependientes o independientes, por lo que dichos ingresos estará sujetos a tributación con características, disposiciones y limitaciones similares; aunque la persona que trabaje por cuenta propia deberá

¹⁸¹ La anterior reforma a esta última fue realizada en el año 1986 con el gobierno de Ronald Reagan y desde entonces no se había realizado otra gran reforma estructural. En México la gran reforma más reciente a la LISR fue realizada en el año 2013, aunque cada año la normativa mexicana es sometida a múltiples cambios, modificaciones y derogaciones de artículos

¹⁸² El Impuesto sobre Sucesiones grava el patrimonio y bienes de la persona, sea nacional o residente de los EUA siempre y cuando sea causante de este impuesto. Bajo estas mismas reglas, se sujetará el Impuesto sobre Donaciones

absorber todo el impuesto, no así si se encuentra bajo la figura jurídica de empleado, en la cual pagará una cuota propia y el empleador otra, haciendo la suma total del ISR que le corresponda pagar en forma total.

Para efectos de los EUA una persona será independiente cuando trabaje por cuenta propia en una ocupación o negocio propio como dueño único, como contratista independiente, también si realiza un trabajo fuera de sus actividades normales o de trabajo. En cualquiera de las dos modalidades que se ubique el individuo deberá pagar el ISR, impuesto que tiene su fundamento en la CEUA, específicamente en el artículo 1º, mediante el cual se otorga al Congreso¹⁸³ el poder de imponer tributos:

The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises... but all duties, imposts and taxes shall be uniform throughout the United States. ¹⁸⁴

Por consiguiente, el individuo tendrá la obligación de pagar ISR ya sea como dependiente o independiente, además de cumplir con las imposiciones tributarias aplicables en el régimen en los EUA; de modo que será conveniente analizar los elementos de la relación tributaria involucrados en el mismo.

¹⁸³ Todos los proyectos de ley en materia de impuestos cuyo fin sea obtener ingresos se iniciarán en la Cámara de Representantes, a través de la Comisión de Medios (Committee on Way and Means) y deberá pasar por un proceso legislativo para poder aprobarse. La CEUA no cuenta con alguna disposición que autorice o prohíba a los estados o municipios la imposición de sus propios tributos, lo que sí limita la Constitución es que los tributos respeten los llamados principios constitucionales "Procedimiento Debido" y "Clausula Comercial", en los cuales: el primero indica que debe existir una conexión entre la autoridad fiscal y la persona, propiedad o transacción que se grava y el segundo autoriza al gobierno federal a regular el comercio con países extranjeros y entre los estados, quedando fuera de la potestad tributaria de un estado el gravamen de las actividades interestatales. Para efectos de México la CPEUM sí establece la facultad a los Estados para imponer contribuciones siempre y cuando sean necesarias para cubrir el presupuesto, aunque también la carta magna señala limitaciones a la facultad impositiva y restricciones a la potestad tributaria, así como la posible concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos

¹⁸⁴ Pujols Soler, Juan Manuel. Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la perspectiva del Convenio para evitar la Doble Imposición (Tesis doctoral de Juan Manuel Pujols Soler). De la base de datos de tesisenred.net

3.1.1 Sujeto

Serán sujetos del ISR ya sea en su carácter de dependientes o independientes las personas ciudadanas estadounidenses o residentes en los EUA o Puerto Rico, siempre y cuando se ubiquen en algunos de los siguientes supuestos, que a continuación se señalan:

1. Individuos o personas físicas.¹⁸⁵
2. Determinados hijos menores de 19 años de edad o estudiantes de tiempo completo.
3. Extranjeros.
4. Dependientes.
5. Personas que trabajan por cuenta propia.¹⁸⁶

Independientemente de que sea un extranjero residente o no residente o tenga doble residencia para efectos de los EUA tendrá que cumplir con la presentación y pago de su declaración del ISR; en caso de que se ubique en el supuesto de extranjero residente durante todo el año, tendrá que presentar su declaración de impuestos con las mismas reglas que los ciudadanos americanos, pero si la persona es extranjera no residente entonces aplicará los formularios y las reglas aplicables para esta categoría. Si se trata de un extranjero con doble residencia se aplicarán reglas diferentes para cada parte del año de acuerdo al estado en el cual se ubique.

De este modo, sea el individuo un trabajador o realice un trabajo por cuenta propia, siendo mexicano en los EUA y consiga la doble nacionalidad o permanezca como

¹⁸⁵ Cabe aclarar que existen reglas específicas para los cónyuges que sobreviven después del contribuyente fallecido, lo mismo para los albaceas, administradores, representantes legales, además de los que se enunciaron en el párrafo anterior

¹⁸⁶ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

residente permanente tendrá que presentar su declaración de impuestos y pagarla en caso de que resulte un impuesto a cargo.

Los individuos tendrán que tomar en consideración tres factores para saber si tienen que presentar declaración de impuestos o no:

1. Ingresos brutos
2. Estado civil para efectos de la declaración
3. Edad del contribuyente.¹⁸⁷

Con relación a los ingresos los americanos presentarán su declaración si su ingreso bruto es por lo menos igual que la cantidad requerida para presentar la declaración de impuestos que corresponde a su estado civil y a su edad para efectos de la declaración, estas tres reglas están estrechamente ligadas en las disposiciones anglosajonas, cuestión que no aplica en México. En México, aunque existen disposiciones fiscales expresas para las personas que viven bajo sociedad conyugal, tanto el estado civil como la edad no son condiciones ni determinantes para poder presentar las declaraciones de impuestos.

En cuanto a la forma de presentación de las declaraciones en los EUA existen formularios y anexos específicos de acuerdo al monto de ingresos, al estado civil y a la forma de llevar a cabo el servicio ya sea por cuenta propia o no.¹⁸⁸

Con respecto al estado civil, se determinará de acuerdo a su situación familiar,¹⁸⁹ dicha información será prioritaria en virtud de los tipos de gravamen y el acceso a las reducciones de la base; ubicarse en determinado estado podría traer beneficios o desventajas, además se tomará en cuenta para determinar el ISR en la declaración

¹⁸⁷ *Ibíd.*

¹⁸⁸ Se excluirán los ingresos como empleado de una iglesia a partir de \$400.00 o más, o tengan ingresos de \$108.28 o más al ser también empleado de una iglesia por lo que deberá presentar el Formulario 1040 y el anexo SE que corresponde al impuesto sobre el trabajo por cuenta propia que se deberá usar para calcular el impuesto, éste impuesto equivale al impuesto del seguro social y del medicare que se retiene del salario de un empleado, cuando se ubique a la persona bajo esta figura

¹⁸⁹ *Ibíd.*

anual, mismo que será el que permanezca al último día del ejercicio fiscal, como se describen a continuación:

1. Soltero o no casado: será la persona que no ha estado casada nunca, o que sea viuda, divorciada, separada legalmente; en caso de que se hubieran presentado declaraciones conjuntas en el pasado, las personas deberán presentar una declaración individual de renta complementaria correspondiente a los años no prescritos en los que el matrimonio haya sido declarado inexistente.

2. Casado: será la persona que tenga dicha condición conforme a la normativa estatal correspondiente; ya sea que vivan juntos o separados los esposos podrán optar por tributar conjunta o separadamente. El declarar en forma conjunta será una ventaja en virtud de que las reducciones son más altas si cada cónyuge lo hiciera en forma separada, además de que existen reducciones que no se podrán aplicar si la tributación se realiza de esa forma y será más conveniente cuando los ingresos sean altos. Ambos cónyuges serán responsables solidarios tanto de la deuda tributaria como del contenido de la declaración.

3. Responsable de unidad familiar: en este estado civil se encuentran las personas que no están casadas, pagan más de la mitad de los gastos del mantenimiento del hogar familiar y tienen a su cargo a uno o más descendientes, ascendientes o parientes por vía colateral hasta el segundo grado. Con referencia a la ventaja tributaria de situarse en este estado si la persona se ubica dentro de los tramos 1 a 4 serán más amplios para este estado civil que para los casados o solteros y por lo tanto el impuesto será menor para el responsable.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

Con relación al estado civil se observa en menor grado el beneficio para el casado que presenta su declaración en forma separada que para el soltero. Las personas que también se observan beneficiadas son los viudos y las cabezas de familia.

En cuanto a la edad, le beneficia más a la persona que tenga 65 años¹⁹¹ o más que a los que tengan menos edad.

A continuación, los requisitos para la presentación de la declaración de impuestos tomando en cuenta el estado civil, la edad y el monto de ingresos:

Tabla 27 Requisitos para la presentación de la declaración de impuestos del año 2017 para la mayoría de los contribuyentes		
Si su estado civil para efectos de la declaración es...	Y al final del año 2017 usted tenía:	Entonces presente una declaración si sus ingresos brutos eran al menos:
Soltero	Menos de 65 años	10,400.00
	65 años de edad o más	11,950.00
Casado que presenta una declaración conjunta	Menos de 65 años (ambos cónyuges)	20,800.00
	65 años de edad o más (un cónyuge)	22,050.00
	65 años de edad o más (ambos cónyuges)	23,300.00
Casado que presenta una declaración por separado	Cualquier edad	4,050.00
Cabeza de familia	Menos de 65 años de edad	13,400.00
	65 años de edad o más	14,950.00
Viudo que reúne requisitos	Menos de 65 años de edad	16,750.00
	65 años de edad o más	18,000.00

Fuente: IRS

Dichos requisitos también aplican a las personas que no adeudan impuestos, en virtud de que podrían resultarles ventajoso el presentar sus declaraciones como en el caso de que determinen un saldo a favor y les tenga que devolver dinero.¹⁹²

3.1.2 Objeto

El objeto, que grava el ISR de las personas que se ubican como independientes o dependientes en los EUA, son los ingresos que obtengan en el ejercicio de su trabajo

¹⁹¹ Si la persona cumple 65 años el 1º de enero de 2018 se considerará que tiene 65 años de edad durante el ejercicio fiscal del 2017

¹⁹² Como en alguna de las siguientes condiciones: 1) Se les retuvo impuestos federales sobre sus ingresos o pagaron impuesto estimado. 2) Reúnen los requisitos para el crédito por ingresos del trabajo. 3) Reúnen los requisitos para el crédito tributario adicional por hijos. 4) Reúnen los requisitos para el crédito tributario de prima de seguro médico. 5) Reúnen los requisitos para el crédito tributario de cobertura del seguro médico. 6) Reúnen los requisitos para el crédito tributario de oportunidad para los americanos. 7) Reúnen los requisitos para el crédito por impuestos federales sobre combustibles

o actividad que serán el punto de partida dentro de la estructura para calcular el ISR, como en seguida se muestra:

Tabla 28	
Estructura del Impuesto sobre la Renta en los EUA	
	Ingresos brutos(gross incomes)
(-)	Reducciones o exenciones
(-)	Gastos de traslado
(-)	Aportaciones a ciertos planes de jubilación y salud
(-)	Gastos de educación
(-)	Intereses sobre préstamos para financiar la educación superior
(-)	Pensiones de alimentos
(=)	Ingresos brutos ajustados(adjusted gross income)
(-)	Mínimo exento
(-)	Deducción genérica(standard deduction)
	Se aplica un tipo impositivo conforme a una escala de gravámen de carácter progresivo
(=)	Impuesto a pagar
(-)	Exenciones(tax credits entre los cuales se encuentra el foreign tax credit)
(=)	Impuesto a cargo
(-)	Retenciones
(-)	Pagos a cuenta efectuados
(=)	Impuesto a pagar
Fuente: IRS	

Los ingresos brutos con los cuales inicia la estructura del ISR, serán percibidos por la persona ya sea en dinero, en bienes, en propiedades y en servicios, también se incluirán los ingresos provenientes de otra fuente fuera del país. Pueden incluir también parte de los beneficios del seguro social.¹⁹³

En el caso de los ingresos que obtenga la persona como empleada también se incluirán la compensación recibida y los siguientes conceptos¹⁹⁴ por su labor:

¹⁹³ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

¹⁹⁴ Estos datos los recibirá el empleado por parte del patrón del Formulario W-2, el cual muestra la remuneración que recibió por parte del patrón

Tabla 29	
Ingresos recibidos por el trabajador	
Tipo de ingreso	Concepto
1. Comisiones Pagadas por adelantado y otros ingresos	Si usa el método a base de efectivo tendrá que incluir estas cantidades en el ingreso del año en que las reciba.
2. Asignaciones y reembolsos	Lo recibe el trabajador por parte del empleador para cubrir gastos de viaje, transporte u otros gastos relacionados con un negocio o gastos de mudanza también que le pueden reembolsar.
3. Pago de sueldo atrasado como indemnización	El trabajador incluirá en sus ingresos las cantidades que se le otorguen en un convenio o sentencia para pagar sueldos atrasados. Incluyen pagos hechos al empleado por daños, primas de seguro de vida y de salud no pagadas.
4. Bonificaciones y premios	Si el empleado recibe bonificaciones o premios de su empleador ya sea en dinero, en efectivo, bienes o servicios), tendrá que incluirlos.
5. Premio por logros del empleado	Si recibe bienes muebles tangibles que no sean en efectivo, un certificado de regalo u otro artículo similar como premio por año de servicio o por prácticas óptimas de seguridad. Por lo general se podrá excluir el valor de sus ingresos.
6. Beneficios marginales	Se incluirán los beneficios marginales que reciba relacionados con el desempeño de sus servicios a menos que pague su valor justo de mercado o estén específicamente excluidos por la ley.
7. Plan de accidente o de salud	El valor de la cobertura de un seguro de accidentes o de salud provisto por su empleador no se incluye en los ingresos.
8. Ayuda por adopción	Se excluirán de los ingresos cantidades pagadas o gastos incurridos por su empleador por gastos calificados relacionados con la adopción de un hijo.
9. Beneficio de Mínimos (Mínimos)	Si el empleador le provee al empleado un producto o servicio y el costo del mismo es tan pequeño que no sería razonable para el empleador declararlo, el valor generalmente no se incluye en los ingresos del trabajador.
10. Ayuda para educación	Puede excluir de sus ingresos una cantidad por la ayuda calificada para educación provista por el empleador.
11. Transporte	Si el empleador le provee al empleado un beneficio marginal calificado de transporte, éste puede ser excluido de sus ingresos hasta ciertos límites. Ejemplos: Transporte en vehículos de desplazamiento en carretera (como furgonetas) entre su hogar y el lugar de , una tarjeta abonada de transporte colectivo, estacionamiento que reúna los requisitos y desplazamiento calificado de ida y vuelta al trabajo en bicicleta.
Fuente: IRS	

Algunos de los conceptos mencionados previamente son proporcionados en México a los trabajadores como las asignaciones y reembolsos llamados viáticos o gastos de viaje o los pagos por sueldos atrasados cuyo equiparable son los ingresos por primas de antigüedad, retiro, indemnizaciones y otros, los premios o gratificaciones que también en México se llaman así y los demás renglones de prestaciones se encuentran dentro de lo que se llama previsión social para efectos de la legislación mexicana.

Con respecto a los ingresos que perciba la persona por cuenta propia deberá declararlos en su totalidad ya que podría traer consecuencias graves al momento de que se jubile, al poder recibir menores beneficios.

En los EUA las personas utilizan para efectos de la acumulación de los ingresos y de la deducción de los gastos, ya sea el método de efectivo o el método de lo devengado; cualquiera que sea el método acogido será usado desde la primera declaración de impuestos. Esto no sucede así en México, en donde la legislación estipula sólo un método de acumulación en general a usar desde un principio que es el de efectivo con excepciones específicas. A continuación, se indican los dos métodos que se pueden elegir al momento de acumular o deducir:

a) Si la persona elige el método de efectivo entonces declarará todos los ingresos en el ejercicio en el que los reciba, los gastos se deducirán en el momento en que se paguen. La mayoría de los contribuyentes usan éste método, conforme a flujo de efectivo.

b) El método de lo devengado¹⁹⁵ en el cual el contribuyente declarará e informará sobre sus ingresos cuando los gane y no cuando los perciba, lo mismo sucederá con los gastos que los deducirá cuando incurra en ellos en lugar de cuando los pague.

En la normativa americana existen además de los ingresos, las exenciones¹⁹⁶ y deducciones¹⁹⁷ que se analizarán más a fondo en seguida. Dentro de las deducciones las que se consideran más importantes son:

Ajustes tributarios por estudios escolares, intereses sobre préstamos de estudios y gastos de estudios calificados

¹⁹⁵ Es un método contrario al de efectivo

¹⁹⁶ Las exenciones tributarias son los supuestos en los que la ley fiscal considera un hecho imponible sujeto al impuesto, pero a cuyo sujeto pasivo exime de la totalidad del pago, ya sea por razones de política económica o por aplicación de los principios tributarios de generalidad y justicia

¹⁹⁷ Disminuyen los ingresos o restan la deducción tributaria de su ingreso antes de calcular la cantidad del impuesto que adeuda

Se refieren a la deducción por intereses sobre préstamos de estudios, la deducción de matrículas,¹⁹⁸ cuotas escolares y la deducción por gastos del educador,¹⁹⁹ esta última deducción no es contemplada en México al igual que los intereses sobre préstamos de estudios, en cambio sí existe un estímulo por los pagos por servicios educativos.

En cuanto a los intereses sobre préstamos de estudios se refieren a los que el contribuyente paga durante el año, para estudios durante un periodo académico y que reúnan los requisitos correspondientes. En cuanto a los gastos de estudios se refieren al costo de asistir a una institución de enseñanza superior, incluye la matrícula y cuotas escolares, alojamiento, comida, libros, materiales, equipos, y otros gastos necesarios como el transporte. En México estos gastos incluyen las colegiaturas, no así las cuotas de inscripción o reinscripción, ni tampoco el alojamiento, la comida ni los materiales o equipos que no son deducibles.²⁰⁰

Cabe comentar que de acuerdo a la estructura de ISR correspondiente a la Tabla 28 después de calcular su ingreso bruto ajustado la persona restará las deducciones utilizadas para calcular sus ingresos tributables, por lo que podrá restar la deducción estándar o las deducciones detalladas:

Deducción Estándar y Deducciones Detalladas

Con relación a la deducción estándar²⁰¹ se refiere a una cantidad en dólares que reduce el ingreso atribuible de la persona; además de ser un beneficio resulta ser una mejor opción en comparación con las deducciones detalladas al ser mayor para los contribuyentes que tengan 65 años de edad o más, que sean invidentes; en cuanto

¹⁹⁸ La información que se necesitará para saber si se es elegible para ciertos créditos o deducciones educativas es el estado civil, el estado de matriculación del alumno, su ingreso bruto ajustado, quién pagó los gastos, cuándo se pagarán los gastos y durante qué periodo académico, si se pagó algún gasto con distribuciones de la Cuenta de Ahorro para la Educación de Coverdell o algún Programa de Matrícula Calificado

¹⁹⁹ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²⁰⁰ Siempre y cuando sean para sí mismo, su cónyuge o un dependiente del contribuyente

²⁰¹ A esta deducción estándar también se le considera como un mínimo exento general, cuyo importe viene marcado en la ley

al monto de ésta deducción depende del estado civil, la edad del contribuyente y/o cónyuge, sus ingresos brutos ajustados.²⁰² Las deducciones detalladas se refieren a los gastos médicos, a las donaciones e impuestos entre algunas; es decir, si se determina que el total de las deducciones es mayor que la deducción estándar, se deberán detallar, pero si no se reúnen los requisitos para la deducción estándar²⁰³ se deberá elegir también la opción de las deducciones detalladas.

Existe un tope sobre las deducciones detalladas²⁰⁴ sobre el cual ciertas deducciones están limitadas como los impuestos pagados, los intereses pagados, las donaciones a organizaciones, los gastos laborales y determinadas deducciones misceláneas. También existen otros gastos que no están sujetos al límite general sobre las deducciones detalladas como los gastos médicos y dentales, gastos de intereses de inversión, donaciones en efectivo o cheques, entre otras; por lo tanto, el contribuyente tendrá la opción de tomar cualquiera de las dos opciones según la que resulte en el menor impuesto.

Actualmente las deducciones detalladas ya no están limitadas si su ingreso bruto ajustado es superior a cierta cantidad como lo eran anteriormente a la Ley de Recortes de Impuestos y Empleos.

Si el contribuyente toma la deducción estándar no podrá reclamar deducciones detalladas; en el caso de casados que presenten declaración en forma separada, si un cónyuge elige para detallar, el otro cónyuge también está obligado a detallar

Con la Ley de Recortes de Impuestos y Empleos casi se duplicaron las deducciones estándares. Al duplicarse las mismas los contribuyentes tendrán un tiempo más

²⁰² El monto de la deducción estándar será mayor cuando el estado civil de la persona sea ubique entre: casado que presenta una declaración conjunta, viudo que reúna los requisitos o cabeza de familia

²⁰³ Las personas no reúnen los requisitos para la deducción estándar cuando: 1) su estado civil para efectos de la declaración es casado que presenta la declaración por separado y su cónyuge detalla las deducciones en su propia declaración. 2) Presenta una declaración de impuestos para un año tributario corto debido a un cambio en su periodo contable anual. 3) O es extranjero no residente o extranjero con doble residencia durante el año

²⁰⁴ De acuerdo al monto de ingreso bruto ajustado de la persona y su estado civil. El ingreso bruto ajustado deberá ser mayor que cierta cantidad establecida

sencillo para presentar sus impuestos, por lo que le podría resultar más beneficioso tomar la deducción estándar.

Tarifas estándares por milla

Se utilizan las tarifas estándares por milla para calcular los costos deducibles de operar los automóviles para fines de negocios.

Deducciones por el uso comercial del hogar

Se utilizan parte de su hogar para negocios, tal vez pueda deducir los gastos por el uso comercial de su hogar.

Deducción del uso del automóvil para negocios

Si utiliza su automóvil en su trabajo o negocio y lo usa sólo para ese propósito, es posible que pueda deducir el costo completo de su operación.

Gastos de viaje de negocios

Algunos gastos deducibles durante los viajes lejos de casa, incluyen los costos de viaje entre su casa y su destino de negocios, el uso de su automóvil en su destino de negocios, el importe de taxis u otros tipos de transporte, comidas, alojamiento, propinas, gastos de tintorería y llamadas de negocios mientras esté en viaje de negocios.

Depreciación y amortización

La depreciación es una deducción del ISR que le permite a un contribuyente recuperar el costo u otra base de cierta propiedad. Es una provisión anual para el desgaste, deterioro u obsolescencia de la propiedad.

La mayoría de los tipos de propiedad tangible (excepto tierra), tales como edificios, maquinaria, vehículos, muebles y equipo son depreciables. Del mismo modo, cierta propiedad intangible, como patentes, derechos de autor y software de computadora es depreciable.

Gastos médicos y dentales

De la misma manera que en México, en los EUA otros gastos que será deducibles son los médicos,²⁰⁵ como los pagos por diagnósticos, cura, alivio, así como la respectiva prevención o el tratamiento de enfermedades que afectan ya sea al cuerpo o la mente,²⁰⁶ también se incluyen los pagos por servicios médicos²⁰⁷ y legales prestados, los costos de equipo, los suministros y dispositivos de diagnósticos que se necesitan para dichos propósitos, las primas pagadas por gastos médicos y las cantidades pagadas por transportación para recibir cuidados médicos, la hospitalización, los servicios de cirugía y radiografías, los medicamentos recetados e insulina, el cuidado dental, reemplazo de lentes de contacto perdidos o dañados y los cuidados a largo plazo si es para fines de cuidados médicos. El contribuyente²⁰⁸ podrá deducir sólo la cantidad de sus gastos médicos y dentales que excedan del 10%²⁰⁹ de su ingreso bruto ajustado.

Dentro de los gastos médicos que las personas físicas podrán deducir en su declaración anual en México y que se mencionan en la normativa, además de los médicos, dentales y de nutrición, son los gastos por incapacidad o discapacidad, siempre y cuando se establezcan dentro de las leyes laborales o las leyes creadas para la inclusión de las personas con discapacidad, tales gastos serán deducibles al 100%.

²⁰⁵ Para determinar si los gastos médicos y dentales del contribuyente son deducibles el contribuyente requerirá información como el estado civil, el tipo y monto de los gastos pagados, el año en que se pagaron los gastos, su ingreso bruto ajustado y si recibió un reembolso o si los gastos se pagaron con una Cuenta de Ahorros de Salud o una Cuenta de Ahorros de Archer Medical

²⁰⁶ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²⁰⁷ Prestados por médicos, cirujanos, dentistas y otros profesionales de la salud

²⁰⁸ El contribuyente mismo además de su cónyuge o dependientes

²⁰⁹ Tasa vigente a partir del 1 de enero de 2017. El Congreso estaba considerando establecer la tasa al 7.5% sustituyéndola por la del 10% para el Ejercicio 2019

Pérdidas por hecho fortuito y robo no relacionadas con los negocios

Con referencia a éstas pérdidas, podrán ser deducibles siempre que provengan de un hecho fortuito,²¹⁰ las causas podrán ser diversas como los accidentes automovilístico,²¹¹ los terremotos, incendios, inundaciones, demoliciones debido a desastres, huracanes, tormentas y tornados, hundimientos de mina, naufragios, ataques terroristas entre otros.²¹² En cuanto al robo se refiere al acto de tomar y sacar dinero o propiedad con la intención de privar al dueño de éstos. Tomar la propiedad tiene que ser ilegal conforme a las leyes del estado donde el robo tuvo lugar y tiene que haberse realizado con intenciones delictivas.²¹³

Es preciso, para poder deducir las pérdidas por hecho fortuito, demostrar que dicho hecho ocurrió, así como la fecha en que ocurrió; en cuanto a las pérdidas por robo se deberá contar con documentación que muestre la propiedad y del mismo modo la fecha en que se descubrió que la propiedad había desaparecido.

Para calcular la pérdida se determinará la base ajustada de la propiedad antes del hecho ocurrido o robo, igualmente se determinará la baja del valor justo del mercado de la propiedad después de lo ocurrido.²¹⁴

Después de calcular la pérdida por hecho fortuito o robo, se tendrá que calcular cuánta parte de la pérdida se podrá deducir. Si proviene de bienes de uso personal o

²¹⁰ Definido como el daño, la pérdida o la destrucción ocasionados por un acontecimiento repentino, inesperado o poco común

²¹¹ Que no hayan sido causados por negligencia propia o voluntaria

²¹² Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²¹³ A través de medios como el chantaje, escalamiento (violación de domicilio), malversación, extorsión, secuestro para exigir rescate, hurto y robo

²¹⁴ Se tomará la cantidad más baja entre ambas restando el importe del seguro y después se tendrá que calcular cuanta parte de la pérdida se pueda deducir tomando en cuenta los límites deducibles al respecto

de su familia, existen dos límites a la cantidad que podrá deducir por el hecho fortuito o robo:²¹⁵

- 1) Tiene que disminuir \$100 (dólares americanos) de cada pérdida por hecho fortuito o robo.
- 2) Tiene que restar además el 10% de su ingreso bruto ajustado del total de sus pérdidas por hecho fortuito o robo.²¹⁶

En términos generales, se podrá deducir una pérdida por hecho fortuito no reembolsable sólo en el año tributario en el cual ocurrió el hecho fortuito. Así mismo se podrán deducir pérdidas por robo no reembolsables sólo en el año en el que se descubrió que los bienes fueron robados. En caso de que no se tenga la seguridad de que se reembolse alguna parte de la pérdida por hecho fortuito o robo, no se deberá deducir dicha parte hasta el año tributario en que llegue a ser razonablemente seguro que no se va a reembolsar. Para saber cuándo se debe deducir una pérdida se muestra la Tabla 30 a continuación:²¹⁷

Tabla 30 ¿Cuándo deducir una pérdida?	
Si tiene una pérdida...	Entonces dedúzcala en el año en el que...
proveniente de un hecho fortuito	ocurrió la pérdida
en una zona de desastre declarada como tal por el gobierno federal,	sostuvo la pérdida o el año inmediatamente anterior al año en que sostuvo la pérdida
proveniente de un robo	el robo fue descubierto

Fuente: IRS

En México las pérdidas por un hecho fortuito o fuerza mayor serán deducibles en el ejercicio en que ocurran.²¹⁸

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²¹⁷ *Ibidem*.

²¹⁸ Por lo que la pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra, en el caso de que el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos

Impuestos

Este rubro de impuestos se refiere a los que se podrán deducir si la persona detalla sus deducciones. Se refieren a los impuestos sobre los ingresos (tanto federales, estatales, locales y extranjeros), los impuestos generales sobre ventas y sobre bienes muebles (estatales y locales) e impuestos sobre bienes raíces (estatales, locales y extranjeros) e impuestos sobre la renta pagados a estados extranjeros conocidos como el foreign tax credit.²¹⁹

En general para que un impuesto sea deducible se deberá gravar el impuesto a la persona y también se deberá pagar el impuesto durante el año tributario. La deducción podrá ser por impuestos retenidos, pagos de impuesto estimado u otros pagos de impuestos.²²⁰

Los impuestos y cargos que no podrán deducirse serán los impuestos sobre la nómina, impuestos sobre herencias, legados o sucesiones, multas y sanciones, impuestos sobre regalos, cargos por licencias e impuestos per cápita.²²¹

Cabe aclarar que la deducción total por impuestos sobre ingresos totales estatales y locales, de ventas e impuestos a la propiedad se limita a una deducción total combinada de 10,000 dólares (5,000 dólares si el individuo es casado y presenta la declaración por separado). Cualquier impuesto estatal y local pagado por encima de dicha cantidad no podrá ser deducido.

Intereses hipotecarios de vivienda, procedentes de inversiones y personales

Con relación a los intereses que podrán deducir los contribuyentes serán los pagados sobre préstamos²²² que se encuentren garantizados con las viviendas. En cuanto al

²¹⁹ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²²⁰ Ibídem.

²²¹ Ibídem.

²²² La finalidad de los préstamos también podrá ser la adquisición de una segunda hipoteca, una línea de crédito o préstamos sobre el valor comercial

importe deducible de los intereses hipotecarios de la vivienda dependerá de la fecha en la que se obtuvo la hipoteca, la cantidad de la misma y cómo se usaran los fondos procedentes.²²³ Con referencia a los intereses procedentes de inversiones se refieren a los pagados por préstamos para adquirir propiedades con fines de inversión. Los intereses personales no serán deducibles.

El interés pagado en la mayoría de los préstamos con garantía hipotecaria no será deducible a menos que los fondos del préstamo se utilicen para comprar, construir o mejorar sustancialmente su vivienda principal o su segunda vivienda.

El préstamo debe estar garantizado por la casa principal o la segunda casa del contribuyente, no exceder el costo de la casa y cumplir con otros requisitos.

La fecha en que se otorgó el préstamo hipotecario al contribuyente también tendrá repercusión en la cantidad de interés que se pueda deducir. Si el préstamo se originó antes del 15 de diciembre de 2017 se pueden deducir intereses hasta de 1,000,000 dólares (500,000 dólares si el contribuyente está casado y presenta una declaración por separado) en deuda calificada, en cambio si el préstamo se originó después de esa fecha, sólo podrá deducir intereses de hasta 750,000 dólares (375,000 dólares si el contribuyente está casado y presenta la declaración por separado) en deuda calificado.

En México los intereses que se podrán deducir en la declaración anual son los reales²²⁴ efectivamente pagados en el ejercicio siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de 750,000.00 UDIS.

²²³ También es importante conocer el estado civil del contribuyente e información y monto de ingresos

²²⁴ Se considerarán como intereses reales el monto en el que los intereses efectivamente pagados en el ejercicio excedan el ajuste anual por inflación del mismo ejercicio

Donaciones

Con relación a las donaciones serán de carácter caritativo,²²⁵ voluntario y se entregarán a una entidad autorizada²²⁶. La donación puede ser en dinero o en especie y no podrá superar el 50%²²⁷ del ingreso bruto ajustado de la persona, en algunos casos la deducción puede ser limitada aún más al 30% o 20% de su ingreso bruto ajustado, según el tipo de bienes que done y el tipo de organización a la cual se los done. Si el total de las donaciones del año entero son iguales al 20% o menos del ingreso bruto ajustado entonces estos límites no le corresponden a la persona.

Los intereses incurridos por préstamos hipotecarios o las donaciones a entidades calificadas podrán ser incluidos como deducciones en virtud de que son gastos relacionados con actividades económicas y por lo tanto será necesario hacer una disminución de los mismos para calcular adecuadamente el impuesto de los ingresos o también puede ocurrir que sean incentivos que el legislador proporciona a algunas actividades.

En México, resulta de suma importancia determinar el monto de las exenciones²²⁸ que se disminuirán de los ingresos para cuantificar el efecto de las mismas, también calcular los ingresos que no son objeto del pago de impuestos, así como las deducciones autorizadas y deducciones personales.

En los EUA como en México, se debe tener especial cuidado en determinar cuáles conceptos van a ser exenciones y reducciones o deducciones, así como el monto de

²²⁵ La información requerida para determinar si las donaciones son deducibles serán el estado civil del contribuyente, el monto de su ingreso bruto ajustado, importes donados a la organización de acuerdo a la lista de organizaciones calificadas, cuando las donaciones no sean en efectivo, cualquier evaluación o información que tenga para determinar el valor justo de mercado de la donación

²²⁶ Calificada por el IRS

²²⁷ El límite del 50% no aplica a las donaciones calificadas, entendiéndose como las donaciones caritativas pagadas en efectivo después del 22 de agosto de 2017, y antes del 1 de enero de 2018, a una organización con límite del 50%. A partir del 1º de enero de 2018 el límite aumentará al 60%

²²⁸ Son en total 29 exenciones de acuerdo al artículo 93 de la LISR. Por exenciones se entenderán las exoneraciones del pago de impuestos y que se disminuirán de los mismos

los mismos en virtud de su importancia en la determinación de los impuestos y por lo tanto en la recaudación de los mismos.

Gastos de automóvil y otros gastos de negocio del empleado

Otras deducciones que podrán realizar los contribuyentes americanos son los gastos ordinarios y necesarios que tengan que ver con los negocios en los que se erogan como viajes, entretenimiento, regalos y transporte. En México lo equiparable al concepto de viajes son los viáticos o gastos de viaje a favor de las personas que realicen dichas erogaciones como los empleados o los prestadores de servicios profesionales. En cuanto a los regalos se podrían emular a los conceptos de obsequios y atenciones para los clientes dispuestos en la legislación mexicana.

Dichos gastos se podrán deducir siempre y cuando se reúnan los requisitos tanto de los límites diarios, como de pago y comprobación.

Beneficios tributarios para estudios relacionados con el trabajo

En cuanto a estos gastos la persona podrá deducir los costos de los estudios pagados que están relacionados con el trabajo. En esta deducción si la persona es empleada y detalla las deducciones podrá reclamar la deducción por los gastos pagados por estudios relacionados con el trabajo, siempre y cuando reúnan los requisitos como que el empleador requiera dichos estudios para mantener el sueldo del empleado,²²⁹ que le sirvan para un propósito comercial o que sean necesarios para mantener las destrezas en el trabajo actual.

Pero si el contribuyente es una persona que trabaja por cuenta propia entonces deducirá estos gastos siempre y cuando reúna los requisitos directamente de sus ingresos del trabajo por cuenta propia. Estos gastos de estudios también les darán derecho a otros beneficios tributarios, tales como el crédito tributario de oportunidad y el crédito vitalicio por aprendizaje.

²²⁹ La información requerida para conocer si los gastos por educación relacionados con el trabajo son deducibles son: el propósito o razón por la que el contribuyente asistirá a la escuela y si los gastos fueron reembolsados

Deducciones misceláneas

A partir del ejercicio 2018 ya no se podrán deducir ciertos gastos como deducciones detalladas misceláneas,²³⁰ es decir, los que superen al 2% de su ingreso bruto ajustado, después de aplicar los demás límites de deducciones. Las deducciones sujetas al límite del 2% se explican de acuerdo con las tres categorías como son gastos del empleado no reembolsados, costos de la preparación de la declaración de impuestos y otros gastos.

Algunos ejemplos de gastos sujetos al límite del 2% son los gastos del empleado no reembolsados como los exámenes médicos requeridos por el empleador, las suscripciones a las revistas profesionales relacionadas con su trabajo, educación relacionada con el trabajo.

Impuesto mínimo alternativo

En los sistemas tributarios de la mayoría de los países, el propósito del establecimiento tanto de las exenciones como de las deducciones será promover determinados comportamientos y proporcionar beneficios a los contribuyentes que se encuentran en determinadas situaciones ya sea familiares o personales. Por esta razón se observa que los contribuyentes con ingresos económicos altos no podrán tomar ventaja de esta cuestión y evitarán el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que la persona se podrá encontrar obligada a pagar el impuesto mínimo alternativo siempre y cuando sus ingresos adicionados a determinados ajustes y elementos de preferencia tributaria, superen una determinada cantidad, algunos ejemplos de estos ajustes son la inclusión de exenciones personales, la deducción estándar si se reclamó, las deducciones detalladas por concepto de impuestos estatales y locales y determinados intereses. El impuesto mínimo alternativo intenta garantizar que las personas físicas que se beneficien de ciertas

²³⁰ En cuanto a las deducciones detalladas misceláneas no incluyen los gastos relacionados con el empleo, excepto los gastos de búsqueda de empleo, ropa de trabajo, uniformes y cuotas sindicales; por lo tanto, la información que se requerirá para poder detallar los gastos como deducciones misceláneas serán los ingresos brutos ajustados y el tipo de gasto

exclusiones, deducciones o créditos, paguen al menos un monto mínimo de impuestos. En el caso de que el contribuyente no adeude el impuesto mínimo alternativo este año, pero lo pagó en algún año o años anteriores, puede que sea elegible para tomar un crédito del impuesto mínimo contra su impuesto regular este año.²³¹

A partir del ejercicio 2018 el monto de la exención del impuesto mínimo alternativo se incrementa a 70,300 dólares (109,400 dólares si es casado que presenta una declaración conjunta o es viudo(a) calificado; 54,700 si es casado presentando por separado). El nivel de ingresos en el cual la exención del impuesto mínimo alternativo comienza a desaparecer progresivamente aumentando 500,000 o 1,000,000 si es casado que presenta una declaración en conjunto. Por lo tanto, muchos menos contribuyentes pagarán el impuesto mínimo alternativo.

En México existe la inclusión de las exenciones y deducciones personales que traen como consecuencia final al contribuyente el pagar menos impuestos.

Impuesto sobre los ingresos

Al determinar el impuesto sobre los ingresos la mayor parte de los contribuyentes utiliza la tabla de impuestos o la hoja de trabajo.

Créditos tributarios

Después de haber realizado el cálculo del impuesto sobre los ingresos y todo impuesto mínimo alternativo, se deberá verificar si se tiene derecho a algún crédito tributario.²³² Algunos de los créditos que se podrán restar del impuesto son los de bienes de reabastecimiento de vehículos, de vehículo motorizado alternativo, cuidado de menores y dependientes, crédito tributario por hijos, crédito para titulares de bonos

²³¹ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²³² Los créditos tributarios se restan de la cantidad de impuesto que adeuda. Hay dos tipos de créditos tributarios: 1) Crédito tributario no reembolsable significa que la persona recibe un reembolso que vale sólo la cantidad que debe. 2) Crédito tributario reembolsable significa que la persona recibe un reembolso, aun si es mayor que lo que la persona debe

de crédito tributario, crédito de estudios, de ancianos o personas discapacitadas e impuestos extranjeros. No existen créditos similares en México, lo que sí existen son apoyos económicos o estímulos a los sectores más vulnerables, por lo que resulta importante para el cálculo del impuesto americano de las personas tomar en cuenta todos los créditos para su debido cumplimiento.

Otros impuestos adicionales

De manera subsecuente al cálculo de los créditos tributarios, el contribuyente deberá calcular si tiene que pagar impuestos adicionales como los referentes a los planes de jubilación y arreglos IRA calificados; también determinará los impuestos sobre el empleo de empleados domésticos, la recuperación de un crédito para estudios, los impuestos del seguro social y medicare sobre el salario, por tal motivo el contribuyente está obligado a pagar el impuesto mínimo alternativo o a efectuar un pago de la responsabilidad compartida. En México se podrán deducir las aportaciones pagadas al IMSS a cargo de los patrones o prestadores de servicios profesionales que tengan empleados. En cuanto a los demás impuestos descritos no existen equiparables en la normativa mexicana.

Pagos

Posteriormente al cálculo del impuesto total, el contribuyente determinará el total de los pagos que haya realizado para el año, asimismo incluirá los créditos como el tributario de oportunidad para los americanos, el tributario por hijos el adicional, el crédito por ingreso del trabajo o los impuestos estimados pagados, el impuesto del seguro social, impuestos de la jubilación ferroviaria en su caso retenidos en exceso, retención del impuesto federal sobre los ingresos, los créditos tributarios por cobertura de seguro médico y de prima de seguro médico neto.

En el caso de México, los impuestos estimados que se mencionan como pagos tienen su equiparable en los pagos provisionales efectivamente pagados que se disminuyen del impuesto a cargo en el régimen de los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente. En cuanto a que la persona tenga derecho a recibir un

reembolso, es decir recuperar un saldo a favor o en su caso realizar un pago, deberá comparar el total de los pagos contra el total del impuesto.

Al igual que en la normativa mexicana en la americana se consideran deducibles todos los gastos incurridos y necesarios en la realización de una actividad profesional.

Cabe comentar que de acuerdo a la estructura americana del ISR se contemplan tanto deducciones como exenciones aplicables sobre la base imponible ajustada del impuesto que tienen el fin de adecuar el impuesto a la capacidad económica del contribuyente.

Tramos y tipos de gravamen

Con referencia a los tramos y tipos de gravamen son conceptos importantes a tomar en cuenta ya que muestran la carga tributaria del impuesto en los EUA, los cuales dependen tanto del estado civil como de los ingresos brutos del contribuyente, tales tramos se actualizarán ajustándose al índice de precios al consumo; además de que se beneficiará más a los solteros que a los contribuyentes casados, en el tercer tramo el límite superior es más adecuado para los solteros. En México no existe relación alguna entre el estado civil y los tramos y tipos de gravamen en virtud de que el estado civil no es un factor para determinar el monto a pagar.

Tasas de impuestos

El IRS emitió nuevas tablas de retenciones vigentes a partir del ejercicio 2018 para reflejar los cambios en las tasas de impuestos y en los tramos de los mismos, tomando en cuenta los salarios de los empleados, su estado civil, el que tengan hijos, o si su cónyuge trabaja a través del formulario W-4 que corresponde al ISR federal tributo aparte del ISR estatal que es separado, reclamen sus créditos, pertenezcan a un familia de dos ingresos, trabajen en dos o más trabajos o sólo trabajen parte del año, tengan dependientes mayores, incluidos los niños de 17 años, detallaron deducciones en sus declaraciones de impuestos del año anterior, ganen altos ingresos y tiene declaraciones de impuestos más complejas

Para 2018 la mayoría de las tasas de impuestos se han reducido. Por lo tanto, las personas pagarán menos impuestos a partir de ese año. Las tasas de impuestos de 2018 son del 10%, 12%, 22%, 24%, 32%, 35% y 37%.

Exenciones personales y por dependientes

En cuanto a las exenciones personales y por dependientes si el estado civil de la persona es casado, entonces podrá tener también acceso el cónyuge a una exención.

Exenciones por dependientes

En cuanto a las exenciones por dependientes los contribuyentes tendrán acceso a una exención por cada uno de los dependientes²³³ del contribuyente. Tales exenciones podrán disminuir el ingreso atribuible del contribuyente. La persona podría perder al menos parte de la cantidad en dólares de sus exenciones si el ingreso bruto ajustado es mayor que cierta cantidad indicada por la autoridad.

En caso de que otro contribuyente tenga derecho a reclamar una exención por otro contribuyente quien también pretenda reclamarla, éste último no podrá realizar la reclamación. La forma de reclamar dichas exenciones será a través de los formularios correspondientes;²³⁴ además se deberá anotar el número de seguridad social de todo dependiente por el cual reclame la exención. Se perderá parte del beneficio tributario de las exenciones si el ingreso bruto ajustado de la persona es mayor que cierta cantidad que indique la autoridad. Se deberán atender todas estas reglas para que se pague el impuesto correcto.

En cuanto al reclamo de las exenciones personales y por dependientes la información que se necesitará es el estado civil, la relación con el dependiente y la cantidad de apoyo proporcionada, así como la información de sus ingresos brutos ajustados.

²³³ Un dependiente es el hijo o pariente calificado del contribuyente, quien deberá tener menos de 19 años al terminar el año y tuvo que haber vivido con el contribuyente durante más de la mitad del año además de que no puede haber contribuido más de la mitad de su propia manutención durante el año

²³⁴ Para reclamar dichas exenciones es preciso conocer la siguiente información: el estado civil, la relación con el dependiente, la cantidad de apoyo proporcionada y los ingresos brutos ajustados del contribuyente

A partir del ejercicio 2018 no se podrá reclamar una deducción de exención personal para el contribuyente, su cónyuge o sus dependientes.

Con relación a los créditos tributarios, a continuación, se estudian algunos:

Crédito por gastos de cuidado de menores y dependientes

La persona podrá reclamar el crédito por gastos del cuidado de menores dependientes, en caso de que cuide a un dependiente menor de 13 años de edad o también al cónyuge o dependiente incapacitado que no pueda cuidar de sí mismo. En tal supuesto el crédito podrá ser de hasta el 35% de los gastos del contribuyente para que tenga derecho al mismo. Tendrá que pagar esos gastos para poder trabajar.

La información requerida para calificar a éste crédito son la edad del hijo o dependiente que recibió la atención y el estado civil del contribuyente.

Crédito tributario por hijos

Este crédito tributario reduce el impuesto del contribuyente, por cada uno de los hijos calificados que tenga, hasta por 2,000.00 dólares.

En cuanto a la información requerida para determinar si el contribuyente califica para el Crédito Tributario por Hijos o el Crédito para Otros Dependientes son el estado civil, verificar si puede reclamar a la persona como dependiente y la fecha de nacimiento de la persona.

A partir del ejercicio 2018, el contribuyente debe tener un número de seguridad social antes de la fecha de la declaración de impuestos para ser reclamado como un hijo calificado para el Crédito Tributario por Hijos o el Crédito Tributario por Hijos Adicional.

Crédito tributario para otros dependientes

Estará disponible un crédito de hasta 500 dólares por cada uno de los dependientes calificados del contribuyente además de los niños quienes pueden reclamar el crédito

tributario por hijos. El dependiente calificado debe ser ciudadano de los EUA, un nacional de los EUA o individuo residente de los EUA

Créditos tributarios por estudios

Estos créditos ayudan a compensar los costos de educación superior mediante la reducción de la cantidad del impuesto sobre los ingresos, se refieren a los créditos tributarios de oportunidad para los americanos y créditos vitalicios por aprendizaje.²³⁵

La información que se necesitará para saber si se es elegible para ciertos créditos o deducciones educativas es el estado civil, el estado de matriculación del alumno, su ingreso bruto ajustado, quién pagó los gastos, cuándo se pagarán los gastos y durante qué periodo académico, si se pagó algún gasto con distribuciones de la Cuenta de Ahorro para la Educación de Coverdell o algún Programa de Matrícula Calificado.

Así mismo, el contribuyente podrá reclamar un crédito tributario por estudios si su cónyuge o dependiente reclamado en la declaración de impuestos es estudiante matriculado o asiste a una institución de enseñanza superior que reúna los requisitos.²³⁶ Después de haber completado el formulario de impuestos el contribuyente escribirá su nombre y dirección y anotará el número de seguridad social del contribuyente y su cónyuge. Asimismo, deberá firmar y fechar la declaración.

En México no existen estos tres últimos créditos tributarios ni por el cuidado de menores y dependientes ni por los hijos ni mucho menos el crédito tributario por estudios, ya que el nivel promedio de escolaridad en México es de secundaria terminada o estudios técnicos comerciales con secundaria terminada, preparatoria, estudios técnicos o comerciales con secundaria terminada y normal básica.

3.1.3 Periodo de pago

En cuanto a la forma de pago es preciso comentar que hay dos formas de calcular el impuesto, ya sea por retención del impuesto o en forma estimada. En cuanto a la

²³⁵ Por cada estudiante se podrá elegir sólo uno de los créditos por cada año

²³⁶ Estos créditos tratan de incentivar fiscalmente la consecución de una educación superior, están dirigidos a la clase media

retención de impuestos como en el caso de los ingresos por sueldos, el empleador le retendrá de sus ingresos el impuesto correspondiente y lo enterará al IRS a nombre del contribuyente. En México los patrones también retienen un impuesto a los empleados en forma mensual enterándolo periódicamente. Si el contribuyente utiliza los formularios que proporciona el IRS para determinar la cantidad de impuestos retenidos entonces se deberán atender los siguientes factores:

1. Los ingresos que perciba el trabajador en cada periodo de nómina.
2. A través del formulario W-4 Certificado de Descuentos del Empleado para la Retención en el cual se le proporcionará al patrón la información correspondiente para que le determine su impuesto.²³⁷

Recientemente con la reforma a la ley tributaria americana en 2018, a través de la página del IRS se desarrolló la calculadora de retención²³⁸ para realizar una “revisión del cheque, pago o retención” que se refiere al cálculo y pago del sueldo del empleado, la cual ayudará a identificar que la retención del pago sea correcta evitando que se retenga impuesto mayor o en su caso insuficiente y que le pueda llegar a la persona una factura tributaria inesperada o una multa a la hora de los impuestos que vengan. En caso de que no sea correcta la retención se deberá proceder a ajustar la retención del impuesto sobre los ingresos.

El IRS también ha indicado que se deberá revisar la retención al comienzo de 2019, ya que si la retención se reduce en 2018 podría tener un efecto diferente para 2019²³⁹

²³⁷ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²³⁸ La calculadora funciona para la mayoría de los contribuyentes, en el caso de las personas que se ubiquen en situaciones tributarias más complejas, deberán calcular el impuesto en forma estimada. El cálculo del impuesto estimado también aplica a los contribuyentes que adeuden el impuesto sobre el trabajo por cuenta propia, el impuesto mínimo alternativo, el impuesto sobre ingresos no devengados ganado por dependientes o ciertas otras clases de impuestos y personas con ganancias de capital a largo plazo o dividendos calificados y contribuyentes que tienen beneficios tributables del seguro social

²³⁹ Por lo tanto, el contribuyente deberá revisar su retención a principios de año, cuando la ley tributaria cambie, cuando tenga cambios de vida como un matrimonio, divorcio, nacimiento o adopción de un hijo, compra de vivienda, jubilación, declaración de bancarrota, en caso de que el contribuyente y/o su cónyuge comiencen o dejen de trabajar o comiencen o terminen un segundo trabajo, obtenga ingresos por concepto de intereses, dividendos, ganancias de capital, ingresos por trabajo por cuenta propia, que aplique deducciones detalladas o créditos fiscales

por lo que se deberá presentar un formulario nuevo W-4 para el ejercicio 2019 con el fin de que se le retenga correctamente.²⁴⁰

La calculadora le pedirá al contribuyente estimar la cantidad de sus ingresos, el número de hijos que va a reclamar a base del crédito tributario por hijos, el crédito tributario por ingresos del trabajo y otros elementos que afecten sus impuestos, por lo cual la persona deberá tener a la mano su declaración de impuestos más reciente, proporcionar su estado civil²⁴¹ y año de fallecimiento del cónyuge en caso de que corresponda, en el caso del estado civil se deberá determinar si se retiene a una tasa única o a la tasa de matrimonio más baja, el porcentaje de los costos que los miembros de su hogar pagaron para mantener un hogar, también se determinará cuántas retenciones reclama el contribuyente ya que cada asignación que reclamará reducirá la cantidad retenida.

En México los trabajadores no tienen que proporcionar algún formulario al patrón para que les efectúen el cálculo de su retención, los datos ya son conocidos por parte del patrón al realizar el cálculo de la nómina con las incidencias que registra diariamente.

Existen ciertos puntos que el empleador requerirá en la Unión Americana para determinar el monto a retener y efectuar el pago de impuestos por parte del empleado:

1. Al trabajador se le deberá retener impuestos conforme a la tasa para solteros o a la tasa más baja para casados indicando su estado civil.
2. El empleado incluirá la información correspondiente a los descuentos para retención que reclamará. No podrá indicar sólo una cantidad en dólares que le aparezca apropiada.

²⁴⁰ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>

²⁴¹ Si le aplica al contribuyente más de un estado civil a través de la entrevista de la calculadora se elegirá el que resulte en el monto más bajo de impuesto

3. El contribuyente determinará si desea que se le retenga una cantidad adicional.
4. La persona indicará si reclama una exención de retención del ejercicio en curso.²⁴²

En la legislación americana se dará prioridad a la información proporcionada por el empleado para determinar la cantidad de impuestos a retener por parte del empleador. En México no se requiere que el empleado continuamente actualice su información personal y fiscal; ya que todos estos controles serán llevados por el patrón.

Puede ocurrir que sea un nuevo empleado quien recientemente entró a la empresa americana, por lo que tendrá que llenar el formulario W-4.²⁴³ En caso de que el trabajador haya ingresado a trabajar después de iniciado el año, es decir, solamente una parte del mismo, entonces es posible que a este tipo de empleado se le retenga mayor impuesto por lo que para evitar esto se le recomendará al trabajador que acceda a utilizar el método de retención de impuestos sólo durante parte del año. Dicha situación también puede ocurrir en la legislación mexicana por lo que se deberán revisar los cálculos para evitar errores y efectuar enteros en exceso por parte del patrón lo que podría traer un saldo a favor posteriormente.

También pueden acontecer durante el año cambios con el contribuyente, por lo que tendrá que modificar su estado civil o la cantidad de exenciones, ajustes, deducciones y créditos que determine reclamar en su declaración de impuestos. Todo lo que modifique su estado o declaración deberá informarlo al empleador a través del formulario W-4, razón por la cual patrón deberá tener varios formularios W-4²⁴⁴ por los diversos casos que ocurran. Esto no es aplicable en México como se comentó,

²⁴² *Ibidem*.

²⁴³ El patrón deberá tener varios ejemplares para que cuando el trabajador los requiera se los proporcione

²⁴⁴ También se deberán llenar todas las hojas de trabajo del formulario W-4 que le correspondan al empleado

porque todos los controles los lleva el patrón, salvo que el trabajador realice el cálculo de su declaración anual en forma personal.

Además, puede acontecer que se cometan errores humanos no del sistema al llenar todas las hojas de trabajo y en los métodos de retención no se abarquen todos los supuestos posibles y por lo tanto no se le retenga correctamente sus impuestos, como los casos en los cuáles el contribuyente está casado y él y su cónyuge trabajan, o que el contribuyente tenga más de un empleo, que reciba ingresos no derivados del trabajo²⁴⁵ o que adeude impuestos adicionales al presentar su declaración de impuestos como por ejemplo el impuesto sobre el ingreso del trabajo por cuenta propia o se le retengan impuestos basados en información obsoleta de un formulario W-4²⁴⁶ durante casi todo el año; también puede ocurrir que el contribuyente haya ganado más de la cantidad que aparece en la parte de Revise su retención, o que haya trabajado sólo durante una parte del año o que haya cambiado el número de descuentos para la retención durante el año.

Por lo anterior la persona deberá agotar todos los posibles errores en su declaración en virtud de que si no atiende todas las variantes para presentar la misma se podrá ver afectado el cálculo de su declaración por lo cual estará obligada a presentar una declaración enmendada sino considera correcta la determinación de su impuesto.

Con relación a la fecha de presentación de la declaración de impuestos por parte de las personas que obtengan ingresos por sueldos y salarios será a más tardar el 15 de abril²⁴⁷ del ejercicio en que termine su año fiscal.²⁴⁸

El empleado presentará una sola declaración independientemente de cuantos trabajos haya tenido, o cuantos formularios W-2 haya recibido o en cuantos estados

²⁴⁵ Como intereses, dividendos, pensión alimenticia del cónyuge o ex cónyuge, que reciba una compensación por desempleo e ingresos del trabajo por cuenta propia

²⁴⁶ Es importante comentar que los formularios se actualizarán por lo que el empleador deberá cuida que los que posea sean los más recientes

²⁴⁷ En caso de que la fecha de vencimiento sea sábado, domingo o día feriado legal, la fecha de presentación se retrasará hasta el día siguiente hábil

haya vivido durante el año. Asimismo, el empleado no presentará más de un formulario original para el año aun sino ha recibido su reembolso o si el IRS no se ha comunicado con el empleado desde que presentó su declaración.

Se puede dar el caso de que el ingreso del contribuyente sea tan bajo que no tenga que pagar impuestos sobre los ingresos del ejercicio fiscal por lo que estarán exentos de retención. También se le podrá pedir al empleador que retenga el impuesto de los sueldos que no son en efectivo o de otros sueldos que no están sujetos a retención, pero si el empleador no accediera a retener el impuesto o no se le retuviera suficiente impuesto entonces tendrá que pagar impuesto estimado.

La otra forma de pagar el impuesto será a través del cálculo estimado en el caso de que al contribuyente no se le retenga impuesto o no se le retenga suficiente impuesto, por lo que tendrá que pagar un impuesto en forma estimada.

Las personas que trabajan por cuenta propia tienen que pagar su impuesto a través del cálculo del impuesto estimado. Además de pagar el impuesto sobre el ingreso mediante el impuesto estimado se refiere principalmente al impuesto del seguro social, al Medicare y el impuesto sobre el ingreso, en virtud de que no se tiene un empleador que haga las retenciones de impuestos por el contribuyente.

Si es un extranjero no residente el contribuyente quien trabaja por cuenta propia²⁴⁹ y vive en los EUA, deberá pagar el impuesto de trabajo por cuenta propia y verificar si existe un acuerdo internacional de seguridad social entre su país y los EUA vigente que determine que esté cubierto por el sistema de seguridad social de los EUA.

El impuesto estimado es el método utilizado para pagar impuestos sobre el ingreso que no está sujeto a retención y que es posible que se tenga que pagar un impuesto estimado si la cantidad de impuestos retenidos de su sueldo no es suficiente. Para calcular el impuesto estimado el contribuyente tendrá que determinar su ingreso bruto ajustado, sus ingresos sujetos a impuestos, deducciones y créditos para el año. El

²⁴⁹ La información que se requerirá para determinar si se tienen ingresos sujetos a impuestos de trabajo por cuenta propia serán los tipos de ingresos por trabajo por cuenta propia recibidos y la ganancia o pérdida neta de ingresos por trabajo por cuenta propia

contribuyente tendrá como referente la información correspondiente al ejercicio para determinar su impuesto estimado. Para pagar el impuesto estimado se dividirá el año tributario en cuatro periodos de pago, cada periodo será trimestral y tendrá su propia fecha de vencimiento, como a continuación se muestra:

Tabla 31	
Fechas de vencimiento para pagar el impuesto estimado	
Para el periodo	Fecha de vencimiento
Del 1o de enero al 31 de marzo	17 de abril
Del 1o de abril al 31 de mayo	15 de junio
Del 1o de junio al 31 de agosto	17 de septiembre
Del 1o de septiembre al 31 de diciembre	15 de enero del siguiente año
Fuente: IRS	

Una vez determinado el impuesto a pagar con todas las reglas anteriormente descrita el contribuyente tendrá que verificar su identidad para poder acceder a su sesión dentro del portal IRS.gov/Account en la parte de impuestos federales, ésta aplicación le permitirá ver su saldo adeudado en caso de que lo hubiera y revisar hasta un periodo de 18 meses de su historial de pagos, también podrá acceder a las opciones de pago electrónicas y crear o modificar un acuerdo de pagos a plazos en línea; en caso de que no pueda pagar toda la cantidad que adeuda al presentar su declaración de impuestos también podrá solicitar un plan de pagos por internet si adeuda impuestos federales, intereses y multas.

En caso de que resulte un impuesto a cargo y no cuente con los medios ²⁵⁰ para poder pagarla entonces el contribuyente podrá tener derecho a acceder a una prórroga de 6 meses para presentar la declaración de impuestos a través del formulario 4868 Solicitud de prórroga automática para presentar la Declaración del Impuesto sobre el Ingreso Personal de los Estados Unidos.

²⁵⁰ En caso de que el contribuyente no pueda pagar la totalidad del impuesto o de la deuda fiscal y un plan de pagos no sea la solución podrá proponer un acuerdo de pagos parciales a plazos o un ofrecimiento de transacción que consiste en resolver que la deuda tributaria se permita pagar en una cantidad reducida o finalmente el aplazamiento temporal del cobro hasta que pueda pagar su deuda el contribuyente

La declaración podrá ser presentada en forma electrónica o en papel. Si se presenta la declaración en papel se presentará en tiempo a través de un sobre con la dirección correcta con sello y fecha del mismo, la cual será a más tardar en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración. Si la declaración se envía por correo, la fecha de registro será la de la fecha del sello. El registro será la prueba de que la declaración fue entregada. En caso de que la declaración de impuestos no se pague en la fecha límite se cobrarán intereses sobre los mismos. El contribuyente deberá firmar su declaración de impuestos.

En caso de que resulte un saldo a favor la persona deberá solicitar el reembolso del mismo.

3.1.4 Obligaciones formales

Dentro de las obligaciones formales del contribuyente en su carácter de dependiente o independiente y de acuerdo a su actividad y al tipo de ingreso que obtengan serán las siguientes:

1. Presentar su declaración anual de impuestos²⁵¹, calculando su ingreso atribuible en el ejercicio tributario proporcionando información sobre sus ingresos y gastos, a través del formulario 1040EZ, 1040^a o 1040, según corresponda ya sea que obtenga ingresos por sueldos o por cuenta propia.²⁵²

En México las personas físicas que tengan que presentar su declaración de impuestos lo deberán hacer a través de la aplicación de la declaración anual del portal del SAT que para estos efectos actualiza cada año la autoridad.

2. En caso de trabajar por cuenta propia como independiente la persona americana deberá calcular sus impuestos estimados y pagarlos.

²⁵¹ Existen varias formas de presentación de la declaración anual: con ingresos menores de 66,000 dólares a través de un software gratuito, con ingresos mayores de 66,000 dólares mediante formularios interactivos rellenable, también por medio de los Programas de Asistencia Voluntaria al Contribuyente y Asesoramiento Tributario para los Ancianos y por último con el software comercial de preparación de declaraciones aprobado por el IRS.

²⁵² En caso de que no presente su declaración el contribuyente el IRS podría presentar una declaración sustituta, aunque dicha declaración podría no otorgarle los créditos o deducciones para los cuales califica, por lo que al contribuyente le conviene presentar su propia declaración para tomar ventaja de toda exención, crédito o deducción para la que califique.

3. La persona que obtenga ingresos como dependiente o independiente tendrá que anotar su número de seguridad social en la declaración; pero si presentó una declaración conjunta de impuestos en el ejercicio anterior y presenta una declaración en el presente año con el mismo cónyuge, se deberán anotar los nombres y números de seguridad social en el mismo orden que se realizó en el ejercicio anterior.

También el contribuyente deberá proporcionar el número de identificación de las personas por las cuales reclama ciertos beneficios tributarios, esto también se aplica aun en el caso de que la persona haya nacido en el ejercicio anterior. Adicionalmente deberá incluir el número de teléfono con el objetivo de resolver preguntas por parte del IRS en caso de que existan dudas para finalizar con el envío de la declaración anual.

En México, la cuestión de anotar el número de seguridad sobre la declaración anual no se utiliza en virtud de que son instituciones distintas tanto el SAT como el IMSS. Será aplicable el control a través del RFC, el número de teléfono no es un requisito obligatorio por parte de la autoridad en México.

4. El contribuyente deberá pagar el impuesto de su declaración a través de internet, teléfono, dispositivo móvil, en efectivo o con cheque o giro, transferencia directa desde su portal de cuenta bancaria o utilizar una tarjeta de crédito o débito.

5. En caso de que la persona haya cambiado de dirección deberá notificarlo al IRS. Si el contribuyente se cambió de casa presentará la declaración de impuestos usando la nueva dirección, pero si el cambio se realiza después de haber presentado la declaración deberá notificar a la oficina del IRS por vía escrita, electrónica o a través de una notificación verbal.

6. El contribuyente deberá pagar una multa en caso de reclamar erróneamente un reembolso o crédito ante la oficina autorizada. En México el cálculo incorrecto de los impuestos podrá traer multas al contribuyente.

En EUA, la persona deberá presentar su declaración de impuestos federales sobre el ingreso para que se le devuelva dinero si ocurre alguna de las siguientes condiciones:

- a) Si se le retuvo impuestos federales sobre los ingresos o el contribuyente pagó impuestos estimados.
- b) Si el contribuyente reúne los requisitos para el crédito por ingreso del trabajo-hijos.
- c) Si reúne los requisitos para el crédito tributario de prima de seguro médico.
- d) Si reúne los requisitos para el crédito tributario de oportunidad para los americanos.²⁵³

7. El contribuyente deberá guardar copia de las declaraciones de impuestos como parte de sus documentos en virtud de que pueden ayudarle a preparar sus declaraciones futuras de impuestos; también las necesitará si el contribuyente presenta declaración enmendada o en caso de ser auditado. La conservación de la contabilidad en México es de hasta cinco años por lo que se deberá cuidar también el aspecto de resguardo de la información tanto física como electrónica.

En los EUA se les llama a las declaraciones complementarias “enmendadas”, por lo que el contribuyente deberá corregir su declaración de impuestos si descubre lo siguiente:

- a) No declaró ningún ingreso.
- b) Reclamo deducciones o créditos que no debió haber reclamado.
- c) No reclamó deducciones o créditos que podría haber reclamado.
- d) Debió haber reclamado un estado civil diferente para efectos de la declaración.²⁵⁴

²⁵³ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>.

²⁵⁴ *Ibíd.*

8. El contribuyente deberá conservar documentos básicos que demuestren sus ingresos y gastos como por ejemplo en caso de contar con una vivienda, inversiones o propiedades como a continuación se indica:

a) Ingresos: los documentos podrán comprobar que ciertas cantidades no están sujetas a impuestos, tales como los intereses exentos de impuestos.

b) Gastos: los comprobantes deberán demostrar los gastos por los cuales reclaman una deducción o crédito en su declaración de impuestos, podrán incluir la pensión para el cónyuge divorciado, las aportaciones caritativas, los intereses hipotecarios y los impuestos sobre la vivienda, incurrir en gastos por cuidado de menores por los cuales se podrá reclamar un crédito.

c) Vivienda: los documentos básicos deberán permitirle al contribuyente determinar la base o la base ajustada de su vivienda, determinando la ganancia o pérdida al enajenar la vivienda o para calcular la depreciación si se utiliza parte de la vivienda con fines comerciales o de arrendamiento.

d) Inversiones: deberán determinar su base en una inversión y si se tiene una ganancia o pérdida cuando se enajena.

e) Comprobante de pago: podrán comprobar ciertas cantidades que aparezcan en la declaración de impuestos. El comprobante de pago por sí solo no es prueba de que la deducción y/o crédito reclamado en la declaración es permisible; también se deberán mantener otros documentos que ayudarán a demostrar que la deducción y/o crédito es permisible como por ejemplo un recibo de caja, estados de cuenta financieros, estados de cuenta de la tarjeta de débito o crédito, cheques cancelados. Si los pagos son en efectivo se debe obtener un recibo fechado y firmado, que indique la cantidad y la razón de los pagos a través de un estado de cuenta legible preparado por el banco u otra institución financiera.

f) Propiedad: si enajenó una propiedad y fue una transacción tributable, se mantendrán los documentos relativos a esta transacción para determinar la

base de la propiedad y para fines de calcular la ganancia o pérdida cuando enajene la propiedad de alguna u otra manera.²⁵⁵

La persona tendrá que mantener sus documentos siempre y cuando sean necesarios para la administración de cualquier disposición del Código de Impuestos Internos. Por lo tanto, tendrá que mantener los documentos que usó para preparar su declaración hasta que venza el periodo de prescripción.²⁵⁶

El periodo de prescripción es el periodo de tiempo en el cual podrá enmendar su declaración para reclamar un crédito o reembolso, o en el cual el IRS podrá determinar que la persona adeuda impuestos adicionales. En seguida se muestra una tabla con los periodos de prescripción que se aplicarán a declaraciones del impuesto sobre los ingresos. Los años se refieren al periodo que comienza después de que se presentó la declaración. Las declaraciones que sean presentadas antes de la fecha de vencimiento serán tratadas como si fueran presentadas en la fecha de vencimiento:

²⁵⁵ Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>.

²⁵⁶ *Ibíd.*

Tabla 32	
Periodos de prescripción	
Si usted...	ENTONCES el periodo es...
1. Presenta su declaración y los puntos 2, 3 y 4 no le corresponden a usted	3 años
2. No declara todos los ingresos que usted recibió y la cantidad no declarada es más del 25% del ingreso bruto que figura en su declaración	6 años
3. Presenta una declaración fraudulenta	No hay límite
4. No presenta una declaración	No hay límite
5. Presenta una reclamación de crédito o para un reembolso después de haber presentado su declaración	3 años de haber presentado su declaración o 2 años de haber pagado sus impuestos, lo que ocurra más tarde
6. Presenta una reclamación por la pérdida de instrumentos financieros sin valor o una deducción por deuda incobrable	7 años
Fuente: IRS	

En cuanto a las obligaciones formales que atenderán las personas en su carácter de dependientes como independientes se observa que tanto la legislación americana como la mexicana tienen cierta similitud no así en la forma de calcular el impuesto que es muy diferente.

3.2 Régimen de las personas físicas expatriadas

3.2.1 Los expatriados, host country y home country

El expatriado o asignado internacional se refiere al trabajador que en forma temporal ya sea corta o larga reside en un país llamado host country, distinto al de su nacionalidad o residencia llamado home country. De acuerdo al DRAE la palabra expatriado significa lo siguiente:

1. Adj. Que vive fuera de su patria.

Esta palabra proviene del latín en donde ex significa “de” y país “patria”.²⁵⁷

²⁵⁷ Diccionario de la lengua española (2017). Residencia, España: Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://www.dle.rae.es>

Éste término se utiliza en el contexto de los trabajadores calificados o profesionales de alto nivel, que son enviados por sus respectivas empresas a residir en el extranjero para realizar una tarea asignada. En países como Colombia se les llama a los trabajadores expatriados como impatriados, en México se les llama expatriados.²⁵⁸

Asimismo, se manejan algunos términos técnicos en materia de expatriación y se deberá preparar documentación específica para llevar a cabo la misma; por lo que es importante estar familiarizado con todo lo concerniente a la asignación para que se realice adecuadamente y no derive en problemas tanto para las compañías involucradas como para los empleados asignados. El proceso de movilidad internacional del expatriado juega un papel importante cualquiera que sea la duración de la asignación instruida del empleador al empleado.

3.2.2 Tiempo y tipos de asignaciones del expatriado

La duración de la asignación puede ser short time assignment con menos de 100 días o de larga duración también llamada long time assignment con más de 100 días.²⁵⁹

Existen otros tipos de asignaciones además de la anterior basada en la duración. La otra clasificación se refiere a los expatriados de carrera contra los asignados para un proyecto en específico o para iniciarlo, también llamados conmuters contra los rotators. Otro tipo de asignación tendrá como fin el brindar capacitación o entrenamiento; igualmente el atender las necesidades de una empresa extranjera y la transferencia voluntaria al extranjero.²⁶⁰

Para llevar a cabo el proceso de asignación internacional, se deberán tomar en cuenta varios requisitos, documentación y puntos con la finalidad de que se efectúe

²⁵⁸ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018, p.3

²⁵⁹ *Ibíd*em

²⁶⁰ *Ibíd*em

adecuadamente, desde previo al comienzo hasta el regreso del expatriado a su país de origen.

3.2.3 Proceso de asignación internacional y preparativos secondment agreement

El proceso de movilidad internacional del expatriado se llevará a cabo con los equipos de trabajo tanto de la firma fiscal como de las compañías del grupo involucradas; dicho proceso tendrá que ser adaptado a la infraestructura de la compañía que contrata, por lo que primeramente se deberá establecer la forma de trabajo entre las partes involucradas:

1. Firma fiscal contratada ya sea por la multinacional o la compañía filial o subsidiaria.
2. Empresas en México y EUA, es decir determinar cuáles son las empresas home country y host country.

Lo anterior, porque estas entidades estarán a cargo tanto del proceso de asignación del empleado como de los trámites para que se realice en forma adecuada la asignación, desde cuando el empleado sale de su país de origen hasta cuando regresa nuevamente.²⁶¹

Dentro de las políticas administrativas se deberá observar que la compañía receptora cubra usualmente todos los costos asociados al secondment agreement, que es un documento que se refiere a la asignación temporal dentro del mismo grupo de un empleado o secondee quien será asignado de acuerdo a las condiciones y términos del acuerdo formal de transferencia.

El empleado podrá recibir su pago por parte de la empresa host country la cual lo recibe o por la empresa home country de donde procede; lo anterior debe ser acordado entre las partes tomando en cuenta el régimen fiscal bajo el cual

²⁶¹ En virtud de que ya terminó el periodo de asignación

vaya a tributar el asignado. En caso de que el patrón original o home country continúe pagando, a esto se le llamará nómina espejo, la cual:

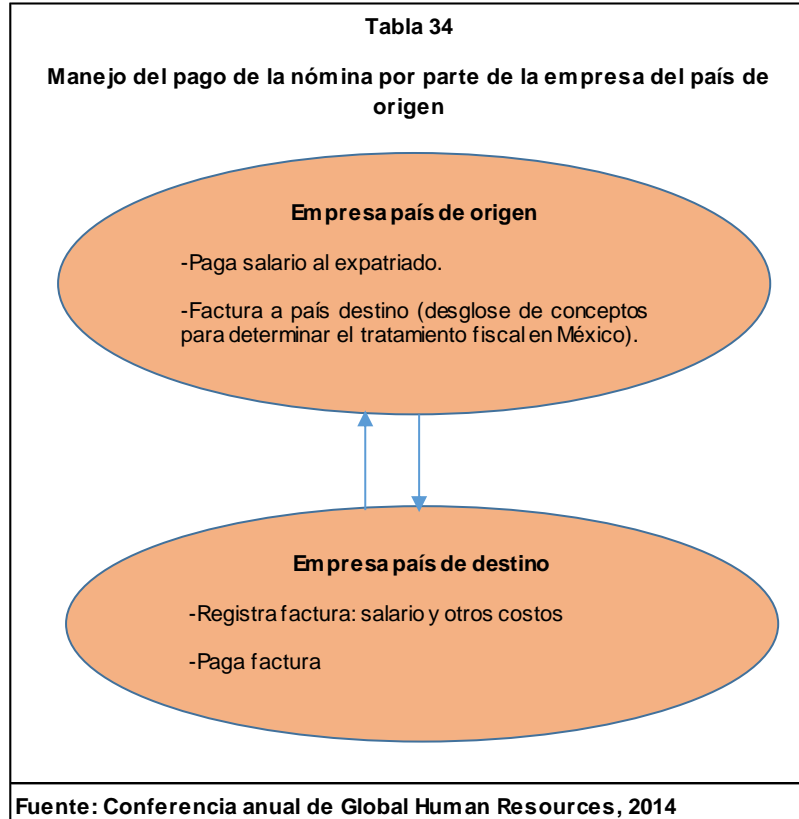
Facilitará el cumplimiento de obligaciones fiscales, labores y de seguridad social del trabajador en el país destino siempre que la compensación del asignado sea pagada total o parcialmente. A través de la nómina espejo en el país de origen, el empleado no se dará de baja en su país, así a su regreso podrá seguir gozando de las mismas prestaciones y beneficios a los que tenía derecho hasta antes de su transferencia, como conservar por ejemplo su derecho a continuar cotizando para su pensión.²⁶²

La nómina espejo guarda beneficios como el reducir el riesgo del establecimiento permanente; además el sueldo del expatriado ya sea total o parcial será deducible para efectos fiscales de la empresa mexicana. Los cargos por concepto de sueldos del personal extranjero se llamarán charge back, por lo que la empresa home country en EUA le facturará a la empresa host country en México los salarios, prestaciones y otros costos incluidos en el acuerdo. A continuación, una representación gráfica de lo descrito previamente:

Tabla 33	
Charge back entre la empresa home country y la empresa host country	
País de origen	País destino
1. Mantiene al expatriado en la nómina 2. Cobro intercompañía al país destino 3. Incluye cargas sociales y prestaciones adicionales	1. Recibe el cargo intercompañía 2. Incluye al expatriado en la nómina local 3. Adiciona cualquier otro gasto realizado localmente Ejemplo: renta de casa, colegiatura, luz, teléfono, entre otros.
Fuente: Conferencia Anual de Global Human Resources, 2014	

²⁶² Camescom (2017). Expatriados. Su residencia fiscal y la nómina espejo, México: Cámara de Comercio Española. Recuperado de <https://www.camescom.com.mx>

Puede ocurrir que la empresa de origen acuerde con la empresa destino que en la operación intercompañía la primera continúe pagando el salario del expatriado, por lo que el manejo del pago de la nómina espejo será el siguiente:



Consecuentemente, la empresa de origen registrará el ingreso por concepto de la nómina espejo, la cuenta por cobrar y el depósito, al mismo tiempo su contraparte la empresa destino, la provisión del gasto, la cuenta por pagar y el pago de la misma; con esto se estará cumpliendo por parte de los EUA con las USGAAP y en México con el postulado básico de las NIF Asociación de costos y gastos. La siguiente tabla muestra los registros contables de lo anteriormente mencionado:

Tabla 35			
Registros contables de la empresa país de origen y empresa país destino			
Empresa país origen		Empresa país destino	
Sueldos y salarios	\$ 100.00	Sueldos y salarios	\$ 100.00
Otros costos nómina	25.00	Otros costos nómina	25.00
Bancos	\$ 125.00	Cuenta por pagar	\$ 125.00
Registro contable del gasto de la nómina		Registro contable de la cuenta por pagar de la nómina	
Cuenta por cobrar	\$ 125.00	Ayuda-Pago de ISR	\$ 39.00
Ingresos	\$ 125.00	Colegiaturas	110.00
Registro contable de la cuenta por cobrar		ISR por pagar	\$ 39.00
		Bancos	110.00
		Registro contable del pago de gastos al empleado	
Bancos	\$ 125.00	Cuenta por pagar	\$ 125.00
Cuenta por cobrar	\$ 125.00	Bancos	\$ 125.00
Registro contable del pago de la cuenta por cobrar		Registro contable del pago de la cuenta por pagar	

Fuente: Conferencia Anual de Global Human Resources, 2014

Se podrá acordar que la empresa de origen pague totalmente el gasto de la nómina espejo o también que una parte la pague la empresa de origen y otra la empresa de destino; por lo tanto, esta cuestión se acordará entre las dos empresas y el empleado asignado. Si se deposita una parte por la compañía en México, por esa parte la empresa mexicana será responsable de retener y pagar el impuesto en forma mensual a la autoridad y para efectos de la declaración anual si solo recibe ingresos por parte de México, el empleador en México le presentará su declaración anual, pero si percibe ingresos por parte de los EUA y de México, entonces será el trabajador expatriado y no el empleador quien presente la declaración anual en virtud de lo dispuesto en el artículo 98 de la LISR en su fracción III inciso d); por lo que resulta relevante comentar que la forma de pagarle al expatriado será importante cuando el trabajador asignado obtenga ingresos por salarios. Otro punto a considerar es que la residencia del patrón determina la forma en que se deben pagar los impuestos en México:

Si el patrón mexicano paga los impuestos éste deberá calcular y retener el impuesto al trabajador asignado, así como enterarlo a las autoridades

fiscales, en tanto que si los impuestos son pagados por un patrón residente en el extranjero sin establecimiento permanente el impuesto deberá ser calculado y enterado directamente por el trabajador asignado.²⁶³

Es importante hacer mención que conforme a lo dispuesto por el artículo 26, fracción XIV del CFF, un empleador en México podrá ser responsable solidario respecto de las contribuciones causadas por un impatriado que presta servicios personales subordinados siempre y cuando su salario sea pagado por el empleador residente en el extranjero, a menos que la empresa en México presente el aviso²⁶⁴ a que se refiere el artículo 21 del RCFF en el cual se señale el nombre y domicilio del residente en el extranjero que presta servicios y manifieste bajo protesta de decir verdad que desconoce el monto de las percepciones pagadas a dicho residente y lo acompañe de una constancia firmada por dicho residente en el extranjero en la que establezca qué conoce su responsabilidad de realizar el pago del impuesto que deriva de la percepción de dichos ingresos.

En cuanto a los comprobantes por los sueldos que sean emitidos por parte de la compañía extranjera en los EUA, la empresa host country mexicana los podrá deducir siempre que contengan los requisitos establecidos en la regla 2.7.1.16 de la RM para 2018:

1. Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de la compañía residente en el extranjero.
2. Lugar y fecha de expedición.

²⁶³ Matus Bravo, Francisco J. "Aspecto fiscal aplicable a los expatriados en México". *Revista Puntos Finos*. México, Ciudad de México, febrero 2012, p.50-52

²⁶⁴ Se deberá presentar el Aviso dentro de los quince días siguientes a aquél en el que el residente comience a prestar sus servicios para eximir de la responsabilidad solidaria de acuerdo al Anexo 1-A conforme a la ficha de trámite 188/CFF según lo señalado en la regla RM 2.1.25.

3. El RFC de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de la empresa host country.
4. La cantidad, unidad de medida y descripción del servicio.
5. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.

Por lo tanto, la empresa destino en México revisará que los comprobantes cumplan con todos los requisitos anteriormente señalados con el propósito de que el gasto por concepto de nómina sea un gasto deducible. Si el empleado recibe el pago total o una parte por parte de la compañía en México entonces la empresa host country será la responsable de retener y pagar el impuesto a la autoridad, es decir se procederá a cumplir con las disposiciones del régimen de sueldos y salarios, emitiendo los CFDIS con los requisitos establecidos en la RM.

Otra cuestión que deberán tomar en cuenta las partes involucradas será las fechas tanto del comienzo como del término de la asignación, las cuáles deben ser fijadas de común acuerdo por las partes. Por lo anterior el proceso de asignación estará conformado por las siguientes etapas:

1. Identificación del candidato potencial a asignar por parte de la empresa matriz en los EUA. Se realizará análisis del candidato idóneo no solo en cuanto a sus características profesionales, capacidad y disponibilidad sino también a su estatus fiscal en su país de origen; es decir que haya cumplido con sus obligaciones fiscales y por supuesto que esté de acuerdo con el proceso de asignación internacional.
2. La compañía home country proporcionará a la firma fiscal toda la documentación necesaria para preparar el expediente fiscal del empleado a asignar.
3. Identificación de los puntos iniciales de planeación fiscal con relación al candidato propuesto y al país donde será asignado ya sea México o EUA. En

este punto se tomará en cuenta la duración de la asignación, la suspensión de actividades en el país de origen del trabajador, así como el aviso de alta en el país destino que sea asignado. Por lo anterior se deberá cuidar que se especifiquen correctamente las nuevas obligaciones fiscales, así como el régimen bajo el cual tributará.

4. El despacho fiscal elaborará la carta de asignación o secondment agreement y la job offer letter, tales documentos serán aprobados por el cliente:²⁶⁵

a) Secondment agreement es un convenio de traslado de asignación temporal que se celebrará entre las empresas involucradas y el empleado asignado. Se establecerá la empresa que asuma los gastos del traslado, así como la empresa que pagará el sueldo del trabajador, el nombre del asignado a transferir en los términos y condiciones del acuerdo, la fecha de inicio y término del trabajo o capacitación, las evaluaciones del perfil y habilidades del asignado, la descripción del puesto, la lista de funciones y responsabilidades del asignado, el nombre de la persona que servirá de contacto además de los arreglos para la expatriación. Otra opción de documento que se puede redactar a parte del secondment agreement es el acuerdo de préstamo de empleado entre ambas compañías con la finalidad de minimizar el riesgo de que se determine establecimiento permanente por parte de la autoridad mexicana.²⁶⁶

b) Job offer letter, carta propuesta de trabajo o también llamado paquete de compensaciones, que de ninguna manera reemplaza a un contrato de trabajo, en esta carta se establecerá lo siguiente: a qué empresa le reportará el asignado las actividades realizadas en México, la

²⁶⁵ Comisión de Desarrollo de Seguridad Social-Sur del Colegio de Contadores Públicos de México. "Personal expatriado". *Revista PAF Prontuario Fiscal*. México, Ciudad de México, 2010, p. 77-82

²⁶⁶ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018

descripción de las funciones a desarrollar por el asignado, también se establecerán su salario base, compensaciones, seguro de vida, gastos médicos, ajuste del costo de vida, bono de expatriación, programa de incentivos adicionales, gastos de alojamiento, costos de movilización, visitas a los EUA, beneficios adicionales en especie como los fringe benefits, la igualación de impuestos o tax equalization, deducciones y retenciones²⁶⁷, el manejo de impuestos, terminación del contrato con causa o renovación del mismo, información confidencial, muerte o incapacidad, viáticos y otros, prohibición de piratear empleados de la empresa, obligación de devolver documentos y archivos de la empresa por parte del asignado, legislación aplicable y modificaciones al convenio.²⁶⁸

5. La firma fiscal proporcionará información y asistencia a las compañías involucradas con relación a la asignación tratando de buscar la mejor opción de tributación para el empleado asignado con la intención de que pueda cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales tanto en el país home country como en el host country.

6. La firma fiscal presentará las declaraciones del expatriado desde el momento en que llegue a la empresa asignada hasta que se retire del país y regrese a su país de origen concluyendo con la presentación de la última declaración del país de asignación, también buscará desarrollar una política de reembolso de impuestos para cada asignado, la cual tendrá por objetivo que el expatriado no resulte afectado si va a un país u otro por la asignación, en virtud de los cambios en las tasas de impuestos por ser diferentes países y aumente su carga tributaria:

²⁶⁷ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018, p.11

²⁶⁸ *Ibidem.*, p.11-12

Dentro de la política de reembolso se buscará asegurar que el expatriado reciba un ingreso total comparable como el que hubiera recibido de haber continuado en su empresa de origen, dedicándose sólo a trabajar en el supuesto de que hubiera sido transferido a otro país con altas o bajas tasas de impuestos, sin preocuparse por la carga fiscal.²⁶⁹

De la misma forma el despacho fiscal deberá analizar la opción más conveniente para el expatriado y que lo cubra de una carga tributaria excesiva:

Protección fiscal o tax protection en la cual será reembolsado el expatriado

Con relación a esta protección el expatriado será reembolsado en la medida en que los impuestos que hubiera generado en su país de origen o home country sean superiores a aquellos que se generen al combinar su ingreso total junto con sus cargas sociales de México y EUA. En caso de que sea asignado a un país con menor carga fiscal entonces obtendrá un beneficio fiscal no esperado. La desventaja de este sistema es que resta movilidad y por lo tanto muchos empleados no se trasladan de un país con nula o menor carga fiscal por ejemplo Guatemala a otro de mayor carga fiscal como por ejemplo Canadá o Francia.²⁷⁰

El expatriado también será responsable de cumplir con sus obligaciones fiscales a través de la firma fiscal la cual le deberá presentar sus declaraciones de impuestos tanto en el país home country como en el host country, además de calcular el procedimiento del impuesto hipotético que se hubiera pagado en el país de origen del asignado.

²⁶⁹ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018, p.12

²⁷⁰ *Ibidem.*, p.12-13

6. La firma fiscal preparará la equiparación de impuestos o tax equalization del empleado asignado.

Igualación de impuestos o tax equalization

La finalidad de esta política es evitar al asignado cargas fiscales mayores que comprometan su situación financiera al no contemplarlas, ya sea por desconocimiento o porque no las consideró; también podrá suceder que al combinar el ingreso total junto con las cargas tanto de EUA como de México se deba pagar un impuesto considerable o el no contemplar un saldo a favor de impuestos por una carga fiscal menor de un país host country combinando el impuesto hipotético que hubiera pagado en su país de origen, por lo cual:

Se equilibrarán las diferencias en el pago de impuestos del trabajador asignado o se evitará la doble tributación que se pudiese generar al ser empleado expatriado considerando los acuerdos fiscales entre los EUA y México compensando cualquier diferencia en el pago de impuestos a lo que se llamará la neutralidad fiscal, es decir mientras el trabajador se encuentre en misión en el extranjero, pagará aproximadamente la misma cantidad de impuestos como si estuviese en su país de origen.²⁷¹

Bajo la igualación de impuestos, el patrón de la empresa host country pagará el impuesto por los ingresos que genere el empleado en el mismo mientras que el empleado será responsable de cubrir el impuesto del país de origen que es el impuesto hipotético, como si permaneciera en casa.

En el país de origen el despacho fiscal se encargará de calcular el impuesto hipotético, en las siguientes formas:

²⁷¹ IDC Online (2011). Equiparación fiscal, México: IDC Online. Recuperado de <https://www.idconline.mx>.

Cálculo con retención del impuesto hipotético

Primero se calculará el impuesto hipotético a principio del año a partir de la estimación del salario base. Asimismo, se retendrá cada mes el impuesto hipotético mensualizado sobre el salario efectivo incluyendo suplementos por la expatriación, por lo que esta retención representará una reducción del salario imponible en el año de asignación.²⁷²

El total del impuesto del extranjero es decir el impuesto real del host country del ingreso pagado será reembolsado y este reembolso se convertirá en un ingreso acumulable y gravado. La ventaja para el expatriado es que todo el impuesto extranjero es decir el impuesto real será a cargo del empleador o retenedor.²⁷³

En un cálculo hipotético del impuesto se estimará en forma periódica el impuesto del home country anual del asignado.²⁷⁴

Este cálculo se realizará con la intención de determinar la cantidad del impuesto que se deducirá de los salarios reales del asignado mientras dure la asignación. La otra forma de determinar el impuesto hipotético es la siguiente:

Cálculo sin retención del impuesto hipotético

En esta forma de cálculo se observará si el impuesto del país de la empresa host country es mayor al impuesto del país de la empresa origen home country, el empleador reembolsará el excedente al expatriado. Pero si el impuesto del país host country es menor al impuesto del país de origen home country, el

²⁷² Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018, p.13

²⁷³ *Ibidem.*, p.13-14

²⁷⁴ *Ibidem.*, p.13-14

empleado asignado reembolsará a la empresa el ahorro de impuestos que obtuvo.

La firma fiscal que determine el impuesto del empleado asignado bajo la igualación de impuestos utilizará el cálculo del gross up para proteger al empleado de la carga tributaria excesiva por la acumulación tanto de sus ingresos regulares como de los de la asignación. En cambio, el cálculo del gross down se utiliza para favorecer más al patrón y que recupere las ganancias no esperadas derivadas del reembolso de impuestos, también se incluirá en el ingreso neto del trabajador las prestaciones obligatorias con la finalidad de evitar demandas laborales en el futuro.²⁷⁵

Los impuestos que se incluirán en la equiparación fiscal normalmente serán los que graven los salarios, como los impuestos federales, estatales y/o municipales. Las multas y recargos que se generen serán a cargo del empleado. También dentro de esta igualación se agregarán los intereses, o los ingresos por venta o renta de la casa del asignado. Así mismo se adicionarán los impuestos sucesorios y los de la muerte del asignado los cuales pueden representar sorpresas inesperadas y graves.²⁷⁶

La firma orientará a las compañías involucradas y al empleado en el proceso de asignación, revisando y llevando a cabo una planeación fiscal adecuada durante el periodo de asignación.

7. El despacho realizará conjuntamente con las compañías involucradas el pago final de impuestos de la última declaración el gross up del asignado, supervisando el cumplimiento fiscal hasta el término de la asignación.²⁷⁷

²⁷⁵ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018, p.14-15

²⁷⁶ *Ibidem.*, p.14-15

²⁷⁷ Vega, Germán. *Personal petrolero extranjero en México*. Trabajo presentado ante el Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, agosto 2014, p.3

3.2.4 Problemas a evitar en materia de asignación

Dentro de los problemas a evitar en materia de asignación por parte de los involucrados se encuentran los siguientes:

1. El no planificar las obligaciones tributarias tanto del trabajador como de las empresas home country y host country.
2. Falta de planificación de los costos fiscales, es decir, cuánto le costará a la empresa host country el envío de los trabajadores asignados desde su empresa origen.
3. El no comunicar al empleado asignado sobre los trámites derivados de la asignación en las oficinas gubernamentales y de migración, así como sobre sus impuestos a través de las declaraciones presentadas.
4. El no haber acordado previamente la fecha de retorno, así como las condiciones del mismo, esto por la cuestión de la terminación del contrato de trabajo en el país destino.
5. Se deberá observar la normativa en materia de migración del país host country.²⁷⁸

3.2.5 Los expatriados y la Ley FATCA

En virtud de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuenta Extranjeras llamada FATCA los EUA y México celebraron un Acuerdo Intergubernamental para el Intercambio Automático de Información²⁷⁹ sobre las cuentas tanto de los residentes y ciudadanos americanos que deberán reportar tanto al IRS como al SAT sobre las cuentas de los residentes mexicanos. Las personas físicas que están obligadas en los EUA son los nacionales de los EUA, los nacionales de los EUA con otras nacionalidades y los

²⁷⁸ Ramírez Martínez, Sergio Antonio. *Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados*. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales, 2018, p.72

²⁷⁹ Dicha disposición entró en vigor desde el 1º de enero del 2013

residentes fiscales de los EUA. Tal intercambio²⁸⁰ se apoyará con el Tratado para Evitar la Doble Imposición.

Propuesta para trabajadores impatriados y expatriados

Con el propósito de estimular la competitividad en el extranjero mediante el fomento al trabajo en materia de asignación, ya que esto supone una de las razones para promover el empleo mismo en el exterior, es prioritario proteger a los empleados tanto impatriados como expatriados, además de apoyar a las compañías que involucren la operación.

Son muchos los detalles, así como las disposiciones en materia de impuestos que se deben observar con relación a la asignación de los empleados ya sea por parte de los EUA a México o viceversa por lo que resulta relevante sistematizar toda la normativa fiscal aplicable además de la del mismo proceso en cuestión.

Con esta información estructurada a través del análisis que he realizado a través de las diversas legislaciones tanto de parte de los EUA como de México elaboraré las propuestas aplicables a esta materia:

En general, las personas físicas realizan actos de diversa índole, en específico los empleados asignados quienes tendrán una relación jurídica con la empresa que los envía y también con la empresa a la cual llegan en calidad de transferencia, dichos actos o relaciones tienen relevancia jurídica y consecuencias legales y fiscales; en ocasiones no todos éstos actos ni las personas que los realizan están

²⁸⁰ Este intercambio de información será por el país de origen al país de residencia, la información se recopilará a través del intercambio automático en el país de origen de manera rutinaria, a través de informes de los pagos por el pagador. Existe un estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia fiscal cuya finalidad es instar a los Estados a obtener información de sus instituciones financieras, así como a intercambiar automáticamente dicha información con otros Estados anualmente; por lo tanto, a través de este estándar se define el tipo de información que se intercambiará, las instituciones financieras que transmitirán dicha información a los distintos tipos de cuentas, los contribuyentes implicados así como los procedimientos de diligencia debida razonables que las instituciones financieras deban seguir, incluye también los estándares mundiales contra el lavado de dinero. A partir del 2017 México contará con nombres, cuentas y saldos de mexicanos con cuentas fuera del país. El SAT firmó el Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes para adoptar el nuevo estándar global único para el intercambio automático de información de cuentas financieras

adecuadamente protegidos, en virtud de que la información no está debidamente sistematizada, será importante el determinar disposiciones que favorezcan mediante un estímulo fiscal dicha sistematización además de ofrecer mejores ventajas fiscales al empleado asignado proveniente de EUA a México; en virtud de lo anterior se atenderá no sólo a la legislación doméstica como la LISR sino también al Modelo de Convenio de la OCDE y a los Comentarios al mismo entre las disposiciones aplicables.

Un estímulo fiscal sólo podrá ser establecido por el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, cabe comentar que, aunque no existe un concepto de estímulo fiscal en el CFF sí hay referencia a esta institución. De acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones, se define la palabra estímulo como un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto, con el objetivo de obtener del gravamen ciertos fines de carácter parafiscal.

Por lo tanto, un estímulo fiscal se entenderá como un incentivo que otorga el Estado a ciertos sectores o actividades con la intención de desarrollar o también de disminuir o apaciguar algún menoscabo o deterioro acontecido sobre las mismas ya sea por razones políticas, económicas o sociales no sólo fiscales por lo que el Estado al tener como eje rector el desarrollo económico de la Nación buscará incentivar los sectores vulnerables con el apoyo de los estímulos fiscales.

Los estímulos fiscales se traducirán ya sea en un crédito, en una deducción, o en una disminución a la tasa, lo cual tendrá como efecto la disminución del impuesto a cargo de la persona. Por tal razón al disminuir el impuesto, el ingreso del empleado se verá aumentado no así los ingresos que obtendrá el Estado los cuáles se verán disminuidos; con la intención de incentivar el sector de empleados asignados, el estímulo fiscal no será de observancia obligatoria por parte de los empleados, sino que se instituye como una opción o derecho real a favor de ellos mismos. El Estado deberá analizar que los ingresos que dejará de percibir por concepto de impuestos a través de la adopción de éste estímulo, le ofrezca beneficios a futuro mayores que los que dejará de percibir sin provocar un quebranto a las finanzas nacionales. Para

determinar el estímulo fiscal más conveniente en el caso de los empleados asignados se deberán observar en su redacción los elementos que lo constituyan, siendo elementos de los estímulos fiscales la existencia del tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo que en el presente trabajo se refiere al impuesto sobre la renta resultante del ingreso por el trabajo personal subordinado que obtenga el empleado asignado.

Para poder tener acceso a tal estímulo el empleado asignado deberá ser sujeto de la hipótesis normativa establecida por el decreto que señale el estímulo cumpliendo los requisitos o condiciones así como comprobando con la documentación correspondiente que se encuentra en tal supuesto que corresponde al segundo elemento; el tercer elemento corresponde al objeto de carácter parafiscal que será el buscar contrarrestar las políticas proteccionistas de la presente administración de Donald Trump; por último se propone sistematizar la información en materia de asignación de la mano de la implementación del mismo a través de la aplicación de una prestación de carácter económico que producirá una disminución total o parcial en la carga impositiva del sujeto pasivo que impactará en el importe a cargo del contribuyente que corresponde al cuarto elemento del estímulo fiscal que se establecerá en la presente propuesta.

Otra característica adicional del estímulo fiscal es que no libera a la persona de su obligación, sino que disminuye su carga ya sea a través del incremento en las deducciones, la reducción del ingreso o mediante el otorgamiento de un crédito fiscal acreditable contra el impuesto a cargo que determine.

Por otro lado, en el caso opuesto de un expatriado de México a los EUA, el despacho de la empresa que se encargue de los asuntos fiscales en la materia de asignación tendrá que observar la legislación aplicable en los EUA además del Modelo Convenio y Comentarios para una adecuada determinación de su régimen fiscal.

Hoy en día, en un mundo de movilidad y de globalización en todos los sectores, los trabajadores tienen un ventanal de posibilidades de trabajar en el extranjero por lo que es esencial el estudio de esta regulación de los diferentes Estados para atraer a

estas personas, a menudo trabajadores que son altamente calificados, razón por la cual y con el fin de hacer atractivo al sistema nacional varios Estados han introducido reglamentos, disposiciones o decretos que conciernan a la movilidad de los trabajadores expatriados. Estas medidas se han adoptado para países de Europa dando muy buenos resultados, por esta razón, para el presente trabajo estoy proponiendo algunas medidas similares al respecto.

Luego entonces es conveniente elaborar propuestas que contribuyan a dar certeza jurídica a estas relaciones en el tratamiento tributario de los asignados en ambos países y que también se respeten los principios tributarios de proporcionalidad y equidad al momento de realizar el cálculo y de acumular los ingresos de ambas naciones.

Con relación a los trabajadores impatriados de los EUA a México la propuesta de este trabajo de investigación consiste en sistematizar toda la información referente a su tratamiento fiscal a través de la adopción de un estímulo fiscal, en el que se incluirá la información contenida en materia de residencia fiscal, exenciones, incentivos y las obligaciones fiscales tanto de las compañías host y home countries, como las del propio asignado, ofreciéndoles desde que llegan y comienzan a trabajar el tratamiento de residentes en México con lo cual se sujetarán a dicha opción.

Y como toda preceptiva fiscal el trabajador impatriado deberá cumplir con ciertos requisitos o condiciones para aplicar a esta opción, como por ejemplo el que no hayan sido residentes en México durante determinado tiempo, anterior a su desplazamiento a territorio nacional. Otro requisito podría ser que la movilidad se produzca como resultado de un contrato de trabajo o alguna carta de desplazamiento. También si los trabajos se deben realizar efectivamente en México o no y si se podría limitar el estímulo a trabajadores cuyos ingresos no superen determinados ingresos. Es prioritario comentar que la redacción del estímulo fiscal deberá ser detallada para evitar caer en incertidumbre jurídica o en desconocimiento del mismo.

La tributación de estos empleados también deberá tener un límite de tiempo con el fin de evitar que se pueda aprovechar de las ventajas de este régimen especial en

materia de asignación, podría establecerse un periodo de tiempo a partir del desplazamiento a territorio mexicano. En caso de que el empleado impatriado termine con la asignación en la empresa o ya no desee seguir bajo este régimen deberá notificarlo al SAT.

De la misma forma se deberá observar si los trabajadores impatriados que opten por el estímulo fiscal tendrán que obtener un certificado de residencia fiscal emitido por la oficina del Servicio de Administración Tributaria en caso de que lo requieran, igualmente se deberá analizar si el acogerse a esta opción impediría por ejemplo la aplicación de los beneficios establecidos en algún Convenio para Evitar la Doble Imposición.

Propuesta de texto legal en materia de impatriación

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO VII

De los estímulos fiscales

CAPÍTULO XII

Del estímulo fiscal a los empleados o prestadores de servicios profesionales independientes asignados

Las personas físicas que se consideran empleados o prestadores de servicios profesionales independientes asignados que tengan carácter de inmigrantes, que hayan sido traídos desde un país del extranjero para trabajar en una empresa en territorio nacional podrán optar por tributar bajo este capítulo. Por lo que éstos sujetos atenderán las siguientes condiciones:

I. Que los empleados impatriados o prestadores de servicio profesionales independientes asignados hayan sido contratados en el extranjero por sociedades pertenecientes al grupo de empresas de carácter multinacional ubicadas en los EUA.

II. Que los empleados impatriados o prestadores de servicio profesionales independientes asignados sean transferidos dentro de grupos de empresas de carácter multinacional a territorio nacional.

Tanto la prestación del servicio personal subordinado como la del servicio personal independiente deberá efectuarse en territorio nacional.

Adicionalmente la transferencia deberá ejecutarse como consecuencia de un contrato de trabajo o de la adquisición de condición de administrador de una sociedad en cuyo capital no participe el impatriado o que su participación no se considere una parte relacionada.

La opción sólo podrá ser de aplicación a los contribuyentes anteriormente descritos siempre y cuando su residencia fiscal en territorio nacional se deba a dicha asignación.

Se considerará residente en territorio nacional a los empleados o prestadores de servicios profesionales independientes asignados que hayan establecido su casa habitación en México, en caso de que las personas tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales, cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Que radique en territorio nacional ya sea directa o indirectamente el centro principal o la base de sus prestaciones de carácter subordinado o independiente.

2. Se considerará como centro principal de sus prestaciones de carácter subordinado o independiente cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga por dichas prestaciones se obtengan en territorio nacional.

3. Donde exista un núcleo familiar.

La presente opción no podrá ser de aplicación a los contribuyentes que hubiesen sido residentes en territorio nacional en los diez años anteriores

No podrán tributar bajo esta opción los contribuyentes anteriormente descritos cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio anterior, hubieran excedido de la cantidad de cinco millones de pesos.

Tampoco podrán tributar bajo esta opción aquellos empleados o prestadores de servicios profesionales que obtengan ingresos por otro capítulo distinto al Capítulo I o II del Título IV de esta Ley.

En el caso de que el empleado o el prestador de servicios profesionales independientes asignados requiera un certificado que acredite su residencia fiscal en territorio nacional es obligación de la autoridad fiscal expedírsela de acuerdo a las formas que se establezcan mediante reglas de carácter general.

PERIODO DE PERMANENCIA A ESTE RÉGIMEN

Las personas que se sujeten a esta opción permanecerán solamente en el mismo por un periodo máximo de seis años, tomando en cuenta desde el ejercicio en que se realizó la transferencia del empleado o prestador del servicio personal independiente, como primer ejercicio, y los cinco siguientes de manera consecutiva en adelante hasta el 31 de diciembre del último de éstos años.

Si el empleado o prestador del servicio personal independiente asignado hubiera optado por la aplicación de esas disposiciones y con posterioridad al ejercicio de la opción incumpla con alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de la misma en el ejercicio en que se produzca dicho incumplimiento. El contribuyente también podrá renunciar a la opción.

Cuando se dé el incumplimiento de algunas de las condiciones que motivaron la aplicación de este estímulo o renuncie al mismo, el contribuyente deberá comunicar a la autoridad en el plazo de un mes tal circunstancia mediante las formas que establezcan las autoridades mediante reglas de carácter general.

En todo caso si el contribuyente ha renunciado a la opción, o ha quedado excluido, no podrá volver a acogerse a la misma.

Si el contribuyente perdiese el empleo que motivó el traslado y permanezca desempleado de forma temporal por un periodo de cuatro meses se considerará que ello no supondrá la exclusión en la opción.

EXENCIÓN

No pagarán el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos establecidos en el artículo 93 de esta Ley.

PERIODO DE PAGO Y TARIFA

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a pagar mediante cualquiera de las siguientes opciones:

I. Efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pago de pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio dentro de los 17 días posteriores a la fecha en que efectúe el pago del ingreso al empleado.

La retención mensual se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario la tarifa del artículo 96 de esta Ley.

II. Calcular y enterar el impuesto en forma mensual, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet.

El entero mensual se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario la tasa del 23.52%.

Los contribuyentes manifestarán al principio del ejercicio de su asignación la opción bajo la cual efectuarán el cálculo y entero de su impuesto.

CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL

Tanto el empleador como el prestatario del servicio profesional calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados o servicios personales independientes.

En caso de que tanto el empleado como el prestador del servicio profesional opten por realizar pagos provisionales determinarán el impuesto anual aplicando sobre los ingresos por la prestación del servicio personal subordinado o independiente la tarifa del artículo 152 de esta Ley.

Los prestadores de servicios profesionales tendrán derecho a disminuir de sus ingresos las deducciones correspondientes al Capítulo II del Título IV de esta Ley y a atender los requisitos en materia de deducción de gastos y de comprobación establecidos en el mismo, así como las disposiciones señaladas en el último párrafo del artículo 105 de esta Ley.

Así mismo tendrán derecho las personas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado o independiente a disminuir las deducciones personales del artículo 151 de esta ley.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se pondrán aplicar directamente por el retenedor.

OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES

Los contribuyentes que opten por este estímulo fiscal, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

I. Proporcionar a los empleadores los datos necesarios, para que los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarles su clave de registro. Además, indicarán que tributarán bajo esta opción a través de las formas que establezcan las autoridades.

II. Firmar el contrato de trabajo previamente a la asignación, también deberá estar firmado por los representantes legales de las empresas de los países de origen y destino.

III. Conservar una copia de la documentación en materia de asignación como el contrato de trabajo, así como de la carta de asignación y la oferta de trabajo.

IV. Solicitar la determinación de su equiparación fiscal e impuesto hipotético a la compañía que tenga que realizar estos cálculos.

V. Presentar declaración anual cuando tenga uno o varios empleadores adicionales derivados de las diversas asignaciones durante el ejercicio.

VI. Comunicar por escrito al empleador antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación del servicio personal subordinado o independiente en el año de calendario de que se trate si prestan servicios a otro empleador o prestatario.

OBLIGACIONES FORMALES DE LOS EMPLEADORES

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere esta opción, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios personales subordinados o profesionales independientes, los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

II. Conservar la documentación en materia de asignación como el contrato de trabajo, firmado por el empleado o prestador de servicio profesional independiente y los representantes legales de las empresas de los países de origen y destino, así como la carta de asignación y la oferta de trabajo, además deberán proporcionarle al empleado una copia de dicha documentación.

III. Determinar una política de reembolso asegurando que el expatriado reciba un ingreso total comparable como el que hubiera recibido de haber continuado en su empresa de origen.

IV. Calcular y enterar el impuesto de acuerdo a la opción elegida, ya sea mediante pagos provisionales o a través de pagos definitivos.

V. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados o independientes, cuando se opte por efectuar pagos provisionales, en los términos del artículo 152 de esta Ley durante el año que el empleado o el prestador de servicios profesionales independientes asignado hayan prestado sus servicios durante todo el ejercicio y haya sido la única asignación además de su empleador en su empresa de origen.

VI. Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en la fecha en que se realicen los mismos.

Otra ventaja de la adopción de este estímulo en materia de impatriados es crear una simplificación administrativa e informativa para el trabajador asignado en materia de tributación, trámites y constancias.

Ésta propuesta pugna por una simplificación administrativa, sin embargo, dependerá del caso en específico y del análisis minucioso si es lo más conveniente para el empleado o el prestador de servicios profesionales sujetarse a este estímulo o aplicar el Convenio Tributario entre ambas naciones.

CONCLUSIONES

Puedo comentar que se han cubierto las expectativas establecidas del presente trabajo, concluyendo lo siguiente:

1. El criterio de sujeción mayormente usado entre los países de la OCDE es el de residencia fiscal, así mismo todas las naciones han establecido sus criterios de sujeción tributaria principales, en los EUA su criterio de sujeción comúnmente usado es el de residencia fiscal pero también usan los de fuente de riqueza y nacionalidad, en virtud de que los países pueden determinar uno o dos criterios o hasta tres con el fin de tratar de allegarse de mayores ingresos en las diversas situaciones que se encuentre la persona física inmersa, en México el criterio principal de sujeción definido en el CFF es el de residencia fiscal, igualmente son mencionados dentro de la LISR tanto los criterios de fuente de riqueza como el de establecimiento permanente, en la CPEUM se menciona el de nacionalidad, por lo que la determinación del criterio o criterios de vinculación en cada Estado dependerá de las características de su propia economía, de su infraestructura, así como de la conveniencia de la adopción del mismo. La residencia fiscal también es un criterio subjetivo en el cuál al igual que en el domicilio fiscal está involucrada la decisión del individuo de quedarse o establecerse en ese lugar.

2. La residencia fiscal es una cualidad personal tanto en los EUA como en México, cabe subrayar que en México nada tiene que ver la residencia legal en cuanto a la Ley de Migración con la residencia para efectos fiscales y del CFF en virtud de que no está correlacionada mediante dichas disposiciones ni tampoco la residencia legal sirve como referente para determinar así la residencia fiscal, no así en los EUA en donde la green card es un requisito para tener la residencia fiscal lo mismo que la presencia sustancial.

3. Lo mismo ocurre en materia de conexión entre autoridades gubernamentales ya que en cuanto a los EUA tanto las autoridades migratorias como las de hacienda están en constante comunicación, por lo que si el contribuyente desea renunciar a su residencia lo deberá hacer a través de una notificación del consulado o del US Citizen

and Immigration Services la cual entregará al Internal Revenue Services con lo que dejará de ser residente fiscal, sin este comunicado seguirá siendo sujeto tributario en los EUA, en México no se lleva a cabo esta comunicación entre ambas instancias ni tampoco existe una coordinación entre todas las instancias de gobierno para dejar de ser residente para efectos tributarios, tampoco lo establecen las leyes fiscales ni migratorias, con un aviso de suspensión de actividades ante el SAT se tendrá por informado el término de dicha residencia, pero no es obligatorio que se presente al Instituto Nacional de Migración. También se deberá presentar aviso si el término de la residencia fiscal fuera en un Estado de baja imposición fiscal.

4. En el caso de que un trabajador o independiente se encuentre como un residente legal permanente en los EUA y no le haya sido revocada esta calidad, o no se haya emitido fallo en contrario se considerará que se ha cumplido con el requisito de la tarjeta verde requisito indispensable para ser considerado como residente fiscal en los EUA.

5. En cuanto a la presencia sustancial, que se establece como requisito para ser residente fiscal en los EUA, es un concepto distinto al de centro de intereses vitales contemplado en México, en el primer caso la persona debe permanecer durante cierto periodo de tiempo en territorio americano, así como que deberá llevar un registro a través de una bitácora para hacer un cálculo correcto de los días de residencia fiscal. En México el conteo de los días a través de una bitácora se dejó de realizar desde la reforma que se llevó a cabo en el año 2004 tomando el nuevo criterio de centro de intereses vitales.

6. Dentro del cómputo de los días contemplados para constituir la residencia con referencia a la presencia sustancial, que es otro requisito para determinar la residencia fiscal en los EUA, existen días que no cuentan para la residencia fiscal, situación que también se deberá llevar dentro de ésta bitácora y que se recomienda que un especialista en materia de expatriación y que esté inmerso en estos temas los lleve ya que no es fácil determinarlo por desconocimiento de la propia legislación americana, ésta situación como comenté no aplica para México para efectos de la residencia fiscal en territorio nacional.

7. La Ley de Migración mexicana regula la posibilidad de otorgar a los trabajadores extranjeros un permiso como visitante trabajador fronterizo con duración de un año. La Secretaría determinará en qué entidades de la frontera podrá el trabajador permanecer. La misma normativa otorga calidad de visitantes a los que no tengan permiso para realizar actividades remuneradas por un plazo no mayor a 180 días. Ambas situaciones no son contempladas ni permitidas en el caso de los trabajadores mexicanos asignados hacia los EUA.

8. Es una condición contemplada tanto en los EUA como en México el tener una oferta de empleo formal para poder laborar en cualquiera de las dos naciones, sin ésta oferta no es posible el acceso como trabajador dependiente o como independiente.

9. Se deberá inscribir al registro federal de contribuyentes al trabajador impatriado de los EUA a México o para efectos del expatriado de México a los EUA se deberá informar a través del formulario correspondiente de que comenzará a obtener ingresos ya sea por servicios dependientes o independientes. En el caso de los extranjeros provenientes de los EUA se podrá demostrar su residencia también a través de las propiedades, con las que cuente en territorio nacional, como bienes inmuebles, inversiones, bienes muebles o activos fijos.

10. En cuanto al criterio de fuente de riqueza tratándose de trabajadores y prestadores de servicios residentes en los EUA y que obtengan rentas por dichos servicios habiéndolos prestado en territorio nacional están obligados al pago de ISR conforme al Título V de la LISR.

11. Con referencia al criterio de sujeción de la nacionalidad en los EUA se da ya sea por nacimiento en territorio de los EUA o por nacimiento en el extranjero siempre y cuando alguno de los padres de la persona física tenga nacionalidad americana con lo cual tendrá que contribuir por ese solo hecho. Dentro del Modelo de Convenio de la OCDE en el artículo 4º llamado "Residente" no se incluye en forma expresa el criterio de tributación de la nacionalidad, aunque podría verse incluido dentro de las palabras que se mencionan como "otro criterio de naturaleza análoga", el criterio de

nacionalidad sí se considera dentro del Modelo de Convenio de los EUA al mencionarse la palabra “ciudadanía”.

12. Las personas que tienen doble vínculo tributario pueden caer fácilmente en incumplimiento fiscal tanto de las obligaciones sustantivas como de procedimiento ya que pueden estar viviendo solo en un Estado y pueden pensar que no obtienen ingresos en ese otro Estado por lo que no serían sujetos de obligaciones fiscales lo cual es incorrecto y los pone en situación de contingencia fiscal.

13. No se considerará residente fiscal en los EUA a la persona que permanezca por un tiempo menor a 183 días en el año fiscal en curso, que mantenga su residencia fiscal en otro país, que con éste país tenga una mayor vinculación que con los EUA, que no cumpla con el requisito de la green card y la presencia sustancial. Cabe comentar que en los EUA durante el primer año la persona puede optar voluntariamente por ser considerado como residente fiscal en los EUA, aunque no reúna el requisito de la presencia física, puede ser el caso de una persona que se desempeña como free lance y que al ser considerada como residente fiscal podría beneficiarse de las reducciones personales que tiene derecho todo residente fiscal en los EUA, así como de las reducciones personales que no hubiera podido disfrutar en caso de estar sujeto como no residente, ésta opción no existe en México. Con lo anterior, existe la posibilidad de que un contribuyente pueda tener doble nacionalidad, doble residencia o tener en un Estado la residencia fiscal y en otro Estado fuente de riqueza o tener criterios de sujeción diferentes a los que comento por lo que tendrá que analizar cuál es el esquema fiscal más conveniente de acuerdo a esos criterios ya sea en materia de deducciones personales o reducciones. En la doble nacionalidad los trabajadores o independientes pueden llegar a tener un doble vínculo tributario.

14. Es de relevancia atender los criterios de desempate establecidos en el artículo 4º de Residencia incluido en el Modelo de Convenio de la OCDE ya que en caso de que no se pueda determinar fácilmente la residencia fiscal en alguno de los Estados Contratantes mediante la legislación fiscal doméstica serán éstos criterios, así como sus Comentarios que son un método de interpretación los cuáles darán la solución

en materia de determinar la residencia fiscal de un individuo. Todos los Convenios Tributarios celebrados entre los Estados miembros de la OCDE están basados en dicho Modelo.

15. De acuerdo al Modelo Convenio Tributario de la OCDE en su artículo 15 párrafo 1º llamado “Renta del Trabajo Dependiente”, las remuneraciones percibidas por los empleados impatriados que sean residentes fiscales en los EUA sólo pueden ser sometidas a imposición en los EUA a no ser que el empleo se ejerza en México. Si el empleo se ejerce en México, las remuneraciones percibidas por ese concepto sólo pueden someterse a imposición en México, así mismo el artículo 15, en su párrafo 2º indica que dichas remuneraciones obtenidas por concepto de sueldos y salarios por un residente de los EUA por un empleo llevado a cabo en México podrán ser sometidas en los EUA si el trabajador no permanece más de 183 días en México en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, que las remuneraciones sean pagadas por o en nombre de un empleador que no sea residente en México y que las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente que el patrón tenga en México, por el contrario si el extranjero percibiera su sueldo desde los EUA y permaneciera en México por un periodo inferior a 183 días, no pagará impuestos en México, es preciso que el trabajador lleve el registro de dichos días mediante la bitácora por el periodo que permanezca, también deberá solicitar una constancia de retenciones o con los comprobantes fiscales digitales por internet de nómina con lo cual podrá realizar el acreditamiento del impuesto pagado en su país que es otro beneficio que tiene el trabajador extranjero.

16. Los Convenios Tributarios, así como el Modelo de Convenio de la OCDE sobre el cual se basan todos los Convenios existen en virtud de que su finalidad es la de evitar la doble imposición, así como el evitar tanto la evasión como la elusión fiscal, situación que merma no solo al ingreso de la persona física sino al posible ingreso que pueda obtener el Estado a través de su recaudación. Dentro de los métodos para evitar la doble tributación se encuentran tanto el método de exención como el de acreditamiento, que es el mayormente usado por los países integrantes de la OCDE,

a través del cual se acreditan los impuestos pagados en el extranjero contra el impuesto sobre la renta que les corresponda pagar en territorio nacional.

17. En cuanto a los regímenes fiscales de los sueldos y salarios y de la prestación de los servicios personales independientes establecidos en México dentro de la LISR se encontró que en el régimen de ingresos por sueldos y salarios existe subordinación, un horario de trabajo, un contrato, así como instrucciones por parte de los patrones, en tanto que en la prestación del servicio profesional independiente es lo contrario, adicionalmente existirá un contrato por dicha prestación y el pago de un honorario. Dentro de la subordinación se dispondrá del empleado y éste tendrá la obligación de acatar las instrucciones por su jefe inmediato. En la prestación del servicio profesional independiente se entregará el producto derivado del servicio de acuerdo a lo establecido en el contrato de servicios y no se estará sujeto a un horario o instrucciones continuas.

18. En México, dentro del régimen fiscal de sueldos y salarios incluido en la LISR existen tanto ingresos exentos, como gravados e ingresos no objeto de dicho régimen, no existen deducciones autorizadas dentro de éste régimen. Con relación al régimen de ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente existen tanto ingresos gravados como ingresos exentos, a diferencia del régimen por sueldos y salarios en éste régimen sí existen deducciones autorizadas las cuáles se disminuirán mensualmente. Para efectos de la declaración anual tanto los trabajadores como los prestadores de servicios personales independientes podrán disminuir las deducciones personales, la única deducción personal que podrá disminuirse en forma mensual es la correspondiente a las aportaciones voluntarias complementarias y deberá ser el mismo monto aportado cada mes del ejercicio. También se podrá disminuir el Estímulo Fiscal por concepto de pago de colegiaturas mediante declaración anual.

19. En cuanto a la estructura general para determinar los impuestos se observa que la de los EUA para llegar al resultado de los elementos que integran tanto los ingresos como las deducciones es muy diferente al cálculo que se realiza en México, tan solo dentro de la legislación de los EUA no existe la clasificación por regímenes o capítulos

como en México, en los EUA se ubican a las personas físicas tanto dependientes como independientes o que obtienen ingresos por cuenta propia en un solo rubro lo cual no sucede en la normativa mexicana ya que son dos capítulos distintos dentro de la misma Ley. Otros rubros que también son ajenos a la normativa mexicana son las reducciones, el mínimo exento, la deducción genérica, entre otros conceptos, los cuáles son desconocidos y no existe algo equiparable en la normativa mexicana.

20. En cuanto a quiénes serán sujetos del impuesto sobre la renta para efectos de la normativa americana, serán las personas físicas ya sea en su carácter de dependientes o trabajadores por cuenta propia, cabe aclarar que existen reglas específicas para los cónyuges que sobreviven después del fallecido, lo mismo para los albaceas, administradores y representantes legales, también serán sujetos determinados hijos menores de 19 años de edad o estudiantes de tiempo completo, así mismo los extranjeros. Éstas personas físicas tendrán que tomar en consideración tres factores para saber si tienen que presentar declaración de impuestos como son: ingresos brutos, estado civil para efectos de la declaración de impuestos y edad del contribuyente.

21. El estado civil será una información prioritaria ya que será determinante en los renglones referentes a los tipos de gravamen y a las reducciones de base, además se tomará en cuenta para determinar el impuesto sobre la renta en la declaración anual ya que será el que permanezca al último día del ejercicio fiscal. Éste requisito no es importante para la normativa mexicana, los estados civiles reconocidos legalmente en los EUA son el de soltero, casado y responsable de unidad familiar.

22. En cuanto a la edad le conviene al contribuyente americano sujeto a tributación tener 65 años o más ya que los contribuyentes ubicados en este rango de edad tienen que presentar su declaración a través de los formularios 1040A o 1040 y bajo éstos formularios pueden detallar deducciones y reclamar ajuste al ingreso o créditos tributarios siempre y cuando no sea el crédito por ingreso del trabajo, el cual sólo podrán realizarlo bajo el formulario 1040EZ, por lo que estos trabajadores podrán tener más beneficios. Los trabajadores con ingresos tributarios mayores a 100,000.00 dólares deberán hacerlo a través del formulario 1040A y lo que tengan ingresos

menores a ésta cantidad lo realizarán a través del formulario 1040. Bajo el formulario 1040EZ solo podrán declarar los contribuyentes cuyo estado civil sea soltero o casado que presenta una declaración conjunta, siempre y cuando no tengan dependientes, por lo que no se contemplan otros estados civiles, en este formulario solo encontraremos a los contribuyentes que perciban exclusivamente ingresos por sueldos y salarios, propinas, becas para estudios y de ampliación de estudios (o investigación) tributables, compensación por desempleo, o dividendos del Fondo Permanente de Alaska y sus intereses tributables no excedieron de \$1,500.00 dólares. Por lo que los contribuyentes que tengan que presentar su declaración bajo este formulario tendrán beneficios más limitados. Adicionalmente de que existen más condiciones para que presenten su declaración bajo este formulario, como el que tanto el contribuyente como su cónyuge deben tener menos de 65 años de edad el 1º de enero de 2018 y no deberán estar ciegos al final del año 2017, además de que sus ingresos tributables deben ser menores a 100,000.00 dólares.

23. Es importante determinar una política de reembolso de impuesto la cual tendrá como finalidad que el trabajador asignado no resulte afectado si va a un país u otro en virtud de las distintas tasas de impuestos con la intención de que no aumente su carga tributaria, con ésta política se busca asegurar que el trabajador reciba un ingreso total comparable con el que hubiera recibido de haber continuado en su país de origen buscando una protección fiscal o igualación de impuestos equilibrando las diferencias en el pago de impuestos del trabajador asignado evitando la doble tributación.

24. No existe actualmente en México un régimen de expatriados ni impatriados tanto en la normativa fiscal doméstica ni en el manejo administrativo, tampoco existe una conexión entre autoridades hacendarias ni migratorias por lo cual se hace necesario cuidar este aspecto, con lo cual se demuestra la hipótesis planteada.

Fuentes de información

Legislación

Código Civil Federal, Diario Oficial de la Federación, México, 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928 (2018).

Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, México, 31 de diciembre de 1981 (2018).

Compilación de Criterios Normativos, Diarios Oficial de la Federación, México, 29 de diciembre de 2017 (2018).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, México, 24 de febrero de 2017.

Ley Aduanera, Diario Oficial de la Federación, México, 25 de junio de 2018.

Ley de Migración, Diario Oficial de la Federación, México, 25 de mayo de 2011 (2018).

Ley de Nacionalidad Mexicana, Diario Oficial de la Federación, México, 23 de enero de 1998 (2012).

Ley del Impuesto sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, 11 de diciembre de 2013 (2018).

Ley Federal de Derechos de Autor, Diario Oficial de la Federación, México, 24 de diciembre de 1996.

Ley Federal del Trabajo, Diario Oficial de la Federación, México, 12 de junio de 2015 (2017).

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018). Normas de Información Financiera. México Ciudad de México.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, México, 2 de abril de 2014 (2018).

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, 8 de octubre de 2015 (2018).

Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018, Diario Oficial de la Federación, México, 22 de diciembre de 2017 (2018).

Tesis de investigación y trabajos finales

Hernández, Y; López, A; Pérez, Y; Silva, D. y Villegas, E. (2013). ISR a personas físicas residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México (Informe final para obtener el título de Contador Público). De la base de datos de Google Académico.

Mancilla, M. Aspectos descriptivos del establecimiento permanente en materia impositiva en México. De la base de datos de OECD.

Pujols, J. Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la perspectiva del Convenio para evitar la Doble Imposición (Tesis doctoral de Juan Manuel Pujols Soler). De la base de datos de tesisenred.net.

Publicaciones Periódicas, Congresos y Cursos

Cecilio, T. (2010). El problema de la doble tributación y las disposiciones aplicables al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero. Revista Consultorio Fiscal, 31-41.

Comisión de Desarrollo de Seguridad Social-Sur del Colegio de Contadores Públicos de México (2010). Personal expatriado. Revista PAF Prontuario Fiscal, 77-82.

Delgado, L. (2018). Nómina básica: ISR. Trabajo presentado en Academia Delgado Aragón y Asociados, S.C.

García, J. (2004). El Concepto de residencia fiscal en México para las personas físicas. Revista Práctica Fiscal, México, Ciudad de México, Tax Editores, S.A. de C.V.

Matus, F. (2012). Aspecto fiscal aplicable a los “expatriados” en México. Revista Puntos Finos, 50-52.

Ramírez, S. (2018). Régimen migratorio, laboral, fiscal y de seguridad social de los expatriados. Curso impartido en el Centro de Estudios Fiscales.

Ríos, C. y Varga, M. (octubre, 2014). Incorporación de los nuevos requerimientos fiscales a la Nómina Espejo. Trabajo presentado en la Conferencia Anual de Global Human Resources 2014.

Vega, G. (agosto, 2014). Personal petrolero extranjero en México. Trabajo presentado ante el Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas.

Libros

Arellanes, P. (2009). Escenarios, actos y conflictos internacionales. México, Ciudad de México, Grupo Editorial Patria.

Arriola, A. (2012). Derecho Fiscal. México, Ciudad de México, Editorial Themis, S.A. de C.V.

Ayllón, M. y García, D. (2010). La tributación internacional en un mundo independiente. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Bettinger, H. (2015). Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Imposición. México, Ciudad de México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A.

Burgoa, C. (2017). Mitos fiscales. México, Ciudad de México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Calvo, E. (1995). Tratado del Impuesto sobre la Renta. México, Ciudad de México, Editorial Themis, S.A. de C.V.

Colegio de Contadores Públicos e Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2006). Introducción a impuestos internacionales. México, Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

De la Cueva, A. (2011). Derecho Fiscal. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Flores, E. (1961). Finanzas Pública Mexicanas. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Giuliani, F. (2004). Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina, La Ley.

Hallivis, M. (2011). Interpretación de tratados Internacionales tributarios. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (1996). Diccionario Jurídico Mexicano, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y Colegio de Contadores Públicos de México. (2002). Tratados para evitar la doble tributación, México, Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

López, E. (2015). Sueldos y salarios. México, Ciudad de México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A.

Martín, M., Mireles, S. y Valle, M. (2007). Impuesto sobre la Renta Personas Físicas No Empresarias. México, Ciudad de México, Editorial Thomson Learning.

Martínez, J. (2017). 60 Casos Prácticos ISR, IVA, IMSS. México, Ciudad de México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A.

Ortega, C. (2009). Derecho Fiscal. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Pérez Robles, A. (2011). Derecho Internacional. Temas Selectos. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Sánchez, J. (2015). Principios de Derecho Fiscal. México, Ciudad de México, Editorial ISEF.

Sepúlveda, C. (1998). Derecho Internacional. México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Soto, M. (2017). Derecho Tributario Internacional. México, Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Venegas, S. (2016). Comentarios al Código Fiscal de la Federación, México, Ciudad de México, Editorial Liber Iuris Novum, S. de R.L. de C.V.

Zavala, E. (1976). Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, Ciudad de México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

Páginas de Internet

Alien Tax (2017). Residentes fiscales en los Estados Unidos de América, EUA: Alien Tax. Recuperado de <https://www.diegoealarcon.com>.

Camescom (2017). Expatriados. Su residencia fiscal y la nómina espejo, México: Cámara de Comercio Española. Recuperado de <https://www.camescom.com.mx>.

Diccionario de la lengua española (2017). Residencia, España: Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://www.dle.rae.es>.

IDC Online (2011). Equiparación fiscal, México: IDC Online. Recuperado de <https://www.idconline.mx>.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (2017). El Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, Vía de Fraude Laboral, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Recuperado de <https://www.juridicas.unam.mx>.

Internal Revenue Services (IRS) (2018). Guía Tributaria de 2017, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>.

Internal Revenue Services (IRS) (2018). Tema 851, USA: Internal Revenue Services. Recuperado de <https://www.irs.gov>.

Oficina del Alto Comisionado Naciones Unidas Derechos Humanos (Naciones Unidas Derechos Humanos) (2018). Convención sobre el Estatuto de Apátridas: Naciones Unidas Derechos Humanos. Recuperado de <https://www.ohchr.org>.

Organisation for Economic Cooperation and Development (OCDE). (2017). Model Tax Convention on Income and Capital, France: Organisation for Economic Cooperation and Development. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/>.

Servicio de Administración Tributaria. (2017). Tratados y Convenios en materia fiscal y cuestiones relacionadas, México: Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx>.

United States Model Income Tax Convention. (2016). United States Model Income Tax Convention, USA: United States Model Income Tax Convention. Recuperado de <https://www.irs.gov>.

United States Model Income Tax Convention. (2006). United States Model Income Tax Convention, USA: United States Model Income Tax Convention. Recuperado de <https://www.irs.gov>.

Vizcaíno & Figuereo. (2018). Vizcaíno & Figuereo Abogados, México: Vizcaíno & Figuereo. Recuperado de <https://www.v-f.mx>.