

# Tratamiento del ISR en pagos de salarios a residentes en el extranjero

86

Posibles escenarios y recursos legales a contemplar, al considerar retener y enterar el ISR de los citados pagos



MIRAMONTES  
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Brígida Jesús Nieves González, Socia

## INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), entre otros supuestos, grava los ingresos percibidos por las personas físicas residentes en el extranjero, por la prestación de un servicio personal subordinado, ya sea de una empresa nacional o extranjera, cuando el servicio es prestado en México, conforme a lo dispuesto por el artículo 180 de la ley de la materia, que a la letra dice:

*180. Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, **se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.***

En el caso de trabajadores con residencia en el extranjero, es importante analizar si existe o no una relación personal subordinada con la empresa residente en México, para determinar si ésta tiene la obligación directa de retener y enterar el impuesto sobre la renta (ISR) o tiene obligación solidaria, como se explica en los siguientes apartados.

## **RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

Para fines del presente estudio, es útil recordar que, conforme con lo dispuesto en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF), se consideran residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considera que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos: **(i)** más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza en México, y **(ii)** cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

Entonces, los trabajadores extranjeros que prestan sus servicios en México deberán determinar su residencia fiscal conforme a lo dispuesto por la norma invocada y/o, en su caso, lo que establezca el Tratado para evitar la doble tributación que hubiera sido celebrado entre su país de origen y México, con independencia de lo que establezca el Derecho interno del país de su residencia.

## **TRABAJADORES EXTRANJEROS CON PUESTOS DIRECTIVOS EN EMPRESA RESIDENTE EN MÉXICO**

Cuando una persona física extranjera desempeña un puesto directivo en una empresa residente en México –como podría ser el cargo de supervisor, jefe de área o departamento, gerente o director–, por la propia naturaleza del servicio, se entiende que prestan un servicio personal subordinado. En tal situación, surge una relación laboral entre el trabajador extranjero y la empresa residente en México; por tal razón, es responsabilidad directa

de esta última retener y enterar el ISR a cargo del trabajador extranjero.

Lo anterior encuentra su fundamento en lo dispuesto por el artículo 180, tercer párrafo de la LISR, el cual dispone que la persona que efectúe los pagos deberá también efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente (EP) en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Esto aplica para el caso de aquellos trabajadores con residencia fiscal en el extranjero y con fuente de riqueza ubicada en México.

Si el trabajador adquiere la residencia para efectos fiscales en México, entonces se estará a lo dispuesto por el Título IV “De las personas físicas”, Capítulo I “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado” de la LISR.

## **TRABAJADORES EXTRANJEROS DEPENDIENTES DE EMPRESAS EXTRANJERAS, CUYOS SERVICIOS SE PRESTAN EN MÉXICO EN BENEFICIO DE UNA EMPRESA MEXICANA, COMO ES EL CASO DE LA ASISTENCIA TÉCNICA**

En este supuesto, se presume que no existe relación laboral entre la empresa mexicana y el trabajador extranjero, debido a que la relación laboral se da entre el trabajador extranjero y la empresa extranjera que le paga al trabajador su sueldo por los servicios prestados en México. En este caso, el ingreso por salarios se grava en México, pues se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, aun cuando el salario lo pague la empresa extranjera y ésta no tenga un EP en el país, o teniéndolo, el servicio prestado no esté relacionado con ese establecimiento, siempre y cuando la estancia del trabajador en México sea mayor a 183 días, consecutivos o no. La responsabilidad del pago del impuesto será directamente del trabajador extranjero quien, en su caso, podrá acreditarlo conforme al Derecho interno del país de su residencia. El impuesto se determinará de acuerdo con lo establecido en los artículos 180 y

181 de la LISR, mientras no adquiera la residencia fiscal en México. No obstante lo anterior, la empresa mexicana tendrá responsabilidad solidaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26, fracción XIV del CFF, que en su parte relativa, dispone:

**26.** Son responsables solidarios con los contribuyentes:

...

**XIV.** Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

La empresa mexicana podría quedar relevada de la obligación solidaria, siempre que cumpla con lo establecido en el artículo 18 del Reglamento del CFF (RCFF), el cual esencialmente establece que las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes que sean cubiertos por residentes en el extranjero, quedarán liberados de lo dispuesto por el artículo 26, fracción XIV del CFF, cuando presenten aviso en el cual señalen:

1. El nombre y domicilio del residente en el extranjero que le presta los servicios.
2. Manifiesten en el escrito que desconocen el monto de las percepciones pagadas al residente en el extranjero.
3. Acompañen el escrito con una constancia firmada por el residente en el extranjero, en la que este último manifieste que asume la responsabilidad sobre el impuesto que derive por la percepción de los citados ingresos.

Ese aviso deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes a aquél en el cual el residente en el extranjero comience a prestar sus servicios.

## CONCLUSIONES

### 1. Trabajadores extranjeros con puestos directivos en México:

a) Se presume la relación subordinada entre la empresa mexicana y el trabajador extranjero.

b) El trabajador extranjero debe pagar sus impuestos en México y acreditar el impuesto pagado en el extranjero. Esto, para aquellos trabajadores de la empresa mexicana, quienes, aun siendo extranjeros, se consideren con residencia fiscal en México.

c) El trabajador extranjero debe pagar sus impuestos en el país extranjero y acreditar el impuesto pagado en México. Esto, para el caso de aquellos trabajadores con residencia fiscal en el extranjero y fuente de riqueza ubicada en México.

d) La empresa mexicana tiene responsabilidad directa de enterar el impuesto, aun cuando no lo haya retenido.

### 2. Trabajadores extranjeros que prestan sus servicios en México por conducto de empresas residentes en el extranjero (asistencia técnica):

a) La relación subordinada se da entre la empresa extranjera y el trabajador extranjero.

b) El ingreso por salarios se grava en México, pues se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, aun cuando el salario lo pague la empresa extranjera y ésta no tenga un EP en el país, o teniéndolo, el servicio prestado no esté relacionado con ese establecimiento, siempre y cuando la estancia del trabajador en México sea mayor a 183 días, consecutivos o no.

c) El trabajador extranjero debe pagar el impuesto en el país extranjero y acreditar, en su caso, el impuesto pagado en México.

d) La empresa mexicana tiene responsabilidad solidaria en el pago del impuesto.

e) La empresa mexicana se libera de la responsabilidad solidaria de enterar el impuesto, siempre y cuando presente un aviso informativo, así como la manifestación por escrito del trabajador, de asumir el pago del mismo.

Finalmente, es importante considerar la aplicación de los Tratados para evitar la doble tributación suscritos por México, en los casos en que resulten aplicables, atendiendo a la residencia fiscal de los trabajadores. 🏠