



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

El aliado estratégico de México

Fiscoactualidades

Número 132

Abril de 2025

Directorio

C.P. PCFI Héctor Amaya Estrella
Presidente

C.P. PCCAG Ludivina Leija Rodríguez
Vicepresidenta General

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez
Vicepresidente de Relaciones y
Difusión

L.C.P. y PCFI Rolando Silva Briceño
Vicepresidente de Fiscal

C.P. y PCFI Víctor Manuel Cámara
Flores
Vicepresidente de la Comisión Fiscal

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruíz
Responsable de este Boletín

CONTRATACIÓN DE EXTRANJEROS QUE PRESTAN SERVICIOS EN MÉXICO

C.P.C. FRANCISCO ARGÜELLO GARCÍA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP



Es miembro de



Los comentarios profesionales de este artículo son responsabilidad del autor, su interpretación sobre las disposiciones fiscales puede diferir de la emitida por la autoridad fiscal

Fiscoactualidades

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Hernández Cota, José Paul
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Lomelín Martínez, Arturo
Álvarez Flores Alberto	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Moguel Gloria, Francisco Javier
Argüello García, Francisco	Navarro Becerra, Raúl
Cámara Cabrera, Rosa Ofelia	Ortiz Molina, Óscar
Cámara Flores, Víctor Manuel	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Castrejón Ruiz Heidi Elena	Puga Vértiz, Pablo
Gavazos Ortiz Marcial A.	Pimentel Martínez Fernando
De Anda Turati, José Antonio	Ramírez Medellín, José Cosme
De los Santos Valero, Javier	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Erreguerena Albaitero, José Miguel	Sáinz Orantes, Manuel
Eseverri Ahuja, José Ángel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Esquivel Boeta, Alfredo	Santiago López, Daniel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Saracho Carrillo, Allen
Fuentes Hernández, Daniel	Uribe Guerrero, Edson
Gallegos Barraza, José Luis	Zaga Hadid, Jaime
Gómez Caro, Enrique	Zavala Aguilar, Gustavo

CONTRATACIÓN DE EXTRANJEROS QUE PRESTAN SERVICIOS EN MÉXICO

C.P.C. FRANCISCO ARGUELLO GARCÍA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

México, gracias a su localización geográfica y reconocida mano de obra calificada, siempre ha sido un importante receptor de inversión extranjera que ha llevado a empresas de todo el mundo a establecer plantas productivas en nuestro país, situación que en los últimos años se ha incrementado debido al fenómeno conocido como *Near Shoring*.

Este tipo de inversiones productivas requieren en la mayoría de las ocasiones que los corporativos internacionales envíen a nuestro país a algunas personas con experiencia, tanto en la operación productiva como administrativa, normalmente conocidas como “expatriados”, con el propósito de apoyar, supervisar o administrar tanto el arranque de las operaciones, así como su posterior reporte de acuerdo con las políticas que los grupos o compañías extranjeras siguen a nivel global.

Esta situación normalmente lleva al personal que se encarga de la administración y del cumplimiento de obligaciones en México a cuestionarse sobre ¿cuáles son los requisitos legales, implicaciones y obligaciones que deben cumplir en el caso de tener trabajando a personal extranjero que fue asignado por el corporativo global? o bien, cuando se contrata a una persona física de manera independiente, qué consideraciones se deben tomar partiendo del supuesto que ya existe una persona moral legalmente constituida y en operación o bien, una persona física que realiza actividades profesionales o empresariales requiere de contratar o tener a este tipo de personas prestando un servicio.

Una de las primeras obligaciones que se debe tomar en cuenta es que en materia laboral el artículo 7 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), establece que, por lo menos, 9 de cada 10 empleados deben ser mexicanos; sin embargo, en el caso de que en México no sea posible contratar técnicos y profesionales por la “especialización” que se requiere en ciertas actividades, situación muy común en el inicio de las operaciones, esta proporción puede no cumplirse temporalmente, y aunque la disposición no señala un periodo de tiempo específico, se entiende que este periodo de tiempo deberá ser algo razonable y

Fiscoactualidades

justificable en tanto que el personal extranjero capacita al personal mexicano, actividad que de hecho resulta ser una obligación establecida en esta disposición laboral referida con el propósito de poder llegar a lograr de manera permanente una proporción no mayor a 10% de la plantilla laboral de origen extranjero.

Es importante destacar que esta proporción no resulta aplicable tratándose de directores, administradores y gerentes generales, quienes se entendería podrán incluso ser en su totalidad extranjeros, aunque en la práctica cada vez es más común que después de cierto tiempo estas posiciones ejecutivas sean ocupadas por mexicanos altamente capacitados en estas áreas, sobre todo por lo complejo que a veces resulta ser el cumplimiento regulatorio administrativo en nuestro país.

CONSIDERACIONES MIGRATORIAS¹

Resulta imprescindible tener en cuenta, tanto para la seguridad del personal que traemos a México a trabajar con nosotros, como para el patrón, persona física o moral, que los contrata, el cumplir con los requisitos en materia migratoria a fin de que el trabajador esté legalmente residiendo y trabajando en México.

La primera consideración por tener presente sí se desea contratar personal extranjero, es que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 166 del Reglamento de la Ley de Migración (RLM) se requiere tramitar ante el Instituto Nacional de Migración (INM) una Constancia de Inscripción del Empleador (CIE), la cual se puede consultar en el siguiente enlace del Instituto Nacional de Migración (inm.gob.mx).

Ahora bien, la CIE normalmente se obtiene en un plazo de 10 días hábiles, y permite a la persona que desea contratar servicios el acreditar su personalidad jurídica y facultades, así como la operación normal de la empresa; de tal manera que en los siguientes trámites de solicitudes de visa por oferta de empleo solo tendrá que presentarla actualizada.

¹ Es importante consultar lo dispuesto por el Instituto Nacional de Migración para lo cual podemos referirnos a su página web <https://www.gob.mx/inm> en la cual también está disponible una guía de trámites en la siguiente dirección electrónica https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/525443/Guia_Tramites.pdf

Fiscoactualidades

En el caso de una persona moral, para obtener la CIE se deberá proporcionar la siguiente información:

- Acta constitutiva o el instrumento público en el que se acredite la legal existencia de la persona moral, así como sus modificaciones.
- Instrumento público en el que conste el tipo de poder o mandato y las facultades conferidas a los representantes legales o a los apoderados si el acta constitutiva no los contiene.
- Identificación oficial vigente del representante o apoderado legal.
- Comprobante de domicilio de la empresa, cuya fecha de expedición no exceda de treinta días. En caso de contar con diversas sucursales u oficinas, se deberán dar de alta aquellos domicilios en los que se encuentren laborando personas extranjeras y, en su caso, los datos del representante de cada una de esas oficinas o sucursales.
- Constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y constancia emitida por autoridad competente, sobre la presentación de la última declaración de impuestos.
- Lista de empleados extranjeros y su nacionalidad.

Para una persona física, los requisitos son:

- Identificación oficial vigente.
- Comprobante de domicilio cuya fecha de expedición no exceda de treinta días.
- Constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y constancia emitida por autoridad competente, sobre la presentación de la última declaración de impuestos.

En relación con la CIE, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 166 Reglamento de la LM, se tiene la obligación de mantener actualizada la información del registro, por lo que como persona física o moral deberá informarse dentro de los treinta días naturales a que ocurran los cambios siguientes:

- Cambio de representante legal o apoderado, anexando:

Fiscoactualidades

- Instrumento público en el que conste el tipo de poder o mandato y las facultades conferidas a los representantes legales o a los apoderados si el acta constitutiva no los contiene.
- Identificación oficial vigente del representante o apoderado legal.
- Cambio de domicilio o apertura de establecimientos, para lo cual se deberá anexar el comprobante de domicilio cuya fecha de expedición no exceda de treinta días naturales.
- Asimismo, se deberá actualizar anualmente la declaración de impuestos para acreditar que la empresa o institución se encuentra operando normalmente, para lo cual se deberá presentar la constancia de la presentación de la última declaración anual de impuestos.

Una vez que se cuenta con una CIE vigente y autorizada, de conformidad con el artículo 115 del RLM, el empleador puede presentar ante el INM una oferta de empleo a favor de una persona extranjera, esto mediante una solicitud de autorización de “visa por oferta de empleo”, demostrando lo siguiente:

- Que cuenta con constancia de inscripción de empleador emitida por el Instituto y anexando la identificación de la persona física o del representante legal de la persona moral.
- Que extiende oferta de empleo a favor de la persona extranjera indicando:
 - Nombre y nacionalidad de ésta, presentando copia legible del pasaporte o documento de identidad y documento de viaje que sea válido conforme al derecho internacional y vigente de la persona extranjera para la que se solicita visa.
 - Ocupación que desarrollará conforme al catálogo del Sistema Nacional de Clasificación de Ocupaciones (SINCO) o el que en su momento sustituya a este.
 - Salario integrado o el mínimo que pagará.
 - Temporalidad requerida.
 - Lugar de trabajo.
 - Manifestación de su responsabilidad de financiar el viaje de la persona extranjera.

Fiscoactualidades

Por su parte, el INM evaluará si la oferta de empleo cumple las características que solicita la ley mexicana, y si todo es correcto, emitirá un oficio donde se autoriza al extranjero que será contratado para que busque en algún consulado mexicano una cita para entrevista y así solicitar su visa.

Una vez que el Consulado de una cita al extranjero, se le solicitará a la persona que está aplicando la solicitud de visa que demuestre por medio de documentación los conocimientos que dice poseer para tomar la oferta de empleo en México, además de documentación personal y responder ciertas preguntas básicas sobre la empresa donde prestará sus servicios.

Si el Consulado evalúa que todo está en orden, entonces estampará en el pasaporte del extranjero una VISA por Oferta de Empleo, con la cual tendrá hasta 60 días para viajar con ella a México, y finalizar el proceso, lo cual sucede cuando el extranjero ingresa a México y solicita una tarjeta de residencia temporal con permiso de trabajo ante el INM.

Ahora bien, respecto de los permisos o visas que se pueden obtener para laborar en México, dependiendo de la temporalidad y de si recibirá o no una remuneración en el país de conformidad con el artículo 52 de la LM, están las siguientes:

- **Visa sin permiso para realizar actividades remuneradas**, la cual autoriza una estancia de hasta 180 días, pero dentro de la cual se permite hacer negocios, entendiéndose estos como la asistencia a juntas, visitas de supervisión, capacitación o asesorías en México.
- **Visa de visitante con permiso para realizar actividades remuneradas**, la cual autoriza una estancia de la persona extranjera hasta por 180 días con permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país.
- **Visa de residente temporal con permiso para trabajar**, la cual autoriza al extranjero a permanecer por más de 180 días en territorio mexicano sin sobre pasar los 4 años con permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país.
- **Visa de residente permanente**, la cual autoriza al extranjero para permanecer en el territorio nacional de manera indefinida, con permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país.

Finalmente, en lo que se refiere a las consideraciones migratorias, es importante tener presente que el INM tiene la facultad de realizar visitas de verificación migratoria a los empleadores para corroborar que se encuentren establecidos legalmente y así brindar seguridad jurídica al extranjero que trabajará para ese empleador; visitas que deben ser atendidas por el representante legal, quien se recomienda conozca o se asesore sobre

Fiscoactualidades

los aspectos a tratar en estas visitas por parte de la autoridad, así como tener presente lo siguiente:

- Tener capacitado al personal de seguridad - recepción para permitir el acceso de los visitantes.
- Contar con un expediente actualizado con la información tanto del empleador como del personal extranjero actualmente contratado y mantener un registro histórico.
- Contar con el debido control de identificación de los extranjeros que se encuentren en los domicilios registrados que laboran para clientes o proveedores.

CONSIDERACIONES FISCALES

Para analizar los efectos fiscales de contratar extranjeros que nos presten un servicio, lo primero es analizar si el pago que estamos haciendo, y que pretenderemos deducir, lo hacemos a un residente fiscal en el extranjero a quien le aplica lo dispuesto en el Título V de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) “De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional” o si el tratamiento fiscal será el de un residente fiscal mexicano a quien le aplicará, en su caso, el Título IV “De las Personas Físicas” residentes en México.

Para este análisis hay que atender a lo dispuesto en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual establece que *una persona física se considera residente fiscal en México* a partir del día en que haya establecido su casa habitación en México o bien cuando estas personas también tengan casa habitación en otro país. Se considerarán residentes en México si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales, situación que se da cuando:

- Más de 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
- Tengan en el país (México) el centro principal de sus actividades profesionales.

De lo anterior se desprende que si alguna persona física extranjera establece su casa habitación en México, desde el primer día, o si se ubican en los demás supuestos señalados, se convertirá en residente fiscal en el país con todas las obligaciones que esto conlleva, entre otras, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), presentar su declaración anual, expedir y recibir comprobantes fiscales y cumplir las obligaciones que en su caso le corresponda, muy probablemente por actividades de sueldos y salarios o bien por honorarios. Habrá que tener presente que también pueden

Fiscoactualidades

tener otra fuente de ingresos en su país de origen o en México, tales como arrendamientos o intereses, los cuales tendrían que acumular en México si son residentes fiscales mexicanos pues la Ley del ISR grava los ingresos mundiales.

Ahora bien, cuando concluimos que conforme el CFF es residente fiscal mexicano y también puede ser residente fiscal extranjero la persona en cuestión invoca por así convenir a sus intereses y por considerar que su residencia fiscal no es mexicana, que se apliquen los beneficios del Convenio para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto Sobre la Renta que le resulte aplicable de conformidad con la constancia de residencia fiscal extranjera que nos exhiba para la aplicación del Convenio que se está invocando.

En este caso, la mayoría de los tratados que tenemos celebrados en México, en su artículo 4, numeral 2 se establece que, cuando las personas son residentes fiscales en ambos países, la situación se resuelve analizando lo siguiente:

- La persona será residente del estado donde tenga una vivienda permanente.
- Si tuviera vivienda permanente en ambos estados, será residente del lugar donde tenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- Si no pudiera determinarse el estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, será considerado residente de donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, será residente de donde sea nacional.
- Si fuera nacional de ambos estados o de ninguno de ellos, o en cualquier otro caso, ambos Estados harán el mayor esfuerzo para resolver el caso de común acuerdo.

Por lo que se refiere a *las personas morales residentes fiscales en México*, es mucho más sencillo definir si lo son o no, ya que la fracción II del artículo 9 del CFF establece que serán residentes en México aquellas personas morales que hayan establecido la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en México, supuesto que conforme lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento del CFF se aplica cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

Fiscoactualidades

Ahora bien, si se concluye que estamos actuando con un residente fiscal extranjero, así se le deberá tratar y, en consecuencia, analizar lo siguiente:

- El concepto del servicio que la persona física o moral residente fiscal en México está contratando.
- Si se lo paga a una persona física o moral extranjera.
- El tiempo que permanecerá en México el extranjero persona física o los empleados de la persona moral que estamos contratando para prestar un servicio, esto en el entendido que la prestación de un servicio implica invariablemente la presencia física de una persona en México.

En este sentido, y con la intención de poder explicar mejor algunas de las implicaciones fiscales de estos pagos, a continuación, se analizan algunos ejemplos de los casos más comunes, mismos que pudieran ser de utilidad para efectos ilustrativos, como se expone aquí.

EJEMPLO I

Cuando se contrata a alguna persona moral extranjera que nos envía a alguno o algunos de sus empleados a México para realizar la supervisión, asesoría, instalación o mantenimiento de alguno de mis equipos. En este ejemplo en específico, y de acuerdo con lo que establezcamos en un contrato (mismo que resulta indispensable para redimir controversias con el mismo prestador del servicio, o con el fisco mexicano para demostrar la materialidad y condiciones de la operación) deberá entenderse claramente que a quien estamos contratando es a una persona moral de residencia fiscal extranjera y siempre que no tenga un lugar de negocios en México (establecimiento permanente), ésta me podrá enviar a una o varias personas hasta por un máximo de 180 días a prestarme el servicio convenido, quienes podrán ingresar y permanecer legalmente en México con una “visa sin permiso para realizar actividades remuneradas”. Esta afirmación que debe contener el contrato obedece a que las personas físicas que ingresaron a México no recibirán una actividad remunerada por un residente fiscal en México, pues quien los remunerará será su patrón o empleador en el extranjero y, en consecuencia, este plazo es el contemplado en la visa a que anteriormente hicimos referencia.

Conforme los supuestos de este ejemplo, lo que se estaría deduciendo en consecuencia para efectos fiscales, es el pago realizado a la persona moral extranjera por la actividad mercantil o comercial realizada, actividad que no está contemplada como uno de los supuestos en los que debemos realizar una retención al extranjero de conformidad con el Título V de la LISR; remuneraciones que normalmente se tratan de conformidad con los convenios que tiene celebrados México como un “beneficio empresarial”, y el cuales

Fiscoactualidades

en la mayoría de estos convenios se definen en el artículo 7,² y de cuyo análisis se desprende que no corresponde efectuar retención alguna por parte del contratante por concepto de ISR.

Ahora bien, algunos requisitos adicionales que debemos tener en cuenta, entre otros, son:

- Expedir un CFDI de retenciones (en cero, si no hay retención) conforme lo dispuesto en la fracción III del artículo 76 de la LISR, el cual hará las veces de constancia conforme la regla 2.7.5.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF).
- Si se trata de una parte relacionada conforme lo dispuesto en el artículo 179 de la LISR, se debe contar, además, con documentación comprobatoria de que la operación se realizó a valores de mercado, como si se tratase de una operación entre partes independientes (estudio de precios de transferencia) de conformidad con lo dispuesto en el artículo 176 de la LISR, fracciones IX y XIII, y checar si se aplica la declaración informativa conforme lo dispuesto en la fracción X del artículo 76 de la LISR.

Una consideración adicional en este ejemplo, en el cual las personas físicas que prestan el servicio en México son empleados de un residente en el extranjero, es el que de conformidad con el artículo 26, fracción XIV del CFF, un mexicano puede ser responsable solidario respecto de las contribuciones causadas por un expatriado que preste servicios personales subordinados en México, esto cuando los salarios sean pagados por residentes en el extranjero, a menos que el beneficiario mexicano contratante del servicio presente el aviso a que se refiere el artículo 21 del Reglamento del CFF y dentro de los 15 días siguientes a los que el extranjero comience a prestar servicios. En este sentido, la Regla 2.1.22 de la RMF señala que dicho aviso deberá cumplir con los requisitos establecidos en la ficha de trámite 188/CFF "Aviso para eximir de la responsabilidad solidaria", contenida en el Anexo 1-A.

EJEMPLO 2

El supuesto en el que se contrata directamente a alguna persona física residente fiscal extranjera que viene a México a prestar algún servicio de asesoría, capacitación, supervisión, o cualquier otro que por su naturaleza nos lleve a concluir que se trata de *un servicio personal independiente* en materia fiscal (honorarios) y mientras esta

2 Siempre consultar el tratado aplicable de acuerdo con la residencia fiscal del receptor de ingreso para verificar las particularidades aplicables

Fiscoactualidades

persona permanezcan en México hasta por 180 días prestando un servicio personal independiente remunerado, realizándolo de manera legal con una “Visa de visitante con permiso para realizar actividades remuneradas”. En este supuesto, en materia fiscal, la Ley del ISR en su artículo 156, quinto párrafo, señala que aquellos honorarios pagados a personas físicas estarán exentos siempre que la estancia en México sea menor de 183 días, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses,³ y mientras que la persona física no tenga un establecimiento permanente en México no será necesario efectuar retención alguna por el contratando. En caso contrario, es decir, cuando permanece más de 183 días prestando un servicio, el tercer párrafo del artículo 156 establece que el ISR a retener se determinará aplicando la tasa de 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

Por otra parte, en el supuesto de que el residente en el extranjero invoque la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación y conforme lo dispuesto en el artículo 4 de la LISR, este deberá acreditar su residencia fiscal, situación que conforme lo dispuesto en la Regla 3.1.17 de la RMF se podrá acreditar con una copia de la última declaración anual presentada en el país de que se dice es residente fiscal.

Una vez debidamente acreditada la residencia fiscal extranjera, en los convenios para evitar la doble tributación, generalmente en su artículo 142 se define lo que debe entenderse por honorarios, en donde además se establece que las percepciones por honorarios estarán exentas siempre que la persona física no tenga en México un establecimiento permanente (base fija)³ o permanezca más de 183 días en un periodo de 12 meses en México. En el caso de que estas condiciones no se cumplan, se deberá aplicar la legislación doméstica en donde el contratante deberá retener a la persona que prestó servicio el 25 % del ingreso bruto percibido sin deducción alguna.

Asimismo, es importante tener en cuenta y cumplir con las otras consideraciones señaladas en el ejemplo anterior referentes a emitir CFDI y checar lo conducente a las partes relacionadas.

EJEMPLO 3

Uno de los casos más comunes es cuando alguna parte relacionada residente en el extranjero cede a uno o unos de sus empleados (personas físicas) para que temporalmente presten un servicio personal subordinado a una persona moral mexicana, situación en la que al igual que en los ejemplos anteriores, tampoco es

3 El cómputo de estos plazos se hará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 277 y 278 del Reglamento de la LISR.

Fiscoactualidades

posible generalizar su tratamiento, ya que al estar hablando de personas o individuos que son asignadas a prestar un servicio personal subordinado fuera del país en donde están laborando se presentan invariablemente un sin número de particulares y situaciones personales a analizar. Por lo anterior, resulta entonces necesario analizar las particularidades de cada caso o asignación.

Sin embargo, existen algunas características o condiciones que nos ayudarán a aterrizar el tratamiento fiscal aplicable, las cuales deben formalizarse invariablemente en un acuerdo de cesión o asignación temporal normalmente conocido como un "Secondment Agreement", el cual resulta ser un contrato mediante el cual un empleado es cedido por su empleador original (la empresa extranjera cedente) a otra empresa (la empresa receptora mexicana) para trabajar de manera temporal, en este caso en México.

Este tipo de acuerdos debe ser lo más claro y detallado posible para evitar malentendidos y proteger los derechos de todas las partes involucradas. Asimismo, un "Secondment Agreement" bien redactado garantiza que todas las partes comprendan sus derechos y obligaciones, minimizando el riesgo de conflictos legales o laborales, por lo que es recomendable contar con asesoría legal para su elaboración, especialmente porque este contrato involucra diferentes jurisdicciones y normativas laborales y fiscales.

A continuación, se describen las características clave que debe tener un Secondment Agreement y se hacen algunos comentarios en la materia fiscal en letras cursivas motivo de este análisis como sigue:

1. Identificación de las partes:

- Empresa cedente: La empresa que cede al empleado.
- Empresa receptora: La empresa que recibe al empleado de manera temporal.
- Empleado cedido: El trabajador que será asignado temporalmente.

Desde el punto de vista fiscal aquí conviene dejar claramente establecida la residencia fiscal de cada una de las partes y soportarla debidamente anexando la constancia de residencia fiscal de las partes (artículo 4 de la Ley del ISR) lo cual ayudará para identificar la legislación y, en su caso, el convenio para evitar doble tributación aplicable.

Fiscoactualidades

2. Duración del acuerdo:

- Fecha de inicio y finalización del segundo.
- Posibilidad de prórroga o terminación anticipada, y las condiciones para ello.

Lo anterior resulta en condiciones importantes para determinar el tipo de visa que requerirá el trabajador e incluso determinar si desde el inicio de su asignación en México la persona deberá ser tratada como residente fiscal mexicano, por ejemplo, al establecer su casa habitación y centro vital de intereses en México.

3. Condiciones laborales:

- Descripción del puesto y responsabilidades del empleado en la empresa receptora.
- Horario de trabajo y lugar donde se prestarán los servicios.
- Remuneración y beneficios: quién pagará el salario, bonos, gastos, etcétera.
- Mantenimiento de los derechos laborales del empleado (vacaciones, días libres, etcétera).

Uno de los puntos complicados de identificar y aterrizar, es que, no obstante, se pacte que todas o parte de las remuneraciones sigan siendo pagadas desde el extranjero, pero al cederse la prestación del servicio personal subordinado en favor de la empresa receptora mexicana, invariablemente al establecerse una subordinación u obediencia por parte de la persona física en cuestión, se configura una relación laboral con la empresa receptora.

Ahora bien, en el caso de que la empresa cedente realice pagos a la persona cedida, ésta empresa cedente mandará una factura a la empresa receptora para que le reembolse los gastos realizados por la persona cedida; lo anterior tiene lógica pues no sería correcto que la empresa cedente absorba estos gastos si no resulta ser la beneficiada con la prestación de servicios de la persona cedida.

Desde el punto de vista fiscal mexicano, entendiendo lo anterior, al tener la empresa receptora una relación laboral con la persona que temporalmente le estará prestando un servicio personal subordinado, entonces deberá dar de alta a esta persona como trabajador ante el SAT, y en consecuencia, la factura que manda la empresa cedente no es

Fiscoactualidades

deducible para efectos fiscales mexicanos pues el monto que se le está reembolsando por lo pagado a la persona cedida, sólo debe considerarse por la empresa receptora únicamente como el dato informativo e importe de los ingresos acumulables recibidos por la persona que le está prestando un servicio personal subordinado, los cuales deberá considerar como acumulables y darle el tratamiento correspondiente de conformidad con el Capítulo I del Título IV de la LISR, y así en consecuencia, expedir CFDI de nómina que serán entonces la deducción para la empresa receptora mexicana, debiendo además retener y enterar el ISR correspondiente al SAT.

Lo antes mencionado se refuerza en el hecho de que no obstante, y que normalmente se le reconocen los derechos laborales generados con la empresa cedente, al ser cedido temporalmente un trabajador a la empresa receptora para recibir un servicio personal subordinado, en ese momento y de conformidad con el artículo 33 Constitucional, este extranjero goza de los mismos derechos y garantías que nuestra Constitución otorga a cualquier mexicano. Asimismo, al existir una relación laboral con la empresa mexicana receptora, y de conformidad con los artículos 20 y artículo 1 de la LFT, esta persona gozará de los derechos mínimos e irrenunciables que concede la LFT, es decir, tiene derecho a laborar conforme las jornadas establecidas, a recibir el pago de aguinaldo, horas extras, vacaciones, prima vacacional, PTU y demás derechos y obligaciones consignados en nuestra legislación laboral.

Adicionalmente, y en consecuencia de la relación laboral que se establece con la empresa receptora, esta persona gozará de la seguridad social mexicana. Esto en virtud de que la Ley del Seguro Social no distingue entre extranjeros y mexicanos, al establecer en su artículo 12 que quienes presten un servicio personal subordinado en territorio nacional serán sujetos de aseguramiento en el régimen obligatorio, es decir, deberemos también dar de alta a estas personas ante el IMSS, pagar las cuotas obrero-patronales correspondientes, aportaciones para el retiro (SAR), INFONAVIT y el Impuesto Estatal Sobre Nóminas que resulte aplicable.

En resumen, a esta persona cedida temporalmente le aplica todo lo dispuesto y deberá tratarse como si se fuese un trabajador de nacionalidad y residencia fiscal mexicana.

De hecho, este tratamiento como trabajador mexicano abona para soportar que un trabajador extranjero cedido por una parte relacionada extranjera y que presta servicios personales subordinadas a la empresa

Fiscoactualidades

receptora mexicana no constituye un establecimiento permanente para la empresa cedente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley del ISR, pues queda claro que esta persona al estar subordinada a la empresa receptora mexicana sigue y obedece las instrucciones de esta y no las de la empresa extranjera cedente.

Un punto final de este análisis es el hecho de que México a la fecha tiene celebrado 2 convenios internacionales en materia de seguridad social, uno de ellos con España publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 16 de marzo de 1995, y el otro con Canadá publicado en el DOF el 25 de septiembre de 1998, con los cuales se establece que sólo deberán pagarse las cuotas correspondientes a las ramas de Enfermedades y Maternidad, para lo cual se requiere de un certificado de desplazamiento.

4. Relación laboral:

- Confirmación respecto de si el empleado sigue siendo trabajador y mantiene una relación laboral con la empresa cedente durante el tiempo de duración del acuerdo. En este caso, tanto la empresa cedente y receptora mantienen simultáneamente y de manera temporal una relación laboral con el trabajador, o bien, únicamente la relación laboral se tiene temporalmente entre el trabajador cedido y la empresa receptora.

5. Confidencialidad y propiedad intelectual:

- Obligaciones de confidencialidad del empleado respecto a la información de ambas empresas.
- Acuerdos sobre la propiedad intelectual generada durante el segundo.

6. Responsabilidades y obligaciones:

- Responsabilidades de la empresa cedente (reconocimiento de derechos laborales ganados, cumplimiento de leyes laborales, continuidad en la seguridad social del país de residencia original, continuidad en los planes de retiro de la empresa cedente o de la legislación extranjera aplicable, etcétera).
- Responsabilidades de la empresa receptora (pago de salario y prestaciones, bonos, proporcionar un entorno de trabajo seguro, cubrir gastos específicos, otorgamiento de herramientas de trabajo como celular y computadora, etcétera).

Fiscoactualidades

- Obligaciones del empleado (cumplir con las normas de la empresa receptora, mantener la confidencialidad, etcétera).

7. Gastos y reembolsos:

- Detalle de los gastos que cubrirá cada parte (viajes, alojamiento, transporte, club deportivo, clases de idiomas para él y su familia, pago de colegiaturas, etcétera).
- Mecanismos de reembolso, si aplica.

8. Seguro y responsabilidad:

- Cobertura de seguros (salud, accidentes, responsabilidad civil, etcétera).
- Responsabilidad en caso de daños o perjuicios causados por el empleado durante el periodo convenido.

En relación con los puntos 6 a 8 anteriores, respecto de los pagos de prestaciones en dinero y/o en especie que reciben estos expatriados, habrá que analizar cuáles de ellos pueden calificar como gastos de previsión social de acuerdo con el programa de prestaciones establecido para los demás trabajadores, o bien sí califican como herramientas de trabajo para determinar si estarán gravados para ISR e IMSS, y documentarlos debidamente y actuando como proceda en consecuencia.

9. Terminación del acuerdo:

- Condiciones bajo las cuales el acuerdo puede ser terminado antes de la fecha prevista.
- Notificación requerida para la terminación.

10. Ley aplicable y jurisdicción:

- Ley que regirá el acuerdo (por ejemplo, la ley del país en el cual se realiza la prestación del servicio).
- Jurisdicción para resolver disputas.

Fiscoactualidades

11. Conflicto de intereses:

- Declaración de que el empleado no tendrá conflictos de intereses durante el periodo de prestación del servicio.

12. Acuerdos adicionales:

- Cualquier otro acuerdo específico entre las partes, como formación, equipamiento, participación en la capacitación del personal de la empresa receptora, etcétera.

13. Firmas:

- Firma de las tres partes (empresa cedente, empresa receptora y empleado) para formalizar el acuerdo y condiciones respecto del periodo en el que se prestarán servicios personales independientes.

Una última consideración en este ejemplo al concluir que debemos darle el tratamiento de trabajadores a los expatriados que nos son cedidos temporalmente para prestarnos un servicio personal subordinado, radica en el hecho de que como patrones deberemos darlos de alta ante el RFC para incorporarlos en una nómina y expedir los CFDI correspondientes. Sin embargo, los procedimientos ante el SAT para obtener el RFC de personas físicas de nacionalidad extranjera que tienen la calidad de residentes fiscales no está adaptado a la necesidad inmediata para obtener un RFC, ya que de entrada se requiere de una CURP, la cual se obtiene hasta que se les otorga una FM3 y demuestren su legal estancia en el país. En principio, la calidad de contribuyente fiscal mexicano y de residente extranjero para efectos migratorios son dos cosas muy diferentes, y no debe estar una supeditada la una a la otra, por lo que valdría la pena que la autoridad tuviese un procedimiento más ágil y adaptado a las necesidades de estos expatriados a fin de que puedan cumplir de manera más expedita con sus obligaciones fiscales desde que se encuadran en el supuesto jurídico de ser residentes fiscales mexicanos.

CONCLUSIÓN

Derivado de lo anterior, consideramos que es válido concluir que el tratamiento tanto desde el punto de vista migratorio como fiscal que debe dársele a una persona que viene a prestar un servicio personal, ya sea de manera independiente o subordinada, puede ser tan complicado y variado como tantas personas y particularidades existan en cada caso que se esté documentando y analizando, por lo cual resulta ampliamente recomendable el realizar un análisis multidisciplinario para tratarlo correctamente, esto con el propósito de disminuir en la medida de lo posible cualquier contingencia tanto para la persona física extranjera que presta un servicio en México como para quien lo contrata.