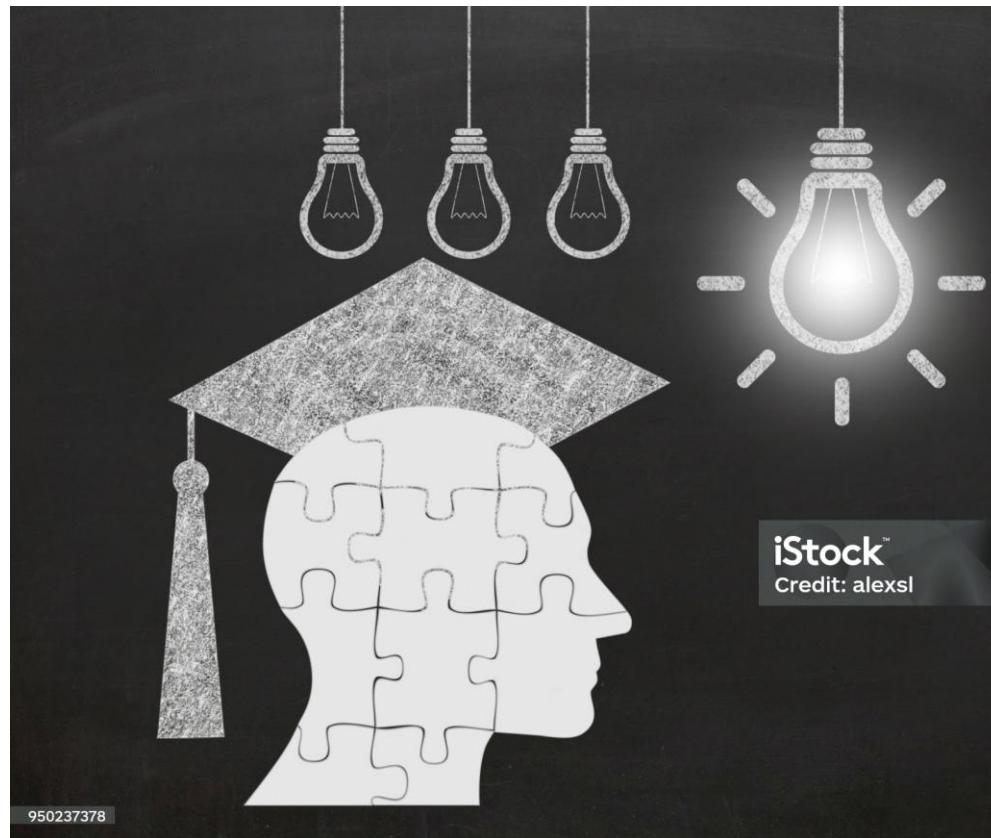


Régimen Fiscal de Expatriados

Elaborado por: Dr. José Manuel Miranda de
Santiago



Curso: Régimen Fiscal de Expatriados



- Este curso tiene como finalidad dotar a los participantes del conocimiento legal, práctico e internacional necesario para atender la fiscalidad aplicable a personas expatriadas, con especial énfasis en el cumplimiento normativo, la doble tributación y la planeación fiscal.
- [Fundamento Legal]
- LISR, CFF, Modelo de Convenio OCDE; Normatividad del IRS y tratados internacionales.
- [Cita]
- OCDE (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio.

Consideraciones Éticas



- La planeación fiscal internacional debe evitar esquemas abusivos o simulados. Es crucial respetar el principio de buena fe y la transparencia ante autoridades fiscales.
- [Fundamento Legal]
- BEPS Acción 12; Código de Ética del CFF.
- [Cita]
- OCDE (2015). Plan BEPS. Acción 12: Divulgación obligatoria de esquemas agresivos.

Problemática Global

- La movilidad internacional genera desafíos fiscales relacionados con la determinación de la residencia fiscal, doble tributación, cumplimiento normativo y coordinación entre autoridades fiscales.
- [Fundamento Legal]
- Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, art. 26 y 31.
- [Cita]
- De Broe, L. (2008). International Tax Planning and Prevention of Abuse. IBFD.



Tema 1

Introducción al régimen fiscal de expatriados

¿Qué es un expatriado?



- Un expatriado es una persona física que se traslada a un país distinto de su país de origen con la intención de desempeñar una actividad económica. Su tratamiento fiscal dependerá de su estatus de residencia fiscal y de los ingresos obtenidos en el país receptor.
- [Fundamento Legal]
- CFF, Art. 9 (Méjico); Modelo OCDE (2017), Art. 4
- [Cita]
- García Novoa, C. (2020). La fiscalidad internacional en la economía digital. Tirant lo Blanch.

Residencia en EE.UU.

- EE.UU. considera residentes fiscales a extranjeros bajo dos criterios:
- **1. Green Card Test**
- **2. Substantial Presence Test**
- Este último implica una presencia acumulada de 183 días en tres años, ponderando los días del año en curso, el anterior y el antepasado.
- [Fundamento Legal]
- Internal Revenue Code §7701(b); IRS Publication 519
- [Jurisprudencia]
- IRS Revenue Rulings y Technical Advice Memoranda.
- [Cita]
- IRS (2022). U.S. Tax Guide for Aliens, Publication 519.



Métodos para evitar la doble tributación



- Los TDT prevén dos métodos:
- - Exención: el país de residencia exonera los ingresos ya gravados.
- - Acreditamiento: permite deducir el impuesto extranjero del nacional.
- [Fundamento Legal]
- Modelo OCDE, Art. 23A y 23B; LISR México, Art. 5 y 6
- [Jurisprudencia]
- Tesis SCJN 1a./J. 43/2009: Jerarquía supraregal de los tratados internacionales.
- [Cita]
- Vogel, K. (2015). Double Taxation Conventions. Kluwer Law International.

Tema 2

Determinación de la residencia fiscal

Residencia Fiscal vs. No Residencia

El residente fiscal tributa por ingresos mundiales; el no residente solo por fuente mexicana. La OCDE establece criterios de residencia: domicilio, centro de intereses vitales y duración de estadía.

[Fundamento Legal]

CFF, art. 9; Modelo OCDE, art. 4.

[Cita]

OCDE (2021). Commentary on Article 4 of the Model Convention.



Artículo 4 - Modelo de Convenio OCDE

- Define la residencia fiscal para efectos de tratados.
- Una persona es residente de un Estado si está sujeta a imposición por su domicilio, residencia, sede de dirección, etc.
- No incluye a quienes están sujetos a imposición solo por ingresos de fuente localizada en el Estado.
- Criterios de desempate para personas físicas: vivienda, centro de intereses vitales, residencia habitual, nacionalidad.
- Para personas morales: se resuelve por acuerdo mutuo entre autoridades fiscales.

Artículo 9 - Ley del ISR (Méjico)

- Personas morales residentes en México y EPs de extranjeros deben pagar ISR.
- Tasa general: 30% sobre el resultado fiscal.
- No establece criterios de residencia; se remite al Código Fiscal de la Federación.
- Complementado con el artículo 9 del CFF para definir residencia fiscal.

Comparativo: OCDE vs LISR

- OCDE: Regula residencia para evitar doble tributación.
- LISR: Establece obligación de pagar ISR por ser residente.
- OCDE: Prevé reglas de desempate entre Estados.
- LISR: Aplica sólo a personas morales, tasa fija.
- OCDE aplica tanto a personas físicas como morales.

Aplicación Práctica

- Una persona puede tener ingresos en varios países.
- El Modelo OCDE define cuál país tiene derecho a gravar.
- México usa LISR y CFF para aplicar ISR a residentes fiscales.
- El análisis de residencia es clave en fiscalidad internacional.

Tipos de Obligaciones

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno, en virtud de que éste prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.





Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, ambas son obligaciones fiscales, podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un **dar** (cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un **hacer** (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etc. etc.) un **no hacer** (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc. etc.), o un **tolerar** (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).

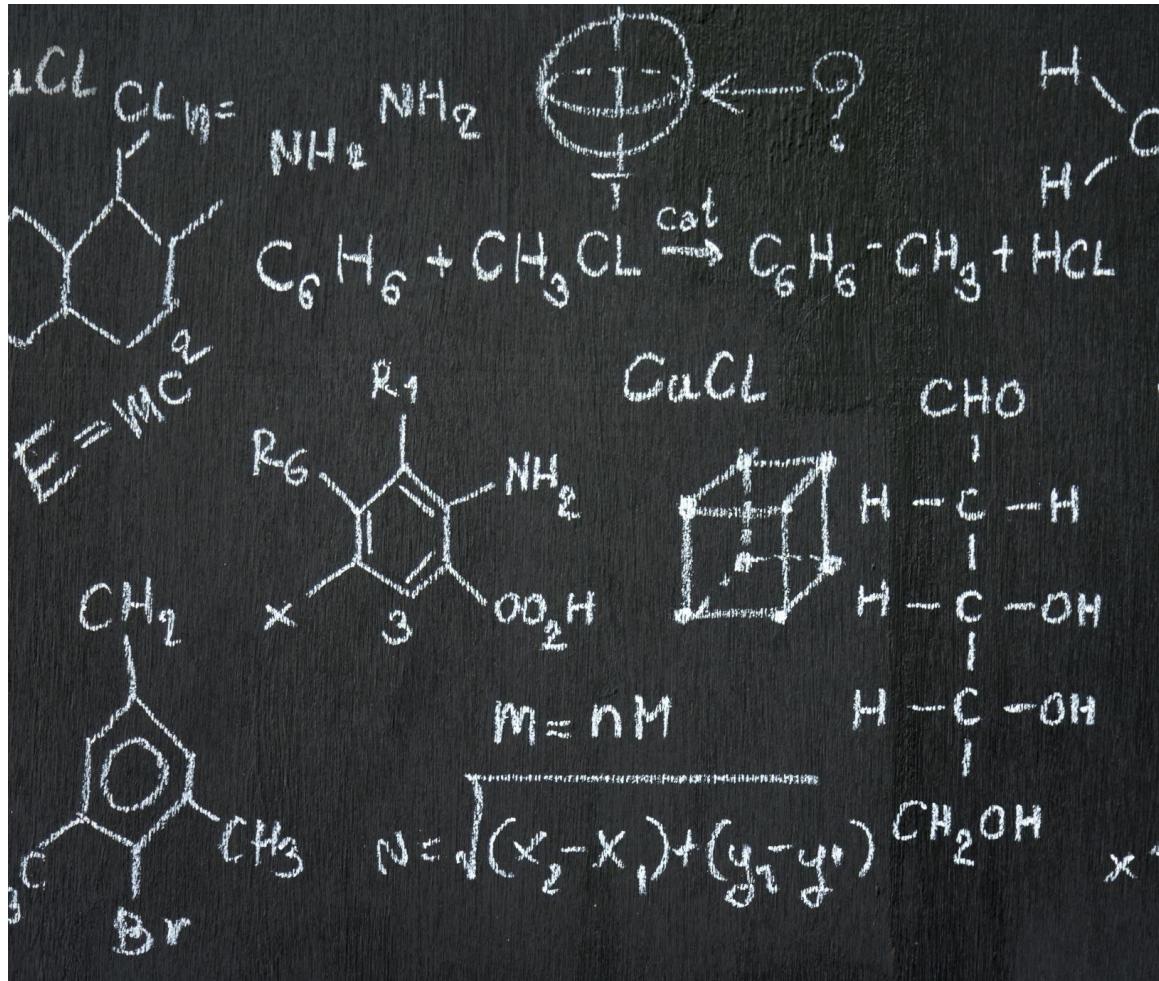


- A la obligación fiscal cuyo objeto es un **dar** la denominamos **obligación fiscal sustantiva** y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un **hacer**, un **no hacer** o un **tolerar** la llamamos **obligación fiscal formal**.
- Usualmente no se hace esta distinción, tanto en la legislación, en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común, a estos dos tipos de obligaciones se les llama simplemente **obligación fiscal**.



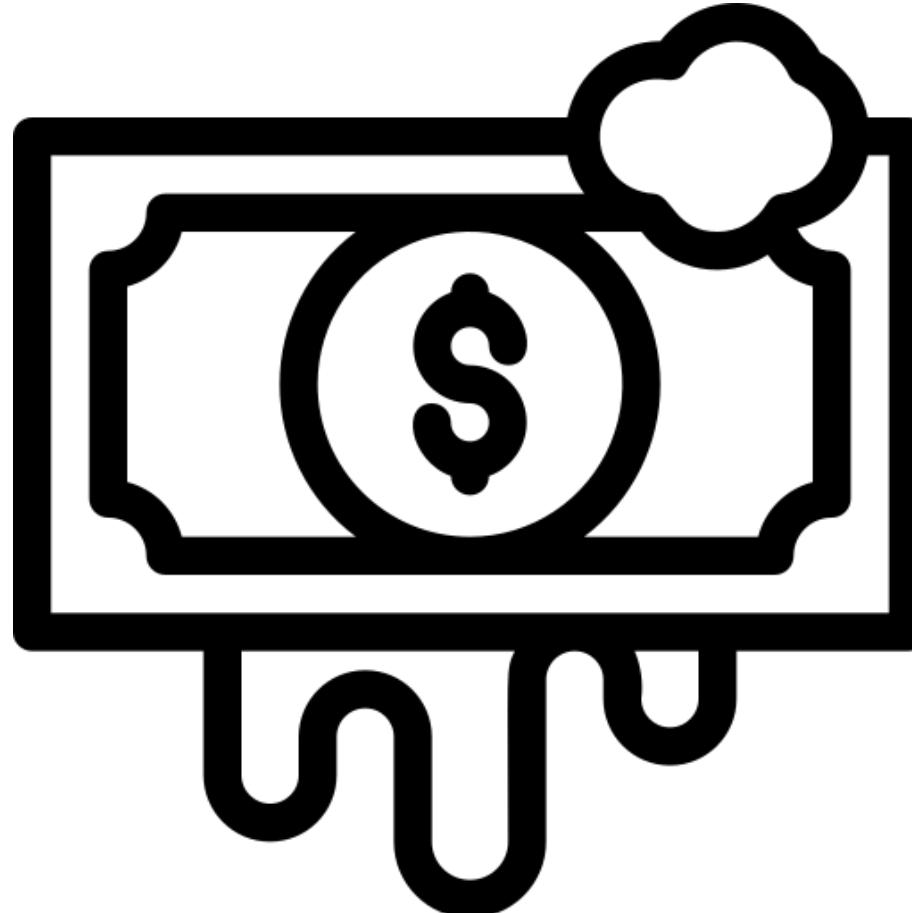
Obligaciones formales

- Cuando una persona moral efectúa un pago al extranjero de los comprendidos en el Título V de LISR, además de la obligación de efectuar la retención y el pago del impuesto correspondiente, se encuentra sujeta a una serie de obligaciones formales que a continuación mencionamos:



- El Artículo 76 de LISR establece las obligaciones de las personas morales. Sin embargo, en este caso en específico, las dos obligaciones que hay que atender están señaladas en las fracciones III, VI y X, referentes a:
- Expedir CFDI donde se asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, de acuerdo al Titulo V, y, el impuesto retenido al residente en el extranjero.
- Declaración informativa de financiamientos del extranjero.
- Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas extranjeras. ANEXO 9 DIM

Obligación de pago



Artículo 2079. El pago se hará en el tiempo designado en el contrato, exceptuando aquellos casos en que la ley permita o prevenga expresamente otra cosa.

Artículo 2190 del Código Civil Federal establece que será exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho, es decir, es exigible una obligación cuando hay ausencia de cualquier término o condición suspensiva que limite la posibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación.

Estructura de los pagos al extranjero

Tipo de pago:

Identificar el tipo de pago y el artículo en el que se regula, ejemplos: Servicios, Intereses, Regalías, Asistencia técnica

Concepto: Definiciones en los propios artículos, art. 175 y CFF

Fuente de riqueza: Identificar en el propio artículo cuando se causa fuente de riqueza.

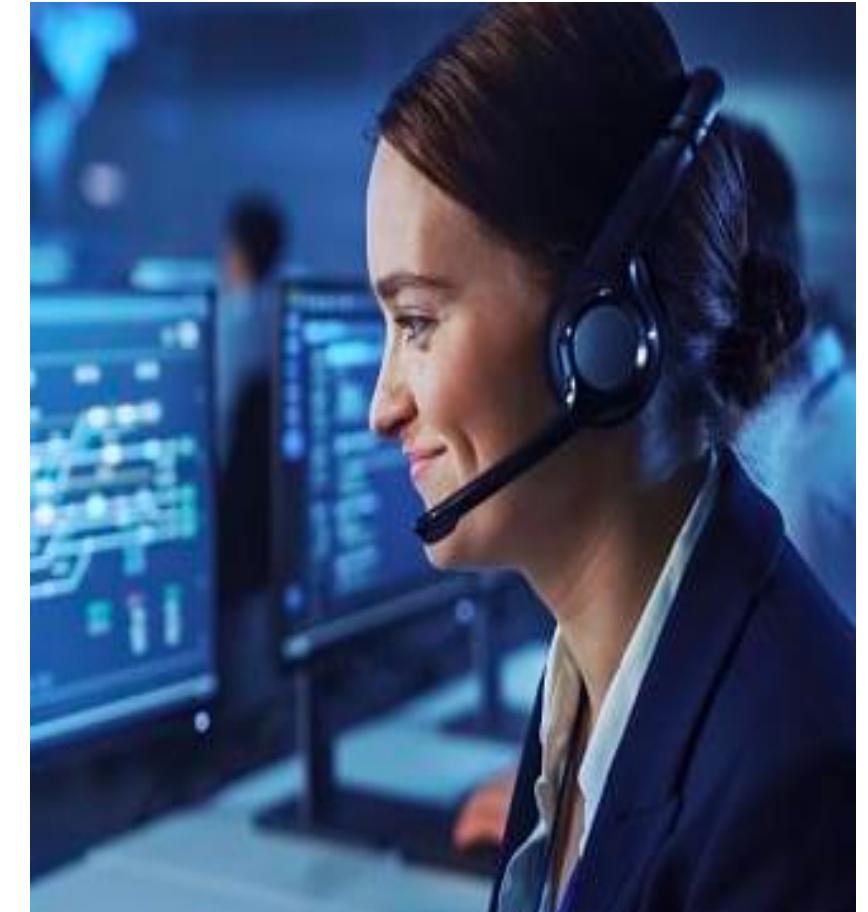
Fuente en Regímenes fiscales Preferentes

Tasa de retención: identificar si el pago es vía retención, la tasa o si es pago directo por el contribuyente.



Interpretación autentica de las rentas tuteladas en el título V de la LISR

- **Artículo 175. Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por:**
- **I. Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado:**
- Los señalados en el artículo 94 de esta Ley, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- **II. Honorarios y, en general, por la prestación de un servicio profesional:**
- Los indicados en el artículo 100 de esta Ley.
- **III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles:**
- Los referidos en el artículo 114 de esta Ley.
- **IV. Enajenación de bienes:**
- Los derivados de los actos mencionados en el art. 14 del CFF, inclusive en el caso de expropiación.
-



Interpretación autentica de las ...

- Actos mencionados en el art. 14 del CFF, inclusive en el caso de expropiación.
- **V. Premios**
- Que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, los mencionados en el artículo 137 de esta Ley.
- **VI. Actividades empresariales:**
- Los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF. No se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de esta Ley.
- **VII Intereses:**
- Los previstos en los artículos 163 y 166 de esta Ley, los cuales se consideran rendimientos de crédito de cualquier naturaleza.

Dispuesto en las fracciones II, III y V de este artículo, también es aplicable para las personas morales.

Extinción de las obligaciones (CCF)



- Pago **Artículo 2062.** Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.
- Novación **Artículo 2213.** Hay novación de contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente substituyendo una obligación nueva a la antigua.
- Compensación **Artículo 2185.** Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.
- Confusión **Artículo 2206.** La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. La obligación renace si la confusión cesa.
- Remisión **Artículo 2209.** Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

TEMA 3

Tributación de los expatriados en México

Marco legal

Art. 31 f. IV CPEUM.

Art. 73 fracc. VII CPEUM. El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 1. Las personas físicas y las 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 fuentes 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.

Expatriados



Principios de Tributación

El principio de la residencia plantea que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta a sus residentes, independientemente de la fuente de origen de esos ingresos. Además, los ingresos obtenidos por los no residentes en el país no serían gravados.

Al proceder de esta manera cada ingreso sería gravado una sola vez, a la tasa del país de residencia de los contribuyentes. La residencia corresponde al país donde se encuentra establecido el contribuyente, pero la determinación legal de esta situación a veces no es fácil.

El principio de la fuente establece que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta sobre los ingresos generados en él. De esta manera, cada ingreso sería gravado una sola vez a la tasa de impuesto del país fuente del ingreso. Ejemplo: Título V de la LISR

Principios de Tributación

- El principio de la nacionalidad establece que se pagará impuesto a la renta en un país, únicamente por el hecho de tener su nacionalidad, sin considerar el país fuente de sus ingresos, ni de la residencia del receptor del ingreso. Ejemplo: EEUU
- El principio de la renta mundial señala que toda persona domiciliada o residente en un país pagará impuesto a la renta por todo tipo de ingresos, sean de fuente doméstica o extranjera. Por lo tanto, un extranjero que obtiene ingresos en México será gravado sin importar que también lo sea en su país. Entonces surge la doble tributación.

Titulo V LISR

- El Título V de la LISR vigente obliga al pago de dicho impuesto a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.
- La fuente de riqueza es el factor de vinculación impositiva para obligar a los extranjeros al pago del ISR.
- Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generados de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo, percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.



Título V LISR artículos 153 al 175

Artículo 153. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste



Título V LISR artículos 153 al 175

(...)

Se considera que FORMAN PARTE de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con **motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación**, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.

- **Ejemplo: viáticos de extranjeros a cargo del residente en México.**

Piramidación por pago al extranjero			
		Base	Retencion
Servicios de Honorarios			25%
Pagos al extranjero		10,000.00	2,500.00
Base		2,500.00	625.00
Base		625.00	156.25
Base		156.25	39.06
Base		39.06	9.77
Base		9.77	2.44
Base		2.44	0.61
Total			3,333.13

Formula

<u>Honorario 10,000</u>		<u>10,000</u>	13,333.33 H. Piramidado
1 - 25%	=	0.75	
13,333.33	X	25%	3,333.33
Ingreso Neto			10,000

Titulo V LISR

- Cuando en los términos del presente Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero.
- Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional **EN EL MOMENTO EN QUE SEA EXIGIBLE LA CONTRAPRESTACIÓN O SE PAGUE.** Para los efectos de este Título, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.
- El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

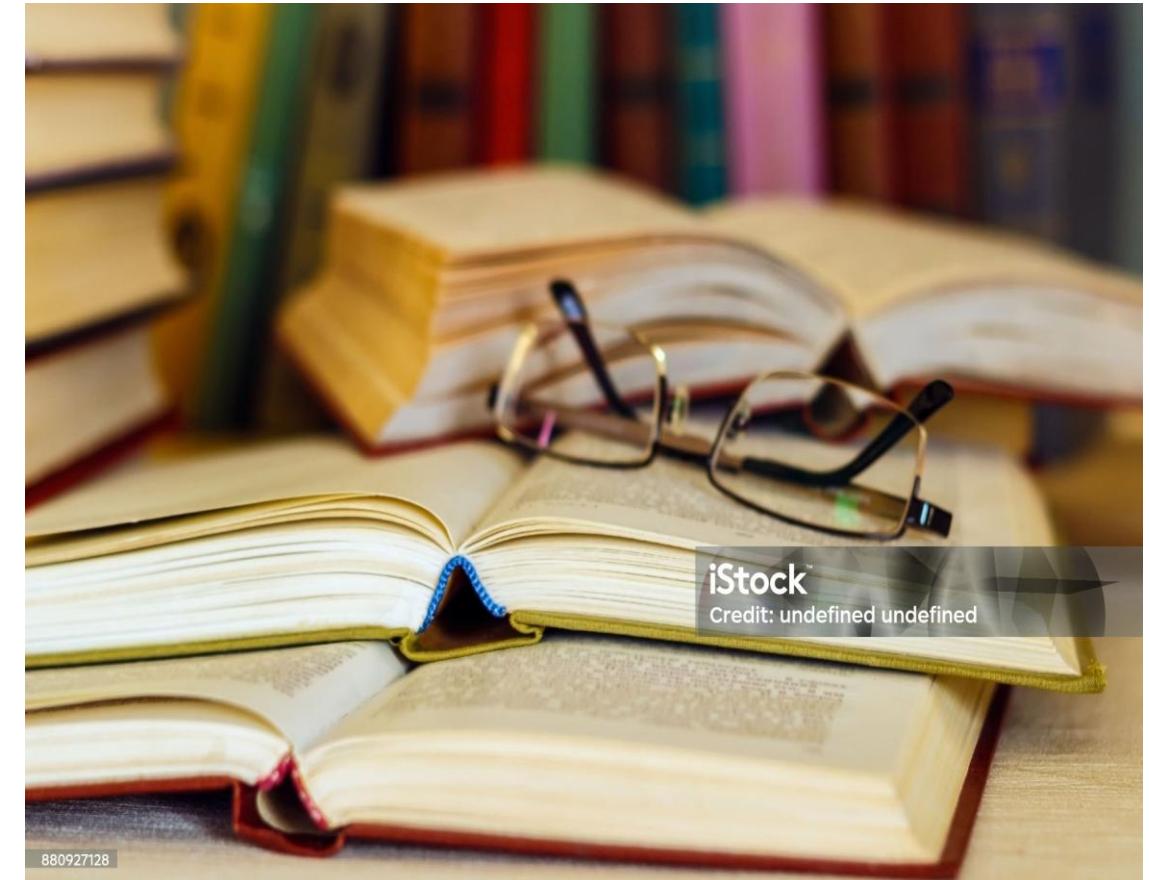


Tema 4.

**Aplicación de tratados para
evitar la doble tributación (TDT)**

Marco Normativo Mexicano

- La fiscalidad de expatriados en México se rige principalmente por la LISR, el CFF y los TDT firmados. La RMF establece reglas administrativas complementarias.
- [Fundamento Legal]
- LISR 2025, arts. 1, 5, 6, , 93, 153; CFF arts. 10, 26, 32; RMF 2025.
- [Cita]
- SAT (2025). Resolución Miscelánea Fiscal.



Impacto de Convenios Internacionales

- Los tratados para evitar la doble tributación firmados por México tienen rango supralegal. Determinan jurisdicción fiscal y métodos para resolver conflictos de doble imposición.
- [Fundamento Legal]
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 133.
- [Jurisprudencia]
- Tesis SCJN 1a./J. 43/2009: prevalencia de tratados internacionales sobre leyes.
- [Cita]
- Carrillo, J. (2022). Derecho Fiscal Internacional. UNAM.



Determinación de la Residencia Fiscal



- En México, se consideran residentes las personas que han establecido su casa habitación o el centro de intereses vitales. Este criterio se aplica de forma similar en el Modelo OCDE.
- [Fundamento Legal]
- CFF art. 10; Modelo OCDE art. 4(2).
- [Cita]
- OECD (2017). Commentary on the Model Tax Convention.

Cambio de Residencia Fiscal



- El cambio de residencia requiere notificación al SAT y tiene implicaciones en la forma de tributación y cumplimiento de obligaciones. Puede implicar consecuencias internacionales (exit tax en algunos países).
- [Fundamento Legal]
- LISR art. 11; CFF art. 27; Ley del Impuesto a la Salida (EE.UU.).
- [Cita]
- United States Internal Revenue Code §877A (Exit Tax).

Residencia en la UE

- La UE armoniza criterios de residencia: más de 183 días, intereses vitales, vivienda permanente. España y Alemania son referentes clave.
- [Fundamento Legal]
- Ley General Tributaria (España), §9; Abgabenordnung (Alemania), §1.
- [Cita]
- European Commission (2021). Taxation and Residence Criteria in the EU.

Comparativo Internacional de Residencia

- México, EE.UU., España y Alemania utilizan días de estancia y centro de intereses vitales, aunque varía la forma de acreditar y notificar residencia.
- [Fundamento Legal]
- Comparativo basado en leyes nacionales y Modelo OCDE.
- [Cita]
- PricewaterhouseCoopers (2022). Worldwide Tax Summaries.

Ingresos Gravables y Exentos



- En México, ciertos ingresos de no residentes pueden estar exentos si no exceden límites o provienen de fuentes específicas. Aplican beneficios de TDT.
- [Fundamento Legal]
- LISR art. 93; Modelo OCDE art. 15; TDT México-España.
- [Cita]
- Klaus Vogel (2015). Double Taxation Conventions. Kluwer Law Intl.

Tema 5.

Obligaciones formales y cumplimiento fiscal

RFC y Régimen Fiscal

- Los expatriados que obtienen ingresos en México deben inscribirse en el RFC si generan ingresos gravables. La omisión puede ser sancionada incluso si ya pagaron impuestos vía retención.
- [Fundamento Legal]
- CFF arts. 10 y 27; LISR arts. 150 y 153.
- [Cita]
- SAT (2025). Guía de obligaciones fiscales para personas físicas extranjeras.

Declaraciones y Pagos Provisionales



- Los residentes y no residentes con establecimiento permanente deben presentar pagos provisionales. Las personas sin EP solo tributan vía retención.
- [Fundamento Legal]
- LISR arts. 5, 14, 150; CFF arts. 31, 32.
- [Cita]
- PricewaterhouseCoopers (2022). Worldwide Tax Summaries.

Sujetos obligados a pagos provisionales

- Residentes fiscales en México (personas físicas y morales): deben presentar pagos provisionales mensuales.
- No residentes con establecimiento permanente (EP): se consideran como residentes para efectos del ISR.
- No residentes sin EP: no presentan pagos provisionales; tributan únicamente vía retención en la fuente.

Fundamento legal

LISR:

- Artículo 5: Sujetos obligados (incluye EP).
- Artículo 14: Pagos provisionales de personas morales.
- Artículo 150: Pagos provisionales de personas físicas.

CFF:

- Artículo 31: Presentación de declaraciones.
- Artículo 32: Obligaciones de los contribuyentes.

Comentario doctrinal

La clasificación entre residentes, EP y no residentes sin EP responde a los principios de:

- Fuente: México grava ingresos obtenidos en su territorio.
- Residencia: México grava la renta mundial del residente fiscal.

Los no residentes sin EP sólo pueden ser gravados mediante retención por parte del pagador mexicano.

Obligaciones del Patrón



- Las empresas que contratan expatriados deben calcular, retener, enterar el ISR y presentar declaraciones informativas sobre pagos al extranjero.
- [Fundamento Legal]
- CFF arts. 26, 32; LISR art. 153; RMF regla 3.17.1.

¿Quiénes debían presentarla?

- Personas físicas y morales residentes en México.
- Establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.
- Cuando realicen pagos a residentes en el extranjero por conceptos gravados por la LISR.

Fundamento legal

LISR:

- Art. 76, fracción X: obligación de informar pagos al extranjero.
- Art. 153 y 156: obligación de retener ISR por pagos al extranjero.

CFF:

- Art. 31, fracción IV: obligación general de presentar declaraciones informativas.

RMF 2025:

- Regla 3.17.4: presentación mediante Formulario 29 (SAT). **Desde 2014 se elimino.** Recomendable hacer un papel de trabajo para efectos del **DICTAMEN o ISSIF**.

ELIMINACION: Declaración Informativa (A-29)

Nombre del receptor	País de residencia	Tipo de ingreso	Monto pagado (USD)	Retención aplicada (%)
TechGlobal Ltd.	Irlanda	Servicios técnicos	50,000	10
Dr. Klaus Vogel	Alemania	Regalías	12,000	15
Servicios Avanzados S.A.	Colombia	Arrendamiento	8,500	25
Inversiones Panamérica	Panamá	Dividendos	100,000	5
AuditUK LLP	Reino Unido	Honorarios	22,000	30

Tratados y tasa reducida

- Si hay tratado para evitar la doble tributación, puede aplicarse tasa reducida o exención.
- Aun así, debe informarse en la declaración.
- Debe indicarse el artículo del tratado utilizado y contar con certificado de residencia fiscal.

- El análisis de este caso especial requiere observar si el contribuyente recupera su residencia fiscal en México conforme al artículo 10 CFF el cual establece:
- Se consideran residentes en México las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en el país. Cuando también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en el país se encuentra su centro de intereses vitales. Se considera que el centro de intereses vitales se encuentra en territorio nacional cuando más del 50% de los ingresos totales del contribuyente en el año calendario provengan de fuentes situadas en México o cuando en el país tenga el centro principal de sus actividades profesionales.
- Además, se debe considerar si los ingresos del extranjero pueden estar sujetos a los beneficios fiscales establecidos en el Decreto publicado en el DOF en 2024, que otorga estímulos a mexicanos repatriados o que retornan al país.
- La decisión entre optar por los estímulos o tributar como residente debe basarse en un análisis costo-beneficio, considerando también la posible aplicación de tratados internacionales para evitar la doble tributación, conforme al Modelo de Convenio de la OCDE y los tratados firmados por México.

Sanciones por Incumplimiento



- El incumplimiento en la retención o declaración de pagos a expatriados genera sanciones económicas y puede implicar responsabilidad solidaria o incluso penal.
- [Fundamento Legal]
- CFF arts. 76, 79, 108; Código Penal Federal art. 400 Bis.
- [Cita]
- SCJN (2021). Jurisprudencia sobre responsabilidad solidaria fiscal.

El incumplimiento en la retención o declaración de los pagos a expatriados es un tema bastante delicado y puede tener consecuencias significativas para las empresas y los responsables fiscales.

1. Sanciones económicas:

En el marco del Código Fiscal de la Federación (CFF), específicamente en los artículos (76, 79, 108), las sanciones pueden incluir multas por omisión de retenciones o la no presentación de declaraciones. Estas sanciones pueden variar en función de la gravedad del incumplimiento y el monto involucrado. Las multas pueden variar dependiendo de la infracción específica.

Por ejemplo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) contempla sanciones que van desde **1,400 hasta 30,730 pesos** por incumplimientos en declaraciones y requerimientos. Además, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece que los pagos efectuados a residentes en el extranjero pueden estar sujetos a retenciones específicas, dependiendo del tipo de ingreso y la fuente de riqueza.

En resumen, el artículo 400 Bis del Código Penal Federal introduce un marco legal concreto que sanciona el incumplimiento de las obligaciones fiscales y resalta la gravedad de no cumplir con la retención y declaración de pagos a expatriados. Incumplir estas disposiciones puede acarrear no solo sanciones económicas, sino también consecuencias penales significativas para los responsables en la empresa.

Si el incumplimiento es grave y se considera evasión fiscal, las sanciones pueden incluir **responsabilidad solidaria** e incluso **consecuencias penales**, como lo establece el **artículo 400 Bis del Código Penal Federal**.

2. Responsabilidad solidaria:

La responsabilidad solidaria implica que, en ciertas circunstancias, tanto la empresa como sus representantes pueden ser considerados responsables por las obligaciones fiscales no cumplidas. Esto significa que las autoridades fiscales pueden exigir el pago de la deuda tributaria a cualquiera de los responsables, lo que puede generar un riesgo adicional para los directivos y administradores de la empresa

3. Consecuencias penales:

El artículo 400 Bis del Código Penal Federal establece que la omisión de contribuir al gasto público, que puede incluir el incumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con expatriados, puede ser considerada un delito. Esto puede llevar a responsabilidades penales, que son mucho más graves que las sanciones administrativas y económicas.

4. Jurisprudencia de la SCJN:

La jurisprudencia sobre la responsabilidad solidaria fiscal resalta cómo los tribunales han interpretado y aplicado las normas fiscales en casos específicos, lo que proporciona una guía sobre cómo se pueden manejar situaciones similares en el futuro. Esto enfatiza la importancia de cumplir con las obligaciones fiscales de manera oportuna y precisa, ya que el contexto legal se encuentra en constante evolución.

En resumen, es esencial que las empresas mantengan una rigurosa vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, especialmente en lo que respecta a pagos a expatriados, para evitar sanciones económicas, responsabilidades solidarias y posibles consecuencias penales.

Tema 6

Estrategias de planeación fiscal para expatriados

Estrategias de Optimización Fiscal

- El diseño adecuado del paquete de compensación puede minimizar la carga fiscal del expatriado y cumplir con las obligaciones fiscales locales.
- [Fundamento Legal]
- LISR arts. 93, 94, 96; Modelo OCDE art. 15.
- [Cita]
- García Novoa, C. (2020). *Fiscalidad Internacional*. Tirant lo Blanch.



Remuneración Internacional

- El uso de stock options, bonos diferidos y pagos en especie exige análisis fiscal en cada jurisdicción, considerando reglas antiabuso y cláusulas de localización.
- [Fundamento Legal]
- LISR art. 94; Ley del ISR de EE.UU. §83.
- [Cita]
- OECD (2022). Transfer Pricing Guidelines, Cap. IX.



Ingresos en el Extranjero

- Los expatriados mexicanos pueden acreditar impuestos pagados en el extranjero sobre ingresos mundiales. Aplica límite proporcional conforme al art. 5 LISR.
- [Fundamento Legal]
- LISR art. 5 y 6; Modelo OCDE art. 23.
- [Cita]
- OCDE (2017). Comentarios al Modelo de Convenio.



La tasa del 25%, aplicable para ingresos provenientes de:

Del Título V de la LISR en vigor, se observar que **no existe precepto alguno que fije una TASA CON EL CARÁCTER DE “TASA GENERAL”** de retención del impuesto a residentes en el extranjero. Por reiteración en algunas disposiciones del Título V, puede observarse que el legislador estableció una tasa del **25%** sobre diversos ingresos de los residentes en el extranjero, provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, por ello afirmamos como válida la tasa como *general*.

- Honorarios, que se regulan en el art. 156;
- Remuneraciones a consejeros, administradores, comisarios y gerentes generales, como se establece en el diverso 157;
- Uso o goce temporal de bienes inmuebles y el servicio turístico de tiempo compartido y el uso o goce de muebles, respectivamente conforme los dispositivos 158 y 159;
- Ingresos derivados de contratos de fletamiento, como se prevé en el art. 158;



Ejemplos tasas de retención



Tipo de pago	Tasa Retención	Fuente de riqueza
Honorarios	25%	Servicios prestados en México
Honorarios	Sin retención	Servicios prestados en el extranjero
Regalías	25%	Se aprovechan en México o se pagan por un residente en México
Regalías por nombre comercial	35%	Se aprovechan en México o se pagan por un residente en México
Publicidad	35%	Se aprovechan en México o se pagan por un residente en México
REFIPRE	40%	

Caso Especial: Expatriado con nacionalidad mexicana

- Los mexicanos que retornan del extranjero pueden optar por estímulos fiscales ya sea a través de estímulos temporales previstos en la legislación o mediante esquemas de repatriación de capitales. Estos beneficios tienen como propósito fomentar el regreso de talento y la inversión productiva en México.
- [Fundamento Legal]
- Regla 3.18.2. y 11.8. del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal 2025(Requisitos para acceder a beneficios por repatriación y retorno al país)



- [Cita]
- Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2024, por el que se otorgan estímulos fiscales a los mexicanos repatriados.
- Artículo 9, fracción II de la Ley del LISR.
(Residencia fiscal de personas físicas con nacionalidad mexicana y centro de intereses vitales)
- Convenios para evitar la doble imposición suscritos por México, que permiten aplicar beneficios por residencia en el extranjero.



- “El retorno de connacionales implica una reconsideración del centro de intereses vitales, lo cual obliga a redefinir el criterio de residencia fiscal conforme a la normatividad mexicana y los tratados internacionales.”— Mizrahi, J. (2023). Fiscalidad Internacional y Repatriación de Capitales. *Revista Mexicana de Derecho Tributario*, 15(2), 67-89.



El análisis de este caso especial requiere observar si el contribuyente recupera su residencia fiscal en México conforme al artículo 9 de la LISR, y si sus ingresos del extranjero pueden estar sujetos a los beneficios establecidos en el Decreto DOF 2024. La decisión sobre si optar por los estímulos o tributar como residente deberá basarse en un análisis costo-beneficio, incluyendo la posible aplicación de tratados para evitar la doble tributación.

“Residencia fiscal. Se configura por el centro de intereses vitales en México, incluso si se conserva nacionalidad extranjera o doble residencia.”

- Hasta la fecha, no se ha identificado un decreto específico publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) durante 2024 que establezca una “repartición de capitales” en México. Sin embargo, existen disposiciones fiscales y estímulos que podrían estar relacionados con el tema.

1. Estímulos fiscales para el retorno de capitales:

El 21 enero de 2025, se publicó un decreto que otorga estímulos fiscales como parte del **“PLAN MÉXICO”**, con el objetivo de fomentar nuevas inversiones y apoyar la estrategia nacional. Este decreto busca incentivar la repatriación de recursos y su inversión en el país.

2. Resolución Miscelánea Fiscal para 2025:

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2025, publicada en diciembre de 2024, incluye diversas disposiciones fiscales que podrían influir en la distribución y retorno de capitales. Aunque no se refiere directamente a una “repartición de capitales”, establece lineamientos que podrían facilitar la inversión y el manejo de recursos en el país.



1. Decreto de Estímulos Fiscales: Plan México

- Fecha de publicación: 21 de enero de 2025
- Objetivo: Apoyar la estrategia nacional 'Plan México'
- Beneficios: Estímulos fiscales para sectores estratégicos
- Observación: No aborda la repatriación de capitales ni beneficios específicos para retornados
- Fuente:
https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5747410&fecha=21%2F01%2F2025

2. Decreto: Seguro Social para Mexicanos Repatriados

- Fecha de publicación: 24 de enero de 2025
- Objetivo: Incorporar a mexicanos repatriados al régimen obligatorio del IMSS
- Beneficios: Acceso a servicios de salud y seguridad social
- Observación: No otorga beneficios fiscales por repatriación de capitales

3. Estímulo Fiscal: Servicios Migratorios

- Fecha de publicación: 31 de diciembre de 2024
- Objetivo: Otorgar estímulo fiscal en materia de derechos por servicios migratorios
- Observación: No relacionado con la repatriación de capitales ni beneficios fiscales para retornados

4. Lineamientos: Beneficios Fiscales a Contribuyentes

- Fecha de publicación: 21 de febrero de 2025
- Contenido: Criterios para beneficios fiscales a contribuyentes acreditados
- Observación: No menciona retornados ni repatriación de capitales

Conclusiones Generales

- No existe decreto vigente en 2024-2025 que regule la repatriación de capitales.
- No hay estímulos fiscales específicos para mexicanos retornados o extranjeros.
- Los decretos encontrados abordan temas de salud, migración y sectores estratégicos, sin beneficios fiscales directos por repatriación.

Caso Especial: Expatriado enviado por casa matriz

Cuando un expatriado es enviado temporalmente a México por su empleador extranjero, debe analizarse si existe establecimiento permanente para efectos fiscales.

[Fundamento Legal]

Modelo OCDE art. 5; LISR art. 2, fr. II.

[Cita]

OCDE (2021). Comentario sobre establecimiento permanente.



Caso práctico

- Empresa mexicana omite retener ISR a trabajador europeo. El SAT determina crédito fiscal. Se analiza responsabilidad solidaria del representante legal.
- [Fundamento Legal]
- CFF art. 26; LISR art. 153.
- [Jurisprudencia]
- Tesis: I.1o.A.64 A (10a.). 'Responsabilidad solidaria por omisión de retención'.
- [Cita]
- SCJN (2022). Semanario Judicial de la Federación.

Tema 7

Resolución de casos prácticos

Caso de Éxito 1

- Expatriado con residencia fiscal en México y Alemania logra acreditar impuestos pagados en ambos países y evita doble tributación mediante TDT.
- [Fundamento Legal]
- TDT México-Alemania; LISR art. 6; Modelo OCDE art. 4 y 23.
- [Cita]
- KPMG (2023). Guía de cumplimiento fiscal internacional.

Caso de Éxito 2

- Multinacional establece plan de remuneración eficiente para expatriados en LATAM, utilizando convenios fiscales y reglas de residencia parcial.
- [Fundamento Legal]
- TDT múltiples; Modelo OCDE art. 15 y 23.
- [Cita]
- EY (2022). Global Mobility and Taxation Trends.

Criterios del SAT y Tribunales



- La autoridad fiscal ha emitido criterios normativos respecto a la residencia, retención y uso de tratados. El Poder Judicial ha ratificado la supremacía de los tratados fiscales y la necesidad de interpretación pro persona.
- [Fundamento Legal]
- Criterio Normativo 4/ISR/N de 2023; Tesis SCJN 1a./J. 43/2009.
- [Jurisprudencia]
- Tesis: 1a./J. 77/2018 (10a.), interpretación pro persona en materia tributaria.
- [Cita]
- SAT (2023); SCJN (2018). Semanario Judicial de la Federación.

Síntesis del Curso

- El régimen fiscal de expatriados requiere conocimiento profundo de legislación nacional, tratados internacionales y práctica comparada. La planeación adecuada permite reducir riesgos fiscales y conflictos jurídicos.
- [Cita]
- García Novoa, C. (2020). *Fiscalidad Internacional*.



Preguntas y Respuestas



- Espacio para resolver dudas sobre la aplicación de TDT, acreditamiento, cambios de residencia, y casos de planeación fiscal para expatriados.



**POR SU
ATENCIÓN
¡GRACIAS!**

cofiDE®
CAPACITACIÓN EMPRESARIAL

CONTÁCTANOS



PÁGINA WEB

www.cofide.mx



TELÉFONO

01 (55) 46 30 46 46



DIRECCIÓN

Av. Río Churubusco 594 Int. 203,
Col. Del Carmen Coyoacán, 04100
CDMX

SIGUE NUESTRAS REDES SOCIALES



Cofide SC



COFIDE



Cofide SC



@cofide.mx