

TRATAMIENTO FISCAL POR LOS INGRESOS OBTENIDOS EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA POR PERSONA FÍSICA RESIDENTE EN MÉXICO

Introducción

Como parte de la globalización en la que hoy en día estamos inmersos, existen cada vez más personas residentes de un país que prestan servicios personales independientes en territorios ajenos al de su residencia.

Los convenios para evitar la doble tributación existentes, de manera general permiten esclarecer el tratamiento que deberán seguir las partes para el pago de sus impuestos, ya sea:

- A través de la retención en el país de fuente de riqueza y el acreditamiento en el país de residencia, o
- Exención en país de fuente de riqueza y el pago de impuesto en el país de residencia.

Sin embargo, existen supuestos bajo los cuales el cálculo del impuesto en el país de fuente debe seguir las reglas locales, por lo que, el presente busca analizar la situación fiscal a la que se enfrenta una persona física residente fiscal en México, que realiza, en su carácter de artista (cantante) presentaciones en Estados Unidos de América.

Desarrollo

Atendiendo a la legislación fiscal americana, los extranjeros que lleven a cabo operaciones en dicho territorio deberán pagar el impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos por dichas actividades.

Por su parte, la legislación fiscal mexicana refiere que las personas físicas residentes en México deberán pagar el impuesto sobre la renta respecto de

la totalidad de sus ingresos, sin importar la fuente de la cual procedan.

El convenio para evitar la doble tributación existente entre México y Estados Unidos señala de manera específica a través del artículo 18, las rentas obtenidas en calidad de artista serán sometidas a imposición en el estado donde se celebre la actividad. El presente análisis se realizará bajo el supuesto de los ingresos obtenidos en Estados Unidos de América correspondientes a una gira celebrada durante el ejercicio 2023, por un cantante mexicano.

1. Extranjeros NO residentes en Estados Unidos de América

Se considera extranjero a una persona que no es ciudadano estadounidense. Clasificados como extranjeros no residentes y extranjeros residentes.

- Los extranjeros residentes generalmente son gravados por su ingreso mundial, al igual que los ciudadanos estadounidenses.
- Los extranjeros no residentes sólo son gravados por sus ingresos de fuentes estadounidenses y por ciertos ingresos directamente relacionados con una ocupación o negocio de los Estados Unidos.

Como regla general, los extranjeros son considerados no residentes, a menos que cumplan con uno de los dos requisitos siguientes:

- Green Card: Residencia permanente legal de los Estados Unidos (formulario I-551, U.S. Permanent Resident Card).
- Presencia sustancial (para esta regla se debe considerar año natural del 1 de enero al 31 de diciembre): Para cumplir con este requisito, la persona tiene que estar físicamente presente en los Estados Unidos durante al menos:
 - o 31 días en 2023;
 - o 183 días durante el periodo de 3 años que incluyen los años 2023, 2022 y 2021; contando:
 - Todos los días que estuvo presente en 2023
 - 1/3 de los días que estuvo presente en 2022
 - 1/6 de los días que estuvo presente en 2021

Atendiendo al ejemplo analizado, el cantante mexicano estuvo físicamente presente en los Estados

Unidos durante 120 días en cada uno de los años 2023, 2022 y 2021.

Para determinar si cumple con el requisito de presencia sustancial para 2023, se cuenta:

Días transcurridos físicamente	Días a considerar	Año
120	120	2023
120	40	2022
120	20	2021
Suma total	180	

Dado que el total para el período de 3 años es de 180 días, no se le considera residente bajo el requisito de presencia sustancial para 2023.

Una vez que se determine la situación de los extranjeros como no residentes, estos únicamente serán gravados por ingreso proveniente de fuentes estadounidenses y por cierto ingreso relacionado con una operación o negocio de los Estados Unidos.

2. Tipos de ingresos

Los ingresos de un extranjero no residente, se dividen en dos categorías:

- Ingresos directamente relacionados con una ocupación o negocio de los Estados Unidos. Estos ingresos, después de deducciones autorizadas, están sujetos a impuestos conforme a tasas graduadas (tasas aplicables a ciudadanos y residentes americanos, que van hasta al 37%).

La legislación fiscal mexicana refiere que las personas físicas residentes en México deberán pagar el impuesto sobre la renta respecto de la totalidad de sus ingresos, sin importar la fuente de la cual procedan.



VIRGINIA SANTIAGO AGUILAR

L.C y Mtra. Contaduría por la Universidad La Salle e Impuestos por la Universidad Panamericana. Directora de Consultoría Fiscal de Tax Advisors. Con más de 8 años de experiencia en consultoría e investigación fiscal. Docente en la Universidad de Ciencias y Administración.

- Ingresos no directamente relacionados con una ocupación o negocio de los Estados Unidos. Sujetos a una tasa fija del 30% conforme a legislación local, o menor atendiendo a tratado.

Si la persona física presta servicios personales en los Estados Unidos en cualquier momento durante el año fiscal, normalmente se considera que participa en una ocupación o negocio de los Estados Unidos, por lo que todo ingreso, ganancia o pérdida para el año tributario que obtiene de fuentes estadounidenses (que no sean ciertos ingresos de inversión) se trata como ingreso directamente relacionado.

Los extranjeros no residentes que reciban pagos de residentes fiscales americanos por las operaciones celebradas serán sujetos a retenciones, en este caso en concreto, atendiendo a lo establecido por la legislación local. Se podrá acreditar el impuesto retenido durante el año como un pago contra el impuesto estadounidense.

Es obligación del extranjero informar a la persona obligada a pagar la contraprestación si es un extranjero residente o no, para que se puedan efectuar las retenciones correctas. Los extranjeros no residentes deberán presentar un Formulario W-8BEN al agente retenedor para que se efectúe la retención del ISR a la tasa del 30% (menor atendiendo a tratado).

2.1 Acuerdos de Retención Central (CWA)

Para el caso específico de artistas o atletas extranjeros que son considerados no residentes que realizan o participan en eventos en los Estados Unidos, se podría entrar en un acuerdo de retención central (CWA, por sus siglas en inglés) con el IRS para ser sujetos a una retención reducida, siempre que se cumplan con ciertos requisitos.

La solicitud tiene que ser recibida por el IRS por lo menos 45 días antes de que el acuerdo entre en vigor para asegurar que el mismo esté en su lugar antes de que la gira comience o el primer evento ocurra, y debe contener toda la documentación soporte especificada en las instrucciones de elaboración del CWA. **Las personas que sean artistas o atletas extranjeros no residentes que presten servicios personales en los Estados Unidos deben solicitar un número de seguro social (SSN) al entrar en territorio americano.**



Las personas que sean artistas o atletas extranjeros no residentes que presten servicios personales en los Estados Unidos deben solicitar un número de seguro social (SSN) al entrar en territorio americano.



El CWA es un acuerdo tripartito entre el artista o atleta, el agente retenedor y un representante autorizado del IRS. Este acuerdo no surte efectos hasta que cada una de las tres partes involucradas lo haya firmado. El acuerdo comprende un evento específico, o una serie de eventos. Si dichos eventos transcurren durante más de un año natural, puede ser necesario que tenga más de un CWA. Previo a la solicitud del CWA, es importante que el artista o atleta se cerciore de estar al corriente con sus obligaciones fiscales frente al IRS (en caso de haberlas tenido previamente).

En el caso que estamos analizando, por ser la primera gira del cantante mexicano en Estados Unidos, y desconocer de la facilidad del CWA, no solicitó el mismo al IRS, por lo que a continuación se detalla el proceso que deberá seguir para el correcto cálculo y entero de impuestos, tanto en Estados Unidos de América como en México.

3. Pago del Impuesto americano

Este proceso se realiza a través del formulario 1040-NR (declaración de impuestos de no residentes). Entre otros, un extranjero no residente debe presentar un formulario 1040-NR si desea reclamar un reembolso del impuesto retenido en exceso o pagado en exceso, tal es el caso que nos ocupa.

3.1 Fechas importantes a considerar

Al tener que cumplir con declaración de impuestos en ambos países (por residencia y por fuente de ingresos), la persona física debe tomar en cuenta las siguientes fechas para el cumplimiento de sus obligaciones:

- 15 de Abril. La fecha límite para la presentación de los impuestos el 15 de abril del ejercicio inmediato

siguiente a aquel en el que se obtuvieron los ingresos a declarar, sin embargo, se tiene la facilidad de solicitar una prórroga de hasta 6 meses para cumplir con esta obligación (15 de octubre).

- 30 de Abril. Las personas físicas mexicanas deberán presentar su declaración anual a más tardar el 30 de abril del ejercicio siguiente al que obtuvo los ingresos.

En ese sentido, se debe recordar que, como residente fiscal en México, se encuentra obligado a manifestar como parte de sus ingresos ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 30 de Abril, los obtenidos de fuente extranjera. Si se solicita prórroga en Estados Unidos, se deberá considerar que la persona física deberá, a través de una declaración complementaria, manifestar los ingresos obtenidos en Estados Unidos, posterior a su declaración en dicho país.

3.2 Presentación de Formatos de Retención por agente retenedor

El formato 1042 – S corresponde al certificado de retención a la que está siendo sujeto el residente extranjero, este formato permite al IRS conocer los ingresos que el extranjero no residente está obteniendo en territorio americano y, por tanto, el impuesto causado por los mismos. Este formato se trata de una declaración de impuestos a nivel federal, atendiendo a la legislación americana, en algunos casos deberá ser complementada

por una declaración de impuestos (y, por tanto, de pago de ISR) a nivel estatal.

En el caso específico el cantante mexicano, sólo fue sujeto a retención federal. No debemos perder de vista que el formato 1042-S indica la totalidad de ingresos obtenidos por el extranjero no residente en Estados Unidos de América, y el pago de impuesto que el retenedor enteró al ISR por concepto de impuesto federal.

Por su parte, los formatos de retenciones estatales reflejan únicamente los ingresos obtenidos en el estado correspondiente, y, por tanto, el ISR enterado en esta localidad. Los ingresos que deberá declarar el extranjero ante el IRS serán los manifestados en el formato 1042-S.

3.3 Presentación de formato 1040-NR

Como parte del 1040-NR, se pueden considerar deducciones que correspondan a gastos realizados por el extranjero relacionados con los ingresos obtenidos en territorio americano.

Para el caso en específico se deberán tomar en cuenta los siguientes montos y consideraciones:

- Al momento de ser sujeto de retención, se tenía contemplado el ingreso de la gira iba a ser por 755,000 USD, por lo que la retención asciende a 226,500.





La legislación fiscal mexicana refiere que las personas físicas residentes en México deberán pagar el impuesto sobre la renta respecto de la totalidad de sus ingresos, sin importar la fuente de la cual procedan.



- Una vez terminada la gira, el ingreso real (percibido) fue de 664,192.

FORMATO 1040-NR	
Concepto	Monto
Ingreso	664,192
Gastos	(164,251)
Otros Gastos	(77,582)
Ingreso gravable	422,359
ISR (28.35% aproximado)	119,739
ISR Retenido a nivel ferederal (acreditable)	(226,500)
ISR a favor (a solicitar)	106,761

3.3.1 Diferencias entre Formato 1042-S y 1040-NR

En ocasiones, los montos manifestados como ingresos en los formatos de retenciones a las que el contribuyente fue sujeto no coinciden con los ingresos a manifestar en la declaración como extranjero (1040-NR). Esto se debe principalmente a que los formatos de retenciones se pueden realizar con ingresos estimados, mismos que pueden tener una variación con el flujo real recibido por el contribuyente (ingreso a manifestar).

Al momento de determinar el impuesto real que se encuentra a cargo del extranjero no residente, se puede tener un impuesto a favor (que podrá ser solicitado en devolución), o bien, un impuesto a cargo que deberá cubrirse.

4. Presentación de declaración anual ante el Servicio de Administración Tributaria

Como se comentó previamente, las personas físicas residentes en México:

- Tienen la obligación de acumular la totalidad de sus ingresos, sin importar la fuente de la cual provengan;



Al momento de determinar el impuesto real que se encuentra a cargo del extranjero no residente, se puede tener un impuesto a favor (que podrá ser solicitado en devolución), o bien, un impuesto a cargo que deberá cubrirse.



- Pueden acreditar el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto causado por la obtención de ingresos provenientes de esta fuente;

Atendiendo al artículo 102 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, las personas físicas residentes en México deberán acumular los ingresos en el momento en que sean efectivamente percibidos. La misma ley, en su artículo 5, señala que se podrá acreditar contra el ISR que corresponda pagar, el impuesto pagado en el extranjero, **siempre que el ingreso acumulado incluya el impuesto sobre la renta efectivamente pagado.**

4.1 Tipos de cambio a considerar

Ingreso

El Código Fiscal de la Federación, a través del artículo 20, indica las contribuciones se causan y pagan en moneda nacional. En ese sentido, el mismo ordenamiento indica que para determinar las contribuciones se estará sujeto al tipo de cambio que se publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Por lo que, para el caso el cantante mexicano deberá atender al T.C. publicado en el DOF un día antes de recibir el mismo en su cuenta.

Impuesto pagado

De manera específica, el artículo 5 señala el tipo de cambio a considerar para determinar el ISR acreditable pagado en el extranjero, debiendo ser el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación en el mes de calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero. Por lo tanto, se deberá considerar el promedio de los tipos de cambio publicados en el DOF del mes en el que el

cantante mexicano presente su declaración 1040-NR en Estados Unidos.

A modo de ejemplo se presenta el siguiente cálculo de los montos a considerar por el residente mexicano como ingresos y como ISR acreditable:

Ingreso neto (después de gastos)	184,341
Impuesto pagado en el extranjero	119,739
Total ingreso acumulable a manifestar en México	304,08
T.C. DOF día previo a la recepción del recurso	18.4128
Ingreso acumulable en MXN	\$5,598,964
Impuesto pagado en el extranjero	119,739
T.C. (promedio de tipos de cambio del mes en el que se pago el impuesto)	16.7971
Impuesto pagado en el extranjero MXN	\$2,011,268

Ahora bien, tal como se observa en el ejercicio de la declaración del formato 1040-NR, el impuesto pagado en Estados Unidos de América por el ingreso percibido en dicho territorio, fue gravado a una tasa menor a la que corresponde en México (tasa máxima de pago de impuesto en México del 35%), por lo que, al momento de presentar en su declaración anual el ingreso obtenido en el extranjero deberá pagar el diferencial de tasas ante la autoridad fiscal mexicana.

