

Incidencia tributaria de la inversión extranjera en México

Yesenia del Carmen Trejo Cruz*

RESUMEN: *La inversión extranjera tiene como finalidad el contribuir al progreso y desarrollo nacional y por regiones en el ámbito espacial que se efectúa. De esta forma los lineamientos constitucionales y legales que la rigen, comprenden los procedimientos y elementos jurídicos que le dan sustento y aplicación.*

En tal virtud la prelación normativa a observarse es diversa, debido a la gama de materias y servicios que son objeto de la inversión extranjera en México, (de acuerdo a su Ley de inversión actual); entre las que destacamos los ordenamientos jurídicos del Sistema Tributario Mexicano, que actúan (a su vez) como conducto para la obtención de ingresos fiscales en el territorio nacional, que permitan mejorar las políticas de cumplimiento a los satisfactores sociales.

Palabras clave: *Inversión extranjera, relación internacional, sistema jurídico tributario, contribuciones.*

ABSTRACT: *The aim of foreign investment is to contribute to the progress and development, both national and regional, according to the territory where it takes place. Thus, constitutional and legal guidelines that bind it over include procedures and juridical aspects that provide its grounds and application.*

Because of that, the legal order of preference is diverse, due to the range of subjects and services that are part of foreign investment in Mexico (according to its current Investment Law). Among them, we point out Mexican Tax System's legal guidelines that act (at the same time) as the way through which it is possible to get fiscal incomes in national territory, that allow improvement of policies that meet social requirements.

Key words: *Foreign investment, international relation, juridical tax system, taxes.*

* Doctora en Derecho Público, Docente e Investigadora de Tiempo Completo en la Facultad de Derecho e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Veracruzana, Perfil PROMEP, Nivel IV en el Programa de Desempeño Académico de la Universidad Veracruzana, Miembro del Sistema Nacional de Investigadores (CONACYT), Miembro de la Academia Nacional de Profesores e Investigadores en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A. C., Especialista en Gestión Tributaria y Estancia Posdoctoral por la Universidad de Castilla-La Mancha de Toledo, España.

SUMARIO: Introducción. 1. Naturaleza y regulación jurídica de la inversión extranjera en México. 1.1 Breve acotamiento histórico. 1.2 Fines económicos de la inversión extranjera. 1.3 De la inversión neutra (pequeño apunte). 2. Normativa tributaria mexicana aplicable en los actos de inversión. 2.1 Notas sobre interpretación para evitar doble tributación internacional en inversión extranjera. 2.2 Tributos por inversión extranjera en México. Consideraciones finales. Bibliografía.

Introducción

El sistema jurídico mexicano contiene la regulación específica de la inversión extranjera en nuestro país, haciendo recaer dicha función y ejecución en las atribuciones del Ejecutivo Federal y sus dependencias administrativas.

La regulación extranjera en nuestro país es considerada como instrumento para la adquisición de recursos materiales, fuentes de ingresos económicos, generación de empleos, prestación de servicios, entrada de divisas, pago de impuestos, entre otros.

En términos constitucionales, encuentra su fundamentación en el artículo XXIX fracción VI, del que derivan las atribuciones exclusivas del Congreso de la Unión para emitir las leyes en esta materia, con restricción legislativa para los Estados y Municipios.

El entorno internacional en el que actualmente participa México, determina la pluralidad de relaciones económicas que permiten el intercambio de bienes y servicios como resultado de la celebración de acuerdos y tratados internacionales, pues bajo estas relaciones bilaterales se acuñan los actos tendentes a invertir en las respectivas jurisdicciones de los países parte.

La globalización es otro escenario que conduce al desarrollo de la inversión extranjera, y optimiza su aplicación internacional y regional, desplegando sus beneficios y efectos.

Las políticas institucionales del actual gobierno precisan la interrelación, planeación y ejecución de la inversión extranjera en el territorio nacional, por medio de los acuerdos internacionales signados y el Plan Nacional vigente para el 2007 al 2012 (ejes 2 y 5).

La tributación obtenida con fuente en la inversión extranjera, se fundamenta en el imperativo constitucional (artículo 31 fracción IV), leyes fiscales federales que

tipifican los actos del inversionista extranjero por concepto de pago de impuestos (Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto Especial a Tasa Única, Impuesto por Depósitos en Efectivo, Impuestos por Importación y Exportación).

Cabe precisar que, aunque la inversión extranjera que se realiza en nuestro país y sus actos correlativos, puedan incidir en las legislaciones tributarias estatales y municipales, el pago de tributos estatales y municipales no será objeto de estudio de la investigación que se presenta, pues el mismo queda delimitado al pago de impuestos en el ámbito federal.

1. Naturaleza y regulación jurídica de la inversión extranjera en México

1.1 Breve acotamiento histórico

La inversión extranjera en nuestro país, corresponde a su desarrollo histórico y social, en atención a los paradigmas constitucionales; aquella, desde siempre (como Nación naciente), no ha tenido una gran acogida. Por ello, la inversión extranjera tiene una fundamentación (más explícita) a partir de nuestro texto constitucional de 1917, en el artículo 27 fracción I y IV. Con intentos de lograr una legislación sólida en esta materia para las épocas posteriores.¹

Los esfuerzos en realizar una legislación en este rubro, se cristalizan en 1973, con la creación de la normatividad de las inversiones extranjeras en México,² este proceso legislativo marcó un nuevo escenario en el que nuestro país se ha quedado inmerso para el desarrollo de normas, acuerdos y tratados internacionales, que

¹ Para 1942 se crea una legislación en materia de inversión extranjera, denominada « "Ley del 51%" como término atribuible a los mexicanos y en 1947 se crea la Comisión Mixta Intersecretarial», (Vid. GARCÍA FLORES, J. G., *Régimen jurídico de la inversión extranjera directa en México*, 2ª ed., OGS, México, 2000, p. IX. Del Prólogo) cuya normativa emanada tuvo aplicación desde esa fecha hasta 1952.

² «desde entonces se siguió una tendencia a abrirse cada vez más a la IED, y para ello las medidas se fueron flexibilizando, como lo demuestran más que los documentos, los hechos. [Pues basta citar como ejemplo que] durante la propia crisis económica internacional del sistema capitalista, las IED encuentran una mayor apertura en las posiciones mexicanas como una alternativa y salida a su crisis para poder equilibrarla... » (Vid. GARCÍA FLORES, J. G., *Régimen jurídico de la inversión extranjera directa en México*, OGS, Op. Cit., p. IX.) desde luego que dicho panorama de coyuntura ha hecho posible que los entes públicos busquen nuevos mecanismos, procedimientos y elementos para optimizar y lograr mayor eficacia en las inversiones extranjeras realizadas en territorio nacional mexicano (sin entrar al cuestionamiento cuantitativo de tales resultados a lo largo de medio siglo de la apertura comercial internacional).

tengan como finalidad la realización de inversiones extranjeras, tanto por nacionales como extranjeros, en el territorio mexicano.

Lo anterior refleja la apertura comercial internacional de la que México viene participando, máxime si se analizan las reformas económicas vertidas a la Constitución en 1984 (sexenio del Presidente Miguel de la Madrid).

Con esta reforma constitucional se fincan las bases que darán un giro a nuestra economía tradicional, regulada exclusivamente por normas internas, pues bajo el tenor de las atribuciones depositadas en el Ejecutivo Federal (a la luz de los artículos constitucionales reguladores de la rectoría económica), éste ejerce tales competencias económicas bajo escenarios supra-nacionales, estableciendo así diversas relaciones económicas internacionales (con sus homólogos), cuyos efectos se siguen reflejando en el desenvolvimiento cotidiano de nuestra sociedad, por medio de la interrelación internacional de normas jurídicas, acuerdos, tratados, bienes, servicios, personas, capitales y derechos.

Lo anterior hace propicia la incorporación (aunque en forma gradual), de la sociedad mexicana y su sistema jurídico a los senderos que conducen a la globalización.³

Las inversiones extranjeras directas (en nuestro país), encuentran mayor eco en programas de gobierno, tal es el caso del Plan Nacional de Desarrollo vigente para el sexenio 1982-1988.⁴

Cabe precisar, como coyuntura, la dualidad de elementos internos y externos⁵ que optimizan la inversión extranjera, en aras de lograr un mejor

³ Término usualmente empleado para dar un entorno diferente a la economía interna de un país, principalmente; como sinónimo de modernidad o interacción en el uso de mercados, bienes, productos y servicios, sin dejar de considerar la incidencia -de tales cambios culturales, tecnológicos y comerciales introducidos- en la vida del derecho, principalmente el Internacional, Tributario e Internacional Tributario.

⁴ Cuya justificación se aprecia en la siguiente cita: "El mundo está cambiando constantemente y como tal tiende a expandirse, este fenómeno es reconocido por propios y extraños; en los países avanzados conforme, se ha acentuado la crisis y restringido la base productiva, han surgido nuevas estrategias de desarrollo industrial basadas en tecnologías avanzadas (... en este sentido se aprecia). La capacidad de desarrollo industrial de las distintas naciones, condicionar la posible introducción generalizada de procesos productivos, más intensivos en el uso de tecnologías modernas; afectando las modalidades de integración de la economía mundial". (Vid. Plan Nacional de Desarrollo 1982-1988, México, en GARCÍA FLORES, J. G., *Régimen jurídico de la inversión extranjera directa en México*, OGS, *Op. Cit.*, p. X.). Esta apertura comercial e introducción de nuevas tecnologías e instrumentos económicos, cobra incidencia en los sistemas normativos tributarios de cada país, como resultado de la interacción supra-nacional y celebración de acuerdos internacionales.

escenario en la economía interna de nuestro país; sin dejar de contemplar los programas de gobierno (federal y de los estados, cuyas tendencias se proyectaban en forma coincidente en apoyo a la inversión nacional).

Bajo este panorama se estructura la normativa⁶ reguladora de las inversiones extranjeras en México, haciendo desaparecer los candados legales que venían operando en todo el territorio (a la luz del mandato constitucional), y que daban lugar a la falta de legislación y programas de gobierno específicos sobre la materia.

Con la puesta en marcha tanto de legislaciones, acuerdos internacionales, programas y acciones, la inversión extranjera adquiere (para el caso de México) como objetivos principales, la introducción de divisas, la incorporación de bienes, servicios, fuentes de empleos y pago de contribuciones. De acuerdo a este último objetivo se estructura nuestro objeto de estudio en el presente trabajo, mismo que será abordado en líneas subsecuentes.

El desarrollo que ha presentado la inversión extranjera, se finca en rubros de explotación, como la industria (de transformación), y el comercio. A éstos se suma en forma reciente (debido a los estímulos y programas derivados de las políticas de la Administración Pública Federal Centralizada), el de servicios.

Otro dato a destacar consiste en que las inversiones en México se circunscriben bajo dos fases (ligadas a los modelos de su economía), en: A) **Modelo Nacional** (1973 a 1989), se observa la ejecución de la inversión extranjera, de

⁵ Como elementos internos que conducen a la inversión extranjera se consideran “a) Las modalidades de expansión del capital extranjero, (por medio de diversas actividades que agilizan su aplicación), exportación de capital, /crédito, /diseminación de empresas transnacionales, /desarrollo de capitalismo monopolista de Estado, /internacionalización de la producción, b) La necesidad de mercados y espacios geográficos de cobertura amplia, c) La crisis misma (que opera para motivar nuevas estrategias e internacionaliza la economía). Y como elementos externos se aprecian principalmente los de carácter económico en “1. Necesidad de capitales extranjeros (directos e indirectos), 2. Tendencia a la asociación de las inversiones interna y externa, y 3. Las ventajas del potencial de la mano de obra”, (Vid. GARCÍA FLORES, J. G., *Régimen jurídico de la inversión extranjera directa en México*, OGS, *Op. Cit.*, pp. X-XI.), (cuyos factores se traducen en poco pago por los servicios prestados, fácil y rápida movilización, pronta capacitación).

⁶ A partir de este periodo se destaca la creación legislativa que ha regulado las inversiones efectuadas en el territorio nacional; normativa que podemos señalar en: Ley de inversión extranjera de 1973, / Lineamientos sobre inversiones extranjeras y propósitos de su promoción (febrero 17, 1984), / Programa Nacional de Fomento Industrial y Comercio Exterior (1984-1988, PRONAFICE), / Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Agosto 15, 1989), / Reglamento sobre Inversión Extranjera Directa (1989), / Ley sobre el control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el uso y Explotación de Patentes y Marcas (abrogada en 1991), Planes Nacionales de Desarrollo, / vigente Ley de Inversión Extranjera (diciembre 27, 1993), y su Reglamento, Tratado de Libre Comercio de América del Norte (Enero 1º, 1994).

acuerdo al modelo económico interno fincado en las bases del nacionalismo y políticas de mexicanización. Sin embargo, se dejaba entrever el camino abierto para la inversión extranjera directa.

En este periodo se hace prevalecer el intervencionismo del Estado-Nación, como el detentador (principal) de las relaciones comerciales internacionales. Se aprecia también el carácter rígido sobre el modelo económico prevaleciente, pues “lo anterior funcionaba (...) a la luz del modelo económico denominado de sustitución de importaciones, el cual a partir de 1989, (...) ha sido desplazado por una nueva política -Neoliberal-, (apoyada en el monetarismo, cuya finalidad es atraer la inversión de los extranjeros en el territorio nacional) por considerarla escasa y fuertemente demandada en todo el orbe”,⁷ de esta forma, surgen las nuevas políticas de inversión extranjera en los rubros de la economía.

B) **Modelo Neoliberal** (de 1989 a la fecha), en este período se observa el nacimiento de la apertura comercial, dando lugar a las inversiones extranjeras directas en el territorio nacional, “así las políticas de mexicanización de la economía son consideradas obsoletas y se diseña la nueva política de apertura de la IED en casi todos los ramos económicos”.⁸

Así, con la firma y entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), se consolida el proceso de incorporación de las inversiones extranjeras directas en el sistema jurídico mexicano, vista la coyuntura jurídica con la reciente creación de la Ley de Inversión Extranjera de 1993, (con vigencia -todavía- del Reglamento de 1989), que surge un año antes de la puesta en marcha de dicho acuerdo internacional.

1.2 Fines económicos de la inversión extranjera

La inversión extranjera en nuestro país, se concibe como una de las actividades recurrentes del Estado, para la generación de empleos y fuente de ingresos en el territorio nacional.

Estas actividades se constituyen dentro del sistema jurídico y constitucional mexicano, como paralelas al desarrollo del Estado en todas sus regiones.

Como entes públicos delegados del Estado, se encuentra el Ejecutivo Federal, (quien en actuación conjunta de las Secretarías de Economía y Comercio y Fomento

⁷ *Ibidem*, pp. 1-2.

⁸ *Ibidem*, pp. 2-3. Para este período se observa una inversión extranjera directa para México, en una escala descendente: Estados Unidos y Canadá (64%), Unión Europea (20%) y Japón (4%).

Incidencia tributaria de la inversión extranjera en México

Industrial), planifica y ejecuta las labores de inversión extranjera en el país, sin dejar de mencionar las funciones respectivas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, en materia de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y Comercio Exterior.

Es menester señalar que, la inversión extranjera circunscribe a efectos económicos en el territorio que se desarrolla, con sujeción a su respectiva ley (de inversión extranjera).

La ley en mención (con vigencia a partir de 1993), determina el objeto y materia de la inversión extranjera en nuestro país, y es considerada ésta como un instrumento jurídico en la búsqueda de los fines de aquélla. Es decir, dicha ley posee un contenido esquemático y enunciativo de los actos propios de la inversión extranjera, sin establecer en forma concreta el desarrollo de tales actos, pues se tendrá que acudir a cada norma específica para observar su regulación por orden jurídico, como sería el caso de educación, pesca, minas, transporte, comunicaciones, etc.

El legislador federal opta por señalar como actos propios de la inversión extranjera, los enunciados relativos al comercio en general, transporte aéreo, industria, educación, comunicaciones, instituciones de seguro, de fianzas, casas de cambio, compañías administradoras de fondo para el retiro, en pesca, en sociedades con propiedad sobre tierras agrícolas, ganaderas y forestales y servicios portuarios,⁹ en cuyos casos la proporción de la inversión extranjera se aprueba en un 25%, 49% y superior al 49%.¹⁰

El último porcentaje (mayor al 49%), lo aprueba la Comisión Nacional de Inversión Extranjera (dependencia de la Secretaría de Economía), para que los inversionistas extranjeros puedan participar en la explotación de bienes y servicios como: servicios portuarios, sociedades navieras, concesionarias de aeródromos, servicios privados educativos,¹¹ servicios legales, agentes de seguro, telefonía, información crediticia, entre otros.

Lo mismo ocurre en la explotación de minas, aguas y bienes inmuebles que, por regla general, se consideran exentos para la inversión efectuada por

⁹ Estos servicios portuarios se traducen en: administración,/pilotaje,/sociedades navieras,/ suministro de combustible.

¹⁰ Vid. Artículos 7 y 8 de la Ley mexicana de inversión extranjera.

¹¹ En nivel preescolar,/primaria,/secundaria,/ educación media y superior.

extranjeros, en cuyos supuestos legales, quedará bajo la autorización de la Secretaría de Relaciones Exteriores, con sujeción al contenido constitucional.¹²

Como se puede apreciar, la inversión extranjera en nuestro país, comprende como objeto de explotación bienes, recursos y servicios que, bajo un plano tradicional del derecho, pueden resultar prohibidos para el particular o exclusivos al ejercicio de los entes públicos a la luz del texto constitucional actual, pero que en virtud de los escenarios económicos internacionales de los que México es parte, se colocan bajo un plano de discrecionalidad legal para su pronta ejecución y explotación por nacionales y extranjeros.

Con la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio (TLCAN), se pretende potencializar la economía, debido a su capítulo XI que regula la inversión zonal, incorporando así a México (frente a Canadá y Estados Unidos) a la zona de libre comercio erigida.

A la par de los ingresos, bienes, servicios y empleos generados por la inversión extranjera realizada en el territorio nacional, (ya sea en virtud del TLCAN o proveniente de otro país), se supone una incidencia favorable en su entorno económico y social;¹³ sin entrar al análisis positivo o negativo de tales expectativas, se aprecia la opinión doctrinal de expertos, que consideran que el sistema financiero mexicano se ha visto favorecido (a partir del TLCAN), con la incorporación de las filiales de las Empresas Transnacionales (grandes, medianas y pequeñas) a la economía interna.

1.3 De la inversión neutra (pequeño apunte)

La regulación de la inversión extranjera en nuestro país (Ley de Inversión extranjera), obedece a la necesidad de tipificar los supuestos que permiten su realización, por nacionales y extranjeros, en territorio mexicano.

El ordenamiento mencionado establece los elementos y mecanismos jurídicos que conforman el objeto materia de la inversión. Sin precisar el procedimiento que pueda recaer a cada tipo de inversión, pues de acuerdo a las materias que

¹² En el Artículo 27, fracción I, constitucional.

¹³ Los rubros que se tendrían que ver favorecidos de cara a la incorporación de México al libre mercado, son: tasas de crecimiento económico,/ demanda de mano de obra,/ desarrollo tecnológico,/ progreso nacional,/ desarrollo económico con justicia social,/ evoluciones del orden político,/ administración de justicia acorde a los sectores productivos y laboral,/ uso racional de los recursos naturales en vías de un sistema ecológico viable,/ orden educativo eficiente. (*Vid. Ibídem*, p. 30).

Incidencia tributaria de la inversión extranjera en México

constituyen ésta, se encuentran, además de los actos de comercio, otras, como servicios, bienes sujetos a explotación y derechos.

La función del legislador (en la ley de inversión), no ha consistido en definir las inversiones que pueden realizarse por los sujetos (personas físicas o jurídicas), sino en destacar su elemento objetivo.

Sin embargo, se aprecia del numeral 18 de la Ley en comento, la denominación de la inversión neutra, regulada como un acto preferente para las sociedades nacionales.

La inversión neutra se traduce en una limitante (aparente) para los sujetos inversionistas extranjeros, pues ésta se hace constituir sobre actos de inversión de las empresas mexicanas, que contengan cláusula de exclusión (de extranjeros) en sus estatutos, o bien, que su capital no se integre con capital extranjero. También se equiparan, a la inversión neutra, los fideicomisos celebrados por los inversionistas nacionales.

La inversión neutra tiene tres conductos para su realización, entre los que destacamos el referido al capital social de la empresa mexicana, pues resulta una figura que, *a contrario sensu*, puede dar mayores privilegios legales.

La finalidad de considerarse a los bienes y al capital que comprende la inversión neutra, exclusivamente nacionales, permite que, la integración de éste pueda ser mixto (capital nacional y extranjero), sin que tenga que ser reportado como tal, pues el mismo ordenamiento legal dispone que no se considerará dicho capital para efectos de inversión extranjera.

Lo anterior puede dar lugar a simulación de actos que tenga efectos negativos para la inversión y sus efectos económicos, al dejar de someter el capital “no nacional” a los procedimientos legales, como es el caso de la normativa de migración, fiscal, financiera, Ley General de Población, y demás correlativas.

Por otra parte, se provoca la falta de transparencia en el desarrollo de dicha inversión (neutra), pues se deja abierta a cualquier acto en los que pueda recaer, siendo los señalados como autorizados (exclusivamente) para los inversionistas nacionales.¹⁴

¹⁴ Transporte terrestre nacional, uniones de crédito, instituciones de banca, comercio de gas, gasolina, servicios de radiodifusión, televisión y cable. *Vid.* Artículo 6, LIE.

2. Normativa tributaria mexicana aplicable en los actos de inversión

Las inversiones desarrolladas por entes económicos, requieren de una tipificación expresa que haga más expedita su realización. Para ello, los sistemas jurídicos de cada país establecen, en sus normativas internas, su respectiva regulación.

Para el caso de México, esta regulación se observa, en principio, en el texto constitucional (artículo 73), Ley de Inversión Extranjera y su reglamento, Código Fiscal de la Federación y su reglamento, Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, así como en normas de comercio exterior.

La inversión extranjera efectuada al interior del territorio nacional, se encuentra sustentada por las actividades (básicamente) de la persona jurídica, por medio de actos de comercio, importación, exportación, servicios de bienes y personas, tránsito de mercancías y bienes intangibles.

Materialmente, en el ámbito tributario, el inversionista hace las veces de un contribuyente, que puede ser clasificado en un régimen general de ley, (principalmente, en función de los ingresos fiscales que perciba en cada ejercicio), o bien, cumplir con los requisitos de un contribuyente perteneciente a un régimen intermedio (en atención a los porcentajes señalados en la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En otras palabras, el sistema tributario mexicano regula la inversión extranjera, efectuada por nacionales y no nacionales, cuyos efectos se reflejan en el pago de contribuciones, por la explotación de bienes y servicios, fuente de ingresos, casa matriz, establecimiento permanente, empresas holding y filial, ubicados en el territorio nacional. De cuyas actividades se deriva el ingreso, cánones, regalías e intereses, que actualizan los supuestos tributarios, generando, por lo tanto, el pago de contribuciones.

Es de tomarse en cuenta que, la inversión extranjera implica muchas aristas, como es el caso de los tratados internacionales, planificación fiscal, normativa mercantil, precios de transferencia, derecho internacional tributario, entre otros aspectos.

Lo anterior implica (para el contribuyente-inversionista), el conocimiento y asesoría en diversas normativas e instrumentos jurídicos que le permitan la ejecución de su actividad principal en el país extranjero.

En el caso específico de la celebración de convenios internacionales, las inversiones se ajustarán al contenido de dicho acuerdo y normas internas de los países contratantes, con la finalidad de evitar la doble y múltiple imposición tributaria, pues el pago de contribuciones no debe constituir un obstáculo para el desarrollo de las inversiones extranjeras.

Los sujetos activos de las inversiones extranjeras, deben considerar la vinculación jurídica y económica que posea el país donde reside su inversión, frente a otros países.¹⁵

2.1 Notas sobre interpretación para evitar doble tributación internacional en inversión extranjera

Los criterios aplicables en materia fiscal (jurisdiccional y administrativa), atienden a una observancia constitucional y legal, en beneficio (principal) de los contribuyentes.

Lo anterior supone la creación de una relación jurídico-fiscal entre los particulares y el Estado, bajo la jurisdicción vigente en el ámbito espacial nacional. Sin embargo, esta relación interna del derecho fiscal, presenta cambios cuando su desarrollo se realiza en ámbitos extraterritoriales, como es el caso de los sujetos del derecho internacional fiscal, que actúan en su calidad de soberanos (Poder Ejecutivo Federal), para la celebración de acuerdos y normativas internacionales.

Los tratados internacionales, como producto de las relaciones internacionales fiscales, propician el surgimiento de principios, reglas, mecanismos e instrumentos que permitan su aplicación y eficacia entre las partes, por medio del cumplimiento directo entre sus destinatarios.

Las normas tributarias, con fuente en un tratado internacional, son obligatorias para las partes que intervienen en dicho convenio, sean autoridades fiscales o contribuyentes inversionistas.

Las partes también deben dar cumplimiento a los criterios y estándares internacionales dictados por la OCDE, que les obligan a observar y cumplir con tales lineamientos.¹⁶

¹⁵ Como ejemplo de lo mencionado podemos citar las inversiones que realice el inversionista mexicano en el territorio español, en cuyo país también rigen las normas comunitarias, como fuente reguladora de las inversiones, por medio de su derecho originario (Tratado de Roma) y derivado (derecho comunitario y directivas).

Los órganos judiciales, bajo esta alusión, sostienen que las autoridades fiscales están obligadas a conocer y aplicar los lineamientos de interpretación de la OCDE: “La interpretación auténtica es aquélla que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que [...] se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros [...]”,¹⁷ así como los instrumentos que permitan una adecuada y correcta aplicación de sus contenidos.

Con este criterio se crea el deber explícito para los entes fiscales encargados de conocer y dictar las resoluciones relativas a la solución de conflictos o vinculantes con las normas emanadas de un tratado internacional.

La aplicación de las normas tributarias (con fuente en diverso acuerdo internacional), para evitar la doble imposición, implica el recurrir al sistema tributario interno de cada país miembro; por lo tanto, las autoridades fiscales, como tales, tienen que llevar a cabo la interpretación dual de estas normas (de carácter nacional -por origen-, y de naturaleza externa -por derivación de tratados-).

Bajo este tenor, los contribuyentes gozarán de una protección a sus esferas jurídica y económica, en razón de que dicha interpretación que se haga de los acuerdos tributarios internacionales, por cualquier país miembro, debe ser acorde a los términos señalados por el Modelo de Convenio y lineamientos de interpretación, para evitar la doble tributación dictados por la OCDE.

2.2 Tributos por inversión extranjera en México

Con la actividad económica internacional, los sujetos (nacionales o extranjeros) que realizan las inversiones en el territorio mexicano, actualizan el marco normativo tributario interno y, por ende, quedan obligados al cumplimiento de deberes fiscales.

¹⁶ En este sentido se aprecia el deber específico de las autoridades fiscales (en principio), para conocer y aplicar éstos procedimientos y reglas, en materia de interpretación para evitar la doble imposición tributaria.

¹⁷ *Vid.* DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA. Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis aislada Núm. I.9º. A.76 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, septiembre de 2003, p. 1371.

La Constitución Mexicana, en su artículo 31 fracción IV, contiene el fundamento general para el pago de las contribuciones, destinadas al gasto público, aunque en forma estricta se hace este señalamiento para los mexicanos, en forma extensiva se observa en las leyes fiscales secundarias, a cargo de los extranjeros, la obligación de contribuir al erario público, en forma similar a los sujetos fiscales con nacionalidad mexicana.

Las cargas fiscales que les toca asumir a los inversionistas, refieren a los distintos ordenamientos tributarios federales, vigentes en dicho sistema.

Hay que tomar en cuenta, en cada caso concreto, la actividad o servicio que origina el pago de impuestos, pues haciendo alusión a la celebración de acuerdos internacionales, los sujetos pasivos fiscales tienen a su favor la finalidad de éstos: evitar la doble imposición (en sus países de origen y el lugar de residencia o desarrollo de su actividad gravada).

Sin más preámbulo, las contribuciones que se derivan por los actos de inversión extranjera son los que se mencionan a continuación.¹⁸

a) Impuesto sobre la renta

Están obligados al pago del impuesto sobre la renta, las personas físicas y morales que realizan una actividad empresarial en territorio nacional, en forma directa o por medio de un establecimiento permanente¹⁹ o representación.

En el artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta,²⁰ se mencionan los ingresos que recibe un extranjero, en territorio nacional, por la prestación de servicios profesionales. Los ingresos que obtiene se atribuyen a una fuente directa

¹⁸ En el presente trabajo no se desarrollan todas las fases del tributo a pagar por actos de inversión extranjera, pero sí se precisan los supuestos normativos que les dan nacimiento.

¹⁹ Para tales efectos, establecimiento permanente es "cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen reformas parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, [en este concepto, también se comprende a las] sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales". *Vid.* CURIEL LIZARRAGA, G., *Guía práctica del inversionista extranjero en México*, Ed. Tax, México, 2008, p. 184. Y artículo 2º de la Ley del impuesto sobre la renta.

²⁰ "INGRESOS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ARTÍCULO 4º. Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente..." (*Vid.* Ley del Impuesto sobre la Renta).

(por la ganancia o actividad desarrollada) e indirecta (por las prestación de servicios profesionales). En el primer caso se aprecia una relación de explotación sobre un bien o en atención a una relación laboral precedente, que origina el pago del tributo (como retenedor o trabajador) y, en el segundo caso, hay una relación de independencia entre los sujetos, cuya obligación de pago se finca en la prestación de un servicio.

En el encabezado del artículo 1º de la ley citada, se mencionan las personas, físicas y morales, obligadas al pago de la renta, bajo tres supuestos: Residentes en México,²¹ residentes en el extranjero con establecimiento permanente²² y residentes en el extranjero.²³

b) Impuesto empresarial a tasa única

Están obligados al pago de este impuesto, personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan por las actividades de enajenación de bienes, la prestación de los servicios independientes y, por otorgar el uso o goce temporal de bienes (LIETU, Artículo 1º). Los inversionistas²⁴ quedan sujetos al pago de este gravamen, a partir del 1º de enero de 2008, por las actividades que se mencionan con antelación.

En el pago de la contribución que se comenta, los inversionistas, cuyo objeto de la inversión recaiga en la constitución de fideicomisos,²⁵ se sujetarán a lo

²¹ "Artículo 1º, fracción I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan".

²² "Artículo 1º, fracción II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente".

²³"Artículo 1º, fracción 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".

A estos supuestos normativos debemos agregar los relativos al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que se dispone el tratamiento para extranjeros, "por obtener ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos, provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, aun cuando no tengan establecimiento permanente en el país". *Vid.* CURIEL LIZARRAGA, G., *Guía práctica del inversionista extranjero en México*, *Op. Cit*, p. 202.

²⁴ "Artículo 1º, fracción III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes... Residentes en el extranjero: Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento ..." (*Vid.* Ley del Impuesto a Tasa Única).

²⁵ "Cuando las personas realicen actividades por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única a través de un fideicomiso, la institución fiduciaria determinará, en los términos de esta Ley, el resultado o el crédito fiscal (...) cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las

dispuesto en el Capítulo IV, Artículo 16 primer párrafo, de la citada ley. Se consideran exentas en el pago de este tributo, las sociedades cooperativas y fideicomisos, que lo sean para efectos de la Ley de Inversión.²⁶

Para el pago del presente tributo se debe tomar en cuenta el contenido del artículo 6º fracciones I y V,²⁷ relativo a las deducciones autorizadas por ley, que proceden contra el cumplimiento de los deberes tributarios de los inversionistas por el impuesto especial a tasa única.

c) Impuesto al valor agregado

Los contribuyentes por actividades de inversión extranjera, están obligados al pago del impuesto al valor agregado cuando, en territorio nacional “I. Enajenen bienes, II. Presten servicios independientes,²⁸ III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes, IV. Importen bienes o servicios”.²⁹

El impuesto al valor agregado, es uno de los principales impuestos que, por ser indirecto, traslativo y multifásico, permite la recaudación de recursos económicos, por las etapas que se han de desarrollar en los procesos de los actos propios de las inversiones (ya sean servicios y explotación de bienes).

d) Impuesto a los depósitos en efectivo

Las autoridades fiscales cobrarán el pago del impuesto por depósitos en efectivo que efectúen los contribuyentes, “personas físicas y morales, (...) respecto de todos

obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales”. (Vid. Ley del Impuesto a Tasa Única).

²⁶ LIETU, Artículo 4º, fracción II, e.

²⁷ “Artículo 6º Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos: fracción I. Erogaciones por adquisición de bienes, servicios independientes... Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley”. (Vid. Ley del Impuesto a Tasa Única).

Del contenido anterior se derivan los beneficios relativos a las deducciones autorizadas por ley, para los inversionistas sujetos a las leyes fiscales mexicanas, obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única. Con esto, el legislador nacional pretende evitar la doble imposición tributaria internacional, así como dar un tratamiento equitativo para los inversionistas (nacionales y extranjeros), en el territorio del país.

²⁸ HERNÁNDEZ RAMÍREZ, L., *Comercialización internacional de los servicios en México*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1998. La obra de la autora Laura Hernández, muestra el tratamiento que reciben los servicios profesionales, de cara a las inversiones extranjeras, que tienen como marco la celebración de un tratado internacional.

²⁹ Vid. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero”.³⁰

No se consideran depósitos en efectivo otros actos u operaciones como “transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento...”³¹

Sobre este último apunte, podemos precisar que el pago del impuesto por los depósitos en efectivo limitados a un monto máximo de \$25,000.00 (VEINTICINCO MIL PESOS 00/100 MN), no comprende las transferencias electrónicas, en cuyo caso, el monto puede exceder dicho límite económico. Por otra parte, habría que considerar que el destino de las transferencias electrónicas, en materia de inversión extranjera, implica su ubicación en otra jurisdicción fiscal y, con ello, se puede originar la elusión fiscal en el sistema tributario mexicano, propiciando mayores ventajas al inversionista extranjero.

e) Impuestos por comercio exterior

En materia de comercio exterior, se observa una gran actividad de los sujetos inversionistas, en razón de la naturaleza que guarda la inversión extranjera en nuestro país, y que, de acuerdo a la ley de la materia, puede ser desarrollada por medio de servicios,³² actos de comercio y explotación de bienes.

En el presente acápite, cabe la precisión sobre las relaciones internacionales que se celebran y que regulan, a su vez, los actos propios de las inversiones, ya sean importaciones o exportaciones, que se circunscriben a los contenidos de los tratados internacionales. Bajo este tenor, el pago de contribuciones al interior del país (por dichas operaciones), quedarán sujetas a las obligaciones tributarias de los contribuyentes por actos gravados en la legislación de comercio exterior.

La inversión extranjera se verá gravada:

... A través de los aranceles de aduanas, los Estados regulan y controlan las importaciones y exportaciones que se hacen del territorio de un país al territorio de otro. Mediante el pago de

³⁰ Artículo 1º. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

³¹ Artículo 1º, párrafo segundo. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

³² En materia de servicios, que constituyen también el objeto de las inversiones extranjeras, consultar la obra de HERNÁNDEZ RAMÍREZ, L., *Comercialización internacional de los servicios en México*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1998, que aborda el estudio de los servicios (marco jurídico) que forman parte del comercio internacional, entre los que figuran los señalados (servicios profesionales) en materia de tratados internacionales como el TLCAN, p. 119 y ss.

Incidencia tributaria de la inversión extranjera en México

contribuciones aduaneras y el cumplimiento de otros requisitos más, los aranceles resultan el medio adecuado para establecer y mantener el control gubernamental sobre el comercio exterior...³³

Las contribuciones por comercio exterior representan la entrada de divisas a nuestro país, debido a las diversas inversiones que se efectúan en su territorio, pues debemos recordar que uno de los objetivos de la apertura de la inversión extranjera, de acuerdo a la ley reglamentaria, consiste en la entrada de divisas, derivada del pago de contribuciones -internas y externas-.

México (a nivel internacional) participa, a partir de 1970, con el llamado Sistema Arancelario Armonizado,³⁴ reconocido por todos los países que integran la Organización Mundial del Comercio (OMC).

El pago de contribuciones por concepto de comercio exterior, se realiza a través de aranceles aduaneros, ³⁵ reconocidos bajo la denominación: *Ad-valorem*.

Consideraciones finales

Las inversiones extranjeras realizadas en México, en atención a su ley regulatoria, guardan una vinculación importante con el sistema tributario mexicano, bajo el

³³ MARTÍNEZ VERA, R., *Legislación del comercio exterior*, 2ª ed., Ed. Mc Graw Hill, México, 2000, p. 152.

³⁴ Este sistema así denominado, es producto de las diversas negociaciones que se realizaron a nivel internacional, con la finalidad de simplificar los procedimientos que regulan el comercio exterior, pues cada país posee sus propias reglas internas para determinar las contribuciones, tasas y porcentajes. De ahí que, debido a su armonización (teniendo como precedentes las nomenclaturas del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas y el Sistema de Clasificación Estándar para el Comercio Internacional), se eliminan las múltiples y variadas tarifas arancelarias, para crear un sistema neutro, preciso, rápido y simplificado, que brinde eficacia a los actos de comercio internacional, en el ámbito de las inversiones entre países.

“La adopción en México de este Sistema Armonizado se hace a través de dos leyes expedidas por el Congreso de la Unión (...) Ley General de Importación y Ley General de Exportación. También cabe mencionar las facultades que en esta materia -inversión extranjera-, le corresponden al Poder Ejecutivo Federal, en los términos señalados por el segundo párrafo del artículo 131 constitucional (...) para reformar, modificar, suprimir, aumentar o disminuir las fracciones arancelarias contenidas en estas leyes...” (Vid. MARTÍNEZ VERA, R., *Legislación del comercio exterior*, Op. Cit., p. 152).

³⁵ El arancel aduanero “es un instrumento de la política gubernamental de los Estados en su comercio exterior”. Se le puede identificar en atención a diversas definiciones doctrinales. “Es una tarifa oficial que reviste la forma de una ley y determina los derechos que se han de pagar sobre la importación, exportación o tránsito de la mercancía”. El arancel aduanero también se le conoce en forma más simple como “una nomenclatura que contiene los diferentes derechos e impuestos que deben pagar en las Aduanas de los diferentes países, las mercancías que se internen o exporten”. Vid. PACHECO MARTÍNEZ, F., *Derecho de comercio exterior. Elementos de comercio exterior, instrumentos legales de negociación*, Ed. Porrúa, México, 2005, p. 66.

tenor de las contribuciones que se aportan, con fundamento en los actos y servicios que se realicen con motivo de las inversiones.

El pago de contribuciones por concepto de inversión extranjera y comercio exterior, aplica a todos los sujetos (importadores y exportadores), por la introducción o salida de mercancías, bienes y servicios en el territorio nacional.

Los principios (regulados básicamente en materia de renta), relativos a la residencia de los sujetos pasivos principalmente, permitirán la determinación y exacción de contribuciones con fuente en las inversiones. Pues vale como apunte que, las inversiones extranjeras (como se ha visto), no sólo generan el nacimiento de obligaciones tributarias externas (*Ad-valorem*), sino también el pago de las demás contribuciones e impuestos de nuestra normativa tributaria, no exclusivamente la federal, sino estatal y municipal.

Por lo tanto, las inversiones extranjeras contribuyen en forma directa con los programas y planes de gobierno (atentos al mandato constitucional y pacto federal), con la obtención de ingresos ordinarios y la entrada de divisas al territorio nacional.

Bibliografía

- CURIEL LIZARRAGA, G., *Guía práctica del inversionista extranjero en México*, Ed. Tax, México, 2008.
- GARCÍA FLORES, J. G., *Régimen jurídico de la inversión extranjera directa en México*, 2ª ed., OGS, México, 2000.
- HERNÁNDEZ RAMÍREZ, L., *Comercialización internacional de los servicios en México*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1998.
- MARTÍNEZ VERA, R., *Legislación del comercio exterior*, Ed. Mc Graw Hill, 2ª ed., México, 2000.
- PACHECO MARTÍNEZ, F., *Derecho de comercio exterior. Elementos de comercio exterior, instrumentos legales de negociación*, Ed. Porrúa, México, 2005.
- “Plan Nacional de Desarrollo 1982-1988”, en GARCÍA FLORES, J. G., *Régimen jurídico de la inversión extranjera directa en México*, 2ª ed., OGS, México, 2000.
- Programa Nacional de Fomento Industrial y Comercio Exterior*, PRONAFICE, México, 1984-1988.

Legislación

- Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (agosto 15, 1989).
- Ley de Importación y Exportación.
- Ley de Inversión Extranjera, 1973.
- Ley de Inversión Extranjera, diciembre 27, 1993.
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
- Ley del Impuesto a Tasa Única.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley sobre el Control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el uso y Explotación de Patentes y Marcas (abrogada en 1991).
- Lineamientos sobre inversiones extranjeras y propósitos de su promoción (febrero 17, 1984).
- DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA. Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis aislada Núm. I.º.A.76 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, septiembre de 2003.
- Reglamento sobre Inversión Extranjera Directa México, 1989.

Tratado de Libre Comercio de América del Norte. México, Estados Unidos y Canadá (Enero 1º, 1994).