

ANÁLISIS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, A LA LUZ DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN

NORA REBECA MUNGUÍA ALDARACA*

Resumen

A pesar de la globalización y la gran cantidad de negocios internacionales que la misma ha hecho que sean celebrados por los países, la materia tributaria internacional es poco conocida. México tiene celebrados actualmente 36 tratados internacionales para evitar la doble imposición. Estos tratados fueron celebrados para evitar que las personas residentes fiscales de México y de los países con los que se tienen suscritos tales tratados paguen dos veces el impuesto sobre la renta derivado de las operaciones internacionales que realizan entre México y los países de que se trate. El año pasado se creó un nuevo impuesto en México, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismo que inició su vigencia el 1 de enero de 2008. En el presente trabajo se realiza un análisis del mismo a la luz de lo establecido en los tratados para evitar la doble imposición, con la finalidad de determinar si el mismo puede considerarse, junto con el impuesto sobre la renta, como un impuesto respecto del cual se permita eliminar la doble imposición por medio de los tratados tributarios.

Notwithstanding the globalization and the great amount of international business that the same has allowed to be concluded among countries, international tax matters are hardly known. Currently Mexico has concluded 36 international conventions to avoid double taxation. Said conventions were concluded to avoid Mexican residents and residents of the countries that have signed those conventions with Mexico to pay twice the income tax derived from international transactions held bet-

* Catedrática de las materias de Derecho Fiscal y Derecho Contencioso Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad La Salle y de diversas materias fiscales y financieras en maestrías y diplomados en otras instituciones.

ween Mexican residents and residents of the relevant countries. Last year a new tax was created in Mexico, the Impuesto Empresarial a Tasa Única that became effective on January 1st, 2008. An analysis of said tax is made in this paper pursuant to the provisions established in the conventions to avoid double taxation to determine if by means of those conventions said tax may be considered as a tax with respect to which elimination of double taxation can be allowed.

I. Introducción

Los comúnmente llamados tratados de doble tributación son una de las manifestaciones más modernas del derecho tributario, conjugado con el derecho internacional; asimismo, constituyen instrumentos de gran ayuda para los contribuyentes y para los estados soberanos, ya que a través de éstos se ha logrado incrementar las transacciones internacionales y conservar al universo de contribuyentes de los países.

En este estudio se hace referencia a los acontecimientos que originaron el nacimiento de los tratados de doble tributación, haciendo consideraciones respecto de la potestad tributaria de los países signatarios. Se refiere también a uno de los temas más apasionantes en cualquier rama del derecho: la interpretación de las normas jurídicas. A este respecto se incluye el análisis de documentos de corte internacional relativos al tema, como los modelos de convenio tributario de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y los comentarios al mismo, así como el modelo de los Estados Unidos de América (EEUU), junto con la explicación técnica del Internal Revenue Service (IRS), que es una dependencia del Departamento del Tesoro de dicho país encargada de la administración y aplicación de las leyes tributarias.

Finalmente se centra en el análisis de un caso tributario-internacional específico derivado de la más reciente reforma fiscal realizada en México, que es la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), cuya ley entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008. Aun cuando se trata de la creación de un impuesto mexicano, se analiza el impacto que éste tiene dentro del ámbito de aplicación de los tratados de doble tributación.

II. Historia

El pago de contribuciones es muy antiguo. Desde épocas remotas encontramos antecedentes en relación con el cobro de dinero a los habitantes de un lugar por parte de los gobernantes. El primer tipo de contribución que se utilizó fue el “derecho”, que es la realización de un pago con la finalidad de obtener a cambio un servicio o favor del gobernante; aun cuando

en sus orígenes no se trataba de servicios públicos tal cual se conocen actualmente, lo que se obtenía puede ser considerado como una especie de servicio, como por ejemplo, protección, seguridad etcétera.

Los países fueron evolucionando, legislando su actividad financiera y administrativa y haciéndose cada vez más complejos en su funcionamiento, porque día a día aumentaba su población y porque las necesidades sociales fueron cambiando hasta convertirse en los estados modernos de la actualidad, contando cada uno de ellos con una legislación fiscal propia que regula su potestad tributaria.

La modernización del Estado, que en gran parte se debió a los grandes avances de la tecnología, trajo como consecuencia la globalización¹ que a su vez provocó movimientos importantes de población, situación que ha derivado en la necesidad de adaptar las normas jurídicas a esta nueva realidad.

Las legislaciones fiscales que regían en la década de los '20 establecían que estaban obligados a pagar contribuciones los nacionales del país del que se tratare; esta redacción fue muy útil durante mucho tiempo pero acontecimientos como la Guerra Civil española, por ejemplo, que trajo a México una cantidad enorme de refugiados españoles que comenzaron a trabajar y ganar dinero, evidenció que el fisco mexicano estaba atado de manos para cobrarles contribuciones porque las leyes establecían que los obligados a contribuir eran los "nacionales" y, por tanto, no había fundamento para cobrar a los refugiados que eran nacionales de España, aun cuando estuviesen generando riqueza en México y beneficiándose de los servicios públicos de México.

Poco a poco se fueron modificando las legislaciones para adaptarse a todos estos cambios en la realidad mundial y así captar ingresos de todas las diversas transacciones realizadas por sus nacionales, residentes, ciudadanos, visitantes, etcétera, acorde a lo establecido por el principio de proporcionalidad, que señala que la carga tributaria debe distribuirse entre todos los potenciales contribuyentes, y fue así como se originó lo que actualmente se denomina "impuestos internacionales".²

En el caso de México la Constitución Política, siendo la ley suprema de la Nación, establece los fundamentos de todas las demás leyes que de

¹ Según Adolfo Arrijo Vizcaíno, el concepto que se conoce ahora como globalización nació en la década de los '60, en que se tenía la idea de que el mundo era una "aldea gigante". Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, 16a. ed., México, 1992, p. 120.

² En la práctica se denomina impuestos internacionales a las normas jurídicas tributarias que se aplican en transacciones en las que interviene la potestad tributaria de más de un Estado soberano.

ella emanan. En tal virtud, el artículo 31 fracción IV dispone que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; sin embargo, se sabe que los extranjeros están obligados al pago de contribuciones en México. Considerando que el citado artículo es el único, dentro de todo el cuerpo de la Constitución que establece una obligación de esta naturaleza y que se refiere únicamente a los mexicanos, ya que se encuentra en el capítulo II (“De los mexicanos”) del título primero, la pregunta es: ¿cuál es el fundamento jurídico del Estado mexicano para exigir el pago de contribuciones a los extranjeros?

Hasta la fecha no existe disposición constitucional al respecto, la manera en que se instrumentó fue a través de una modificación a las leyes fiscales, consistente en eliminar de las mismas el concepto “nacionalidad” como criterio de sujeción a la potestad tributaria del Estado y cambiarlo por “residencia”, de manera que estén obligados a contribuir en México aquellos que sin importar su nacionalidad sean residentes de este país para efectos fiscales.

Aun con la sustitución de términos, el único supuesto que quedaba pendiente de regulación era el de las personas, físicas o morales, que no calificaban como residentes de México para efectos fiscales pero que aún así obtenían beneficios económicos procedentes del país. Dentro de la terminología tributaria este supuesto se denomina “fuente de riqueza”. La solución se dio a través de una jurisprudencia que data del año de 1972, misma que a continuación se transcribe:

EXTRANJEROS, IMPUESTOS POR LOS INGRESOS QUE OBTIENEN DE FUENTE DE RIQUEZA EN TERRITORIO NACIONAL. El artículo 21, fracción II del Código Fiscal de la Federación de vigencia anterior, establecía que los extranjeros residentes en el extranjero eran sujetos o deudores de un crédito fiscal por ingresos que obtuvieran, por cualquier título, de fuente de riqueza situadas en territorio nacional. De esta manera, si determinada empresa radicada en el extranjero recibe de una empresa mexicana cierta cantidad mensual por concepto de honorarios por consejos técnicos que aquella proporciona a ésta, la única conclusión posible es que la fuente de donde emanan los ingresos, o sea, la riqueza que percibe la empresa extranjera no puede ser otra que el capital o patrimonio de la empresa nacional y no los conocimientos técnicos que proporciona la empresa extranjera. En otras palabras, el patrimonio o el capital de la empresa mexicana es la fuente de riqueza o el medio por el cual percibe la empresa extranjera ingresos que acrecientan su propio capital equivalente a dinero en efectivo mensualmente y es indudable que tales ingresos provienen, por lo tanto, de una fuente de riqueza situada en territorio nacional, con

lo que quedan cumplidos los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

1er. Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del 1er. Circuito. Revisión Fiscal 399/70. Hoover Mexicana, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1972 / unanimidad. *Semanario Judicial de la Federación* 45/Sexta Parte. Pág. 25.

Así las cosas, el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente señala que son contribuyentes de dicho impuesto: las personas físicas y morales i) residentes en México, ii) residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México y iii) residentes en el extranjero con ingresos provenientes de México sin establecimiento permanente en México o que teniéndolo dichos ingresos no sean atribuibles al mismo.³

Casi todos los países cuentan actualmente con disposiciones similares a la de la LISR anteriormente transcrita, lo que ha generado doble tributación internacional, derivada de que dos países tienen potestad tributaria sobre el mismo supuesto, conforme a la ley interna de cada uno de ellos; se trata pues de la contraposición de las legislaciones de dos Estados soberanos que sencillamente están ejerciendo su potestad tributaria en la forma que mejor les conviene, como es su derecho; sin embargo, dentro de los principales efectos de esta doble tributación internacional se encuentran la elevación del costo de mercancías y desalentar la realización de transacciones; por ello, los países han optado por la celebración de convenios internacionales para evitar la doble imposición e impedir la elusión y evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.

Estos tratados fueron y siguen siendo impulsados principalmente por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE),⁴ que nació de la Organización Europea de Cooperación Económica creada en 1947 para la reconstrucción de Europa luego de la Segunda Guerra Mundial. La OCDE opera como tal desde 1961 y coordina las políticas entre los países occidentales. Habiendo detectado ésta los problemas de

³ Como complemento a esta disposición cabe señalar que el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación señala que son residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido en México su casa habitación; cuando tengan una casa habitación en otra parte serán residentes en México si en territorio nacional se encuentra el centro de sus intereses vitales (más del 50% de sus ingresos del ejercicio proviene de México o tienen aquí el centro principal de su actividad profesional), y también son residentes en México las personas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo cuando el centro de sus intereses vitales se encuentre en el extranjero. Son residentes en territorio nacional las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

⁴ La ONU cuenta también con un modelo de tratado fiscal, pero no fue acogido en la misma forma que el modelo OCDE.

doble tributación ya comentados, en 1963 elaboró un modelo de convenio para evitarla.⁵ Este dato resulta relevante porque aun cuando México cuenta con su propio modelo de convenio, el mismo se basa en el de la OCDE y por otro lado, todos los convenios que hasta hoy México ha suscrito se han basado en el modelo OCDE.

III. Problemática

En septiembre de 2007 se elaboró la anual reforma a las leyes fiscales, misma que incluyó la creación de una nueva contribución denominada Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Esta contribución deberá ser pagada por personas físicas y morales residentes en territorio nacional o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por enajenar bienes, prestar servicios independientes y otorgar el uso o goce temporal de bienes.⁶ En el caso de los extranjeros se aclara que la obligación sólo es por los ingresos atribuibles al establecimiento permanente que tengan en México.

La tasa de dicho impuesto será de 16% en 2008, 17% en 2009 y por el resto de los ejercicios será de 17.5% y se aplica sobre la diferencia entre los ingresos de las personas obligadas y los gastos que las mismas efectúen a los intermediarios.⁷

Del análisis de la Ley del IETU se encuentra que las características del referido impuesto son una mezcla entre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta (ISR): i) en los conceptos que maneja, ii) en las definiciones que utiliza y iii) en la mecánica por medio de la cual se calcula y entera. En la iniciativa presentada originalmente con el nombre de Contribución Empresarial a Tasa Única y que finalmente fuera aprobada como IETU el 13 de septiembre de 2007, se señala que:

...Es un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total... se pagaría... el excedente entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta propio y retenido. "...tiene una base gravable más amplia que el impuesto sobre la renta, con lo cual... gravará a quienes hoy no pagan el impuesto sobre la renta... no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retri-

⁵ Se le denomina Modelo porque es una sugerencia que se hace a los países, una guía que pueden seguir en la conclusión de sus convenios tributarios.

⁶ Cabe mencionar que estas tres actividades están gravadas por la LISR para estas mismas personas.

⁷ Lo anterior significa que al igual que el Impuesto sobre la Renta, lo que grava es la utilidad o ganancia obtenida.

bución total de los factores de producción... [grava] la percepción efectiva⁸ de los ingresos totales por las personas físicas y morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que se realicen o no en el territorio nacional... [también grava a] los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por los ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento y que provengan de las actividades mencionadas.⁹

De la transcripción anterior se puede resumir que i) al contener supuestos idénticos a algunos de la LISR, dicho impuesto grava a quienes pagan el ISR y, ii) pretende gravar a quienes no pagan dicho impuesto, por lo que es un complemento del mismo. En virtud de que resulta ajeno al contenido de este estudio el análisis extenso y profundo de las características del IETU, basta decir que las similitudes entre dicho impuesto y el ISR resultan sumamente evidentes, de hecho, es importante mencionar que la creación del IETU trajo como consecuencia la eliminación del Impuesto al Activo a través de la abrogación de su Ley,¹⁰ antes conocido como impuesto mínimo y que forma parte de los impuestos comprendidos en algunos de los tratados firmados por México,¹¹ asimismo, la propia Ley del IETU señala que se hará un diagnóstico respecto de su funcionamiento con miras a eliminar algunas partes de la LISR¹² para que sean sustituidas por el IETU, por lo que no sólo se le debe ver como complementario del ISR sino como sustituto del mismo.

Dicho lo anterior es necesario regresar al objeto de este trabajo: el impacto que la creación del IETU tiene dentro del ámbito de aplicación de los tratados de doble tributación. Como ya se mencionó, aun cuando México cuenta con un modelo de convenio tributario propio, todos los convenios con que cuenta hasta la fecha han sido suscritos con base en el Modelo de Convenio de la OCDE. En este sentido, el modelo de convenio de la OCDE establece lo siguiente:

ARTÍCULO 2. Impuestos comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

⁸ Por percepción efectiva se entiende el flujo de efectivo, es decir, la diferencia entre lo que realmente se cobró y pagó.

⁹ Extracto de diversos párrafos de la exposición de motivos de la Iniciativa de la Contribución Empresarial a Tasa Única enviada por la Presidencia de la República a la Cámara de Diputados.

¹⁰ Artículo segundo transitorio de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU).

¹¹ Es el caso de los tratados con Canadá, Alemania, Francia y Corea, entre otros.

¹² Artículo transitorio décimo noveno de la LIETU.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos...
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) En el Estado A: _____
 - b) En el Estado B: _____
6. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente al final de cada año, las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Para la interpretación de este modelo de convenio, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha elaborado una explicación técnica de las disposiciones del mismo, conocidas como Comentarios a los Artículos del Modelo de Convenio Tributario, mismas que en términos de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente¹³ resultan aplicables en la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México.¹⁴ En este sentido, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE respecto del artículo 2 establecen que:

Este artículo pretende hacer la terminología y nomenclatura relacionada con los impuestos comprendidos por el Convenio más aceptable y precisa, asegurar la identificación de los impuestos comprendidos de

¹³ Regla 2.1.1. Para la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México. Resolución Miscelánea Fiscal para 2007. http://www.e-mexico.gob.mx/wb2/eMex/eMex_Consulta_del_Diario_Oficial_de_la_Federacion

¹⁴ Cabe mencionar que este criterio ha sido respaldado por los Tribunales Colegiados de Circuito, como consta a continuación: DOBLE TRIBUTACIÓN. 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), NO SON LEY, SINO POSIBLES INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN. Los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición fiscal no son ley, pues así se desprende del contenido del punto 29 de la introducción a dicho modelo; sin embargo, ello no implica desconocerles su carácter de instrumentos de interpretación respecto de un caso concreto, ya que aun cuando carecen de fuerza para imponer obligaciones a los contribuyentes, sí pueden ser considerados por las autoridades fiscales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio elaborado con base en el modelo en cuestión. Noveno Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito. Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García. Novena Época. Tesis aislada. I.9o.A.74 A.

los Estados Contratantes cubiertos por el Convenio, de ampliar lo más posible el campo de aplicación del Convenio mediante la inclusión, hasta donde sea posible, en armonía con las leyes nacionales de los Estados Contratantes, las contribuciones impuestas por las subdivisiones políticas o autoridades locales,¹⁵ para evitar la necesidad de suscribir un nuevo Convenio cada que las leyes de los Estados Contratantes sean modificadas, y para asegurar que cada Estado Contratante sea notificado de cambios significativos en la legislación tributaria del otro Estado...

... en tanto que la lista de contribuciones del párrafo 3 es puramente declaratoria... la Convención también se aplica a todas las contribuciones idénticas o sustancialmente similares que sean establecidas en un Estado Contratante posterior a la fecha de firma del Convenio, en adición o en lugar de las contribuciones existentes en dicho Estado.

Cada estado asume que notificará al otro de cualesquiera cambios significativos que efectúe a sus leyes impositivas al comunicarle, por ejemplo, detalles de nuevas o sustituidas contribuciones. Los países miembros con compelidos también a comunicar otros sucesos significativos, como nuevas leyes o decisiones judiciales; muchos países ya siguen esta práctica. Los Estados Contratantes son también libres de extender la necesidad de las notificaciones para cubrir cualesquiera cambios significativos en otras leyes que tengan impacto en sus obligaciones derivadas del Convenio...¹⁶

Del contenido de los párrafos que anteceden se puede concluir que el listado del artículo 2 es relativamente limitativo, ya que se reconoce, como es lógico, que las políticas económicas de los Estados pueden cambiar y, consecuentemente sus legislaciones, por lo que cuando se presenten modificaciones relativas a la creación de contribuciones que compartan la naturaleza de las consideradas gravámenes a la renta, las mismas podrán ser incluidas en el ámbito de aplicación del convenio; para ello la obligación de las notificaciones entre los Estados Contratantes.

Al igual que México, los EEUU cuentan con su propio modelo tributario, que aun siendo inspirado por el Modelo OCDE contiene diferencias sustanciales derivadas de las especiales características de su sistema tributario; por dicha razón cuentan también con la explicación técnica o comentarios correspondientes elaborados por el Departamento del Tesoro de los EEUU. Precisamente por contener disposiciones muy específicas,

¹⁵ En la jerga fiscal-internacional para hablar de los Estados o departamentos que componen a un país, se usa el término "subdivisión política", y el término "autoridad local" corresponde a los municipios.

¹⁶ Commentary on article 2 concerning taxes covered by the Convention. Commentaries on the articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. 15 July, 2005, pp. 69 y 71. Traducción propia.

EEUU se ha basado en su propio modelo para la firma de todos los tratados tributarios con que cuenta hasta la fecha; en este sentido, a continuación se vierte el contenido del artículo 2 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre México y los EEUU, así como de los referidos comentarios al citado artículo:

ARTÍCULO 2. Impuestos comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados contratantes.
2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma...
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son:
 - a) En México: el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta...
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales...

Según los comentarios del Departamento del Tesoro de los EEUU:

...el Convenio se aplicará a cualesquiera impuestos que sean idénticos o sustancialmente similares a los enumerados en el párrafo 3 y que se establezcan en adición o en lugar de los impuestos existentes después de la fecha de firma del Convenio.¹⁷ El párrafo dispone también que las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente los cambios en sus leyes, sean o no tributarias, que afecten significativamente sus obligaciones derivadas del Convenio....¹⁸

Como puede observarse, el contenido del modelo de convenio y la explicación técnica de los EEUU guardan gran similitud con el modelo de convenio y los comentarios OCDE; con base en lo anterior, del análisis realizado en este trabajo se puede sostener que el IETU puede ser considerado como un impuesto sobre la renta, ya sea en forma complementaria o sustituta, en virtud de que: i) grava parte de la renta, ii) es de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta establecido por la LISR vigente, iii) sustituyó al Impuesto al Activo, mismo que forma parte de los impuestos comprendidos en algunos de los tratados tributarios que México ha concluido y, iv) como ha sido establecido con posterioridad a la fecha de firma de la mayoría de los convenios tributarios concluidos por México, este

¹⁷ 18 de septiembre de 1992.

¹⁸ United States Model Technical Explanation of November 15, 2006. Pág. 8. Traducción propia. <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=164686,00.html>

país deberá comunicar a aquellos con los que tiene celebrados convenios tributarios este hecho, como una modificación importante introducida a su legislación fiscal.¹⁹

En caso que hubiese duda respecto de la forma de interpretar las disposiciones de un tratado internacional, a continuación se transcribe una tesis aislada de la Segunda Sala en materia constitucional común cuyo contenido se considera valioso al referirse a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados:

TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975). Conforme a lo dispuesto en los citados preceptos para desentrañar el alcance de lo establecido en un instrumento internacional debe acudir-se a reglas precisas que en tanto no se apartan de lo dispuesto en el artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución General de la República vinculan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En efecto, al tenor de lo previsto en el artículo 31 de la mencionada Convención, para interpretar los actos jurídicos de la referida naturaleza como regla general debe, en principio, acudir-se al sentido literal de las palabras utilizadas por las partes contratantes al redactar el respectivo documento final debiendo, en todo caso, adoptar la conclusión que sea lógica con el contexto propio del tratado y acorde con el objeto o fin que se tuvo con su celebración; es decir, debe acudir-se a los métodos de interpretación literal, sistemática y teleológica. A su vez, en cuanto al contexto que debe tomarse en cuenta para realizar la interpretación sistemática, la Convención señala que aquél se integra por: a) el texto del instrumento respectivo, así como su preámbulo y anexos; y, b) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de su celebración o todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado; y, como otros elementos hermenéuticos que deben considerarse al aplicar los referidos métodos destaca: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de su interpretación; y, c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las rela-

¹⁹ Se aclara que por cuestiones de extensión del trabajo no se incluyó el análisis de otros convenios suscritos por México; sin embargo, todos ellos mantienen prácticamente la misma redacción en cuanto a las notificaciones que deban hacerse de cambios importantes en las legislaciones; las diferencias radican, básicamente, en que algunos incluyen el Impuesto al Activo y que como ya se mencionó, fue sustituido por el IETU objeto de este estudio.

ciones entre las partes; siendo conveniente precisar que en términos de lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para realizar la interpretación teleológica y conocer los fines que se tuvieron con la celebración de un instrumento internacional no debe acudirse, en principio, a los trabajos preparatorios de éste ni a las circunstancias que rodearon su celebración, pues de éstos el intérprete únicamente puede valerse para confirmar el resultado al que se haya arribado con base en los elementos antes narrados o bien cuando la conclusión derivada de la aplicación de éstos sea ambigua, oscura o manifiestamente absurda.

Tesis Aislada. Amparo en revisión 402/2001. Imcosa, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina. Novena Época. Segunda Sala.

Del contenido de esta tesis se puede resumir que: el sentido literal de las palabras utilizadas en los convenios tributarios indica que la lista del artículo 2 “impuestos comprendidos” puede modificarse mediante los avisos que los Estados Contratantes se hagan mutuamente en caso de incluir en sus legislaciones modificaciones importantes que afecten a las disposiciones del tratado, especialmente si se crean contribuciones que graven la totalidad o parte de la renta y que sean complementarias o en sustitución del ISR y la afirmación anterior, además de ser correcta por el mero sentido literal de las palabras de los convenios, es correcta y lógica si se analiza el contexto en el que los mismos surgieron y el objeto con el cual los mismos han sido suscritos.

Esta es la primera vez que sucede una modificación de esta naturaleza en la legislación mexicana, y se tiene noticia de que las autoridades competentes de este país ya iniciaron su labor al respecto de informar a sus contrapartes en los tratados fiscales.

Hasta la última actualización publicada por la Dirección General Adjunta de Tratados Internacionales de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el mes de septiembre de 2007 había 36 tratados en vigor: Alemania, Australia, Austria, Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, EEUU, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Italia, Israel, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia y Suiza.

De todos los países mencionados, hasta octubre de 2007 el IETU ha sido reconocido para efectos de los tratados tributarios por: Gran Bretaña, Holanda, Canadá, República Checa y Alemania. Otros países que lo reco-

nocieron pero con los que el tratado tributario se encuentra apenas en etapa de negociación fueron: Islandia, Barbados, India y Sudáfrica.²⁰

IV. Conclusiones

1. La evolución de la sociedad trajo como consecuencia la necesidad de regular supuestos tributarios que derivaron de la misma.
2. Los impuestos internacionales son una de las manifestaciones más recientes de la mencionada evolución de los fenómenos sociales y, por ende, de las legislaciones fiscales de los países.
3. Es conveniente utilizar los comentarios al modelo de convenio de la OCDE como herramientas para su debida interpretación. La parte transcrita en este trabajo corresponde a la explicación técnica, pero cabe mencionar que también contiene notas históricas que aclaran las razones por las que se adoptaron ciertas disposiciones en el convenio, mismas que vienen a confirmar la interpretación sostenida en este estudio.
4. Los modelos y comentarios utilizados en este trabajo (EEUU y OCDE) son coincidentes en cuanto al contenido del artículo 2 “Impuestos Comprendidos”, tanto por su concepto de impuestos sobre la renta, como por lo que hace a las contribuciones que posterior a la firma de los mismos deban formar parte de dicho concepto para efectos de ser consideradas como un impuesto comprendido.
5. El enfoque que se dio al tema de este trabajo se eligió porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inició pláticas, en octubre pasado, con las autoridades competentes de los países con los que existe convenio tributario, solicitando que se permita la acreditación del IETU, como se permite la del ISR en términos de los mismos, mientras que algunos de los despachos de “expertos” en la materia se encuentran reacios a que dicha solicitud prospere, fundando su opinión en que no existe antecedente en relación con impuestos similares de otros países.
6. A lo largo de este estudio, con análisis y fundamento jurídico, se demuestra que el IETU tiene las características necesarias para que se permita su inclusión en los convenios tributarios como un complemento/sustituto del ISR, recordando que es a través del análisis jurí-

²⁰ CNNEXPANSIÓN.com, EU reconocería EITU en 3 semanas: SHCP. Por Verónica Galán. 17 de octubre de 2007. <http://www.cnnexpansion.com/economia/2007/10/17/eu-reconoceria-ietu-en-semanas-shcp>

dico, y no de la especulación, como se debe fundamentar una opinión legal.

7. Las autoridades fiscales mexicanas han realizado la labor que les correspondía en forma correcta y los despachos fiscalistas deberían haber colaborado con ella en lugar de limitarse a emitir opiniones negativas y a mal asesorar a sus clientes a través de sus “boletines fiscales” posteriores a la aprobación de las reformas fiscales para el ejercicio 2008.

Bibliografía

Obras jurídicas

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16a. ed., Themis, México, 2002.

BETINGER BARRIOS, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la doble tributación*, Ediciones Fiscales ISEF. México, 1999.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1992.

Leyes y Códigos

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Jurisprudencia

1. Tesis Aislada. Noveno Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito Amparo directo 464/2002. 25 de junio de 2003. Novena Época. I.9º.A.74 A.

2. Tesis Aislada. Pleno. Constitucional. Amparo en revisión 120/2002. 13 de febrero de 2007. Novena Época. P.IX/2007.

3. Tesis Aislada. Noveno Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito. Amparo directo 464/2002. 25 de junio de 2003. Novena Época. I.9º.A.74 A.

4. Tesis Aislada. Noveno Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito. Amparo directo 464/2002. 25 de junio de 2003. Novena Época. I.9º.A.75 A.

5. Tesis Aislada. Noveno Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito. Amparo directo 464/2002. 25 de junio de 2003. Novena Época. I.9º.A.76 A.

6. Tesis Aislada. Segunda Sala. Constitucional Común. Amparo en revisión 402/2001. 16 de agosto de 2002. Novena Época. CLXXXI/2002.

7. Tesis de jurisprudencia 10/2007. Segunda Sala. Febrero de 2007. Novena Época. 2ª./J. 10/2007

Documentos

1. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

2. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

3. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. OECD. Committee on Fiscal Affairs. France, 2005.

4. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD. Committee on Fiscal Affairs. France, 2005.

5. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. OECD Committee on Fiscal Affairs. France, 2005.

6. United States Model Tax Convention on Income. November, 2006. <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=164686,00.html>. Consultada el 30 de enero de 2008.

7. United States Model Technical Explanation of November 15, 2006. <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=164686,00.html>. Consultada el 30 de enero de 2008.

8. Comentarios a la Reforma Fiscal para 2008 recientemente aprobada por el H. Congreso de la Unión. Boletín fiscal Ernst & Young. México. 25 de septiembre de 2007.

9. L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques. L'Organisation Européenne de Coopération. <http://www.oecd.org/docu->

ment/53/0,3343,fr_2649_201185_1876917_1_1_1_1,00.html. Consultada el 30 de enero de 2008.

10. EU reconocería EITU en 3 semanas: SHCP. Por Verónica Galán. 17 de octubre de 2007. CNNEXPANSIÓN.com . <http://www.cnnexpansion.com/economia/2007/10/17/eu-reconoceria-ietu-en-semanas-shcp>. Consultada el 30 de enero de 2008.