

# IMPACTO LEGAL Y FINANCIERO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CON MÉXICO

Rigoberto Reyes Altamirano, Universidad de Guadalajara

## RESUMEN

*Este trabajo analiza entre otras cuestiones: el impacto que el Impuesto Empresarial a Tasa Única ha tenido, desde su entrada en vigor, en 2008, en los Convenios para Evitar la Doble Tributación que México había firmado antes del año citado, así como los que fueron modificados y entraron en vigor, después de su implementación en el país; los elementos existenciales del Impuesto Empresarial a Tasa Única para determinar si constituye un impuesto de naturaleza idéntica o similar al contenido en los Convenios para Evitar la Doble Tributación, arribándose a la conclusión que al considerarse como un "impuesto a los ingresos brutos" y sobre una base gravable sobre los "beneficios tributarios", no se considerará como tal por las autoridades fiscales de los Estados Unidos de América; la problemática fiscal y financiera que puede generarse, si el referido país, no acepta como acreditable el impuesto antes señalado, en virtud del porcentaje que ese país representa en la Inversión Extranjera Directa hacia nuestro país, así como la naturaleza jurídica que deben tener los comentarios al modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación, bien como una fuente auténtica de interpretación o como una declaración interpretativa de la Organización para la Cooperación y Desarrollo.*

**PALABRAS CLAVES:** CEDT, Comentarios al MOCDE, Impuesto, Impuesto Empresarial a Tasa Unica, México, MOCDE, USA

## LEGAL AND FINANCIAL IMPACT OF THE CORPORATE TAX RATE TO SINGLE IN THE AGREEMENTS TO AVOID DOUBLE CHARACTERISTICS WITH MEXICO

### ABSTRACT

*This work analyses the impact of the single rate business tax has had, since its creation in 2008. The objective of the 2008 law was to avoid double taxation in Mexico. that Mexico had signed before the mentioned year, as well as those who were modified and entered into force, following its implementation in the country; the existential elements of the single rate business tax to determine whether it constitutes a tax identical or similar to the content of agreements to avoid double taxation, arriving at the conclusion that to be considered a "gross receipts tax" and on a taxable basis on the "tax benefits", is not regarded as such by the tax authorities of the United States of America; the problematic fiscal and financial that can be generated, if the concerned country, does not accept how creditable tax designated above, under the percentage representing that country in foreign direct investment to our country, as well as the legal nature to the comments when the Model Convention to avoid double taxation, as an authentic interpretation of source or as an interpretative declaration of the Organization for cooperation and development.*

**JEL:** K20, K33, K34

**KEYWORDS:** CEDT, Comments on MOCDE, Tax, Rate Business Tax, México, MOCDE, USA

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo analiza el impacto que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), ha tenido, a partir de su entrada en vigor, en 2008, en los Convenios para Evitar la Doble Tributación (CEDT) que México tenía celebrados antes del año citado y los que se modificaron y entraron en vigor, con posterioridad a su aplicación en el país.

Por ello, la columna vertebral de la presente investigación, inicia con la revisión de la *literatura existente*, tanto en el ámbito legal, como en el ámbito doctrinal, sobre el IETU. De tal manera que previo a determinar el impacto que ha tenido la referida contribución en los CEDT, procedimos a dejar establecidos los elementos esenciales que identifican al IETU (sujeto pasivo del gravamen, hecho imponible y base gravable), así como la exposición de motivos que realizó el gobierno federal mexicano para su creación, sobre todo la baja recaudación promedio en 18 años, que representaba en 2007, *apenas el 9.5% del Producto Interno Bruto (PIB)*. (Cámara de Diputados, 2007).

En la revisión legal del trabajo, analizamos los nuevos criterios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de concepto de establecimiento permanente que incluye la prestación de servicios, por lo que impacta al IETU y por ende a los países que realizan IED hacia México, señalándose que el gobierno mexicano tomó las medidas legales adecuadas y para ello emitió el DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el DOF, el 5 de noviembre del 2007.

Una vez efectuada la revisión de la literatura legal y doctrinal, procedimos a reseñar la *metodología* de este ensayo, tanto en su aspecto sistemático y descriptivo, como la investigación cuantitativa en cuanto a los ingresos tributarios en México, antes y después del IETU, así como los montos de la IED hacia México y los empleos que se generan.

Por este motivo, nos detuvimos a revisar el CEDT celebrado con USA, en virtud de que ese país representó en el año 2012, el 49% de la Inversión Extranjera Directa (IED) hacia México y en el caso que las autoridades norteamericanas no reconozcan al IETU como impuesto de “*naturaleza idéntica o análoga*” al previsto en los CEDT, éste no sería acreditable en USA y afectaría seriamente a la IED. En el trabajo señalamos como antecedente de esta negativa al acreditamiento en USA, el caso del Impuesto Regional Italiano sobre Actividades Productivas (IRAP).

Revisado el aspecto metodológico de este ensayo, procedimos a enumerar los resultados de la investigación y entre éstos destacamos: que la literatura se encuentra dividida en cuanto al tema. En el primer supuesto, de que el IETU debe considerarse en Estados Unidos de América (USA), como un impuesto de igual naturaleza, son de la opinión; McLee, Reyes Frenner, González Bendiksen y Ocampo, (Lara R., 2008) y Miranda S. (s.f.). En sentido opuesto, es decir, de que el IETU corre el riesgo de no considerarse como impuesto de “*naturaleza idéntica o análoga*” a los contemplados en los CEDT, se encuentra Roa J. (s.f.), así como la tesis de la presente investigación.

Vinculado con el párrafo anterior, estimamos que una de las contribuciones esenciales del presente trabajo de investigación es formular la hipótesis de que el IETU, no será considerado por USA, como impuesto de “*naturaleza idéntica o análoga*” al previsto en los CEDT, considerando la interpretación que realiza el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en México, por considerarlo como un impuesto a los “*ingresos brutos*” y con una base gravable sobre los “*beneficios tributarios*”.

Colateralmente al tema central, como aportación adicional de la investigación, fue revelar que el Artículo Décimo Noveno de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a tasa Única (LIETU), posibilitaba derogar de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en México, el tratamiento

fiscal de las personas morales y personas físicas *actividades empresariales y servicios profesionales, así como por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles* para regularlos en el IETU, lo que implicaba cambiar en los CEDT de un impuesto mexicano denominado ISR, reconocido en dichos instrumentos internacionales, a un impuesto llamado IETU, que no estaba negociado con los países con los que ya se tenía celebrado un CEDT. El resultado de la investigación arrojó que afortunadamente, (por las implicaciones legales que conllevaba acordar con cada uno de ellos su aceptación), no fue aceptado por el legislador mexicano esta posibilidad, a solicitud de la SHCP. También como resultado de la investigación, indicamos como aportación de este ensayo, las decisiones que los países que tienen celebrado un CEDT con México han tomado: Unos incorporándolo formalmente en el texto de los CEDT, otros reconociéndolos como parte de éstos sin reformarlo y uno más (India), que no lo incorporó en el nuevo CEDT celebrado después de la entrada en vigor del IETU. Será materia de una investigación complementaria al tema aquí analizado, determinar que razones sustentó el país de la India, para no incorporarlo en el CEDT celebrado con México.

## REVISIÓN DE LITERATURA

Procedimos a examinar los orígenes del IETU en México, el cual entró en vigor el 1º de enero del 2008, según el Artículo Primero Transitorio de la Ley del IETU, publicada el 1º de octubre del 2007, en el Diario Oficial de la Federación (DOF). Con tal motivo, acudimos a la exposición de motivos, que el Presidente de la República al enviar la iniciativa de creación de dicho tributo, expresó: (Cámara de Diputados, 2007)

*“México ha registrado por décadas una baja recaudación tributaria no petrolera. La experiencia ha mostrado que la recaudación tributaria no petrolera sigue siendo notablemente baja, aún cuando durante algunos años se establecieron elevadas tasas impositivas. En los últimos 18 años la recaudación promedio ha sido apenas de 9.5% del Producto Interno Bruto (PIB).*

*Sin duda dicho cociente de recaudación respecto del PIB es bajo comparado con los cocientes registrados en países con grados de desarrollo semejantes o con un ingreso per cápita similar al de México. En la República Checa, la recaudación como porcentaje del PIB es de 21.6%, en Polonia de 18.8%, en Hungría de 25.7%, en Corea de 16.7% y en países latinoamericanos como Venezuela es de 21.4%, en Chile de 20.4%, en Brasil de 17.5%, en Argentina de 15.5%, en Uruguay de 18.4% y en Costa Rica de 12.3%. La recaudación de México también resulta menor si se compara con algunos países con ingreso per cápita inferior al nuestro, como Colombia que recauda el 13.5% de su PIB, Bolivia el 13.8% y Honduras el 13.7%.*

...

*Para el diseño de la contribución empresarial a tasa única propuesta se consideraron los siguientes principios fundamentales:*

*La simplificación de las contribuciones, que reduce los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.*

*La flexibilidad del sistema impositivo, que le permite tener la capacidad de ajustarse rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas.*

*La transparencia, pues se pretende que el sistema fiscal sea de fácil y rápida identificación respecto a las obligaciones fiscales, reduciendo los costos asociados a su cumplimiento y control, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.*

*La equidad y proporcionalidad del sistema tributario, que establezca un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga la virtud de gravar más a quien tenga mayor capacidad contributiva.*

...”

### El Sujeto Pasivo de Gravamen

Siguiendo la lectura legal del IETU, encontramos que como tal, lo constituyen las personas físicas y morales, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En torno a la modificación al concepto de Establecimiento Permanente en los Comentarios al MOCDE, existe a decir de Natera, (2011), *“la modificación efectuada a los Comentarios al Artículo 5, relacionado con la definición de establecimiento permanente. Los cambios en cuestión consistieron en la adición a los párrafos 42.11 a 42.48 con el objeto de incluir un nuevo supuesto de constitución de un establecimiento permanente a través de la prestación de servicios sin contar con un lugar de negocios, el cual ha sido conocido comúnmente como “supuesto alternativo de establecimiento permanente” o “establecimiento permanente por servicios”* Por ello, Lara R. (2008) citando a McLees, John A y otros, reflexiona que cuando la ley del IETU se remite al concepto de establecimiento permanente de los tratados internacionales, *“podría ocasionar que resurgiera un riesgo de que una empresa norteamericana creara un EP en México, cuando mantuviera en este país un inventario para su procesamiento por una maquiladora, ya que de acuerdo con el tratado fiscal firmado entre México y EUA, dicha maquiladora constituye un agente dependiente y, por lo tanto, un EP con base en el artículo 5, párrafo 5(b)”*.

Este riesgo fue considerado por el gobierno de México y con tal fin emitió el DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el DOF, el 5 de noviembre del 2007. El artículo Quinto del Decreto mencionado (Ver su texto en el Anexo 1 en este documento), otorga un estímulo fiscal a las empresas que realicen operaciones de maquila y *“consistirá en acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente, calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo y del impuesto sobre la renta propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda exenta del pago del IETU”*.

### El Hecho Imponible

Continuando la revisión de la ley que norma el IETU, encontramos que conforme al artículo 1º, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), lo constituyen los ingresos, por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgar el uso o goce temporal de bienes, que perciban personas físicas y morales residentes en territorio nacional o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Como puede advertirse, algunos de los ingresos que no se incluyeron en el hecho imponible del IETU, se refiere a los *ingresos provenientes de dividendos, intereses y premios derivados de loterías, rifas y sorteos*.

De tal manera que a diferencia del ISR mexicano que grava el incremento patrimonial, el IETU, sólo tiene como hecho generador determinados ingresos, por lo que no cualquier *“incremento patrimonial”* formaría parte del tributo. Hacemos notar que el Pleno de la SCJN en México, incorpora dos elementos que en el referido ordenamiento legal: los *“ingresos brutos”* como hecho imponible del gravamen y el establecimiento de *“beneficios tributarios”* como base gravable. Estos elementos novedosos se derivan del precedente número XL/2010, que citamos enseguida:

*“Ahora bien, tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva respecto de dicho*

*tributo la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad la determinación de una utilidad gravable sino la de establecer beneficios tributarios. Por tanto, el hecho de que los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permitan la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el caso del impuesto empresarial a tasa única la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible. Empresarial a tasa única. Los artículos 3, 5 y 6 de la ley del impuesto relativo, al no permitir la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria (legislación vigente a partir del 1 de enero de 2008). [TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Agosto de 2010; Pág. 241.*

En el mismo sentido, la Segunda Sala de la SCJN sustentó la Jurisprudencia 162/2010: *empresarial a tasa única. El objeto del impuesto relativo lo constituyen los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (legislación vigente a partir del 1 de enero de 2008). 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Diciembre de 2010; Pág. 484.*

### La Base Gravable

En términos del artículo 1, LIETU, se obtiene disminuyendo de los ingresos percibidos por las actividades gravadas por el IETU, las deducciones autorizadas. A dicha base se aplicará la tasa respectiva y se obtendrá el IETU a pagar. Este IETU a pagar podrá disminuir, una vez que apliquen los créditos que previenen los artículos 8 y 11, LIETU.

Respecto a las deducciones, a diferencia de la mecánica del ISR que tiene como regla general la deducción los gastos estrictamente indispensables para obtener el ingreso, el IETU no permite la deducción, entre otros conceptos de *sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas*. Esta limitante para deducir estos concepto, fueron validados en el sentido de no estar alejado de la carta fundamental y para ello, la Segunda Sala de la SCJN, determinó lo siguiente:

*“los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no permitir la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible. Empresarial a tasa única. Los artículos 3, 5 y 6 de la ley*

*del impuesto relativo, al no permitir la deducción de diversos conceptos, no violan el principio de proporcionalidad tributaria (legislación vigente a partir del 1 de enero de 2008).* [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Diciembre de 2010; Pág. 488. Tesis de jurisprudencia 164/2010.

Esta limitante para aplicar las deducciones, como ya lo dijimos en el tema del hecho imponible de este trabajo, puede llevar a la consideración de que el IETU no grava la renta neta, sino los ingresos brutos e inferir que dicha contribución no sea considerada como un “impuesto mexicano” al amparo del CEDT celebrado con USA.

### Los CEDT Celebrados por México, y los Efectos Legales Que Sobrevienen, Antes y Después de la Entrada en Vigor del IETU

Una vez analizado el marco legal en México del IETU, nos adentramos a examinar los CEDT que México ha celebrado después de su entrada en vigor, es decir, después del 1º de enero de 2008, así como los que se han modificado después de la fecha citada.

De la normativa legal mexicana revisada, advertimos que antes y después de la entrada en vigor del IETU, podemos identificar cuatro escenarios posibles en los CEDT: A.- Los CEDT celebrados antes de la entrada en vigor del IETU y que no se modificaron con su entrada en vigor y permanecen sin reconocer formalmente en su texto al IETU; B.- Los CEDT celebrados antes de la entrada en vigor del IETU y que se modificaron con su entrada en vigor y reconocen formalmente en su texto al IETU; C.- Los CEDT celebrados después de la entrada en vigor del IETU y que lo incorporan formalmente en su texto y D.- Los CEDT celebrados después de la entrada en vigor del IETU y que no lo incorporan formalmente en su texto.

En este hilo conductor del análisis de los CEDT, pasamos a examinar los COMENTARIOS AL ARTÍCULO 2 RELATIVO A LOS IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO, con el fin de establecer que mecanismo o procedimiento debía seguir México con la entrada en vigor del IETU, considerando que no estaba expresamente en los CEDT celebrado con anterioridad a su entrada en vigor. Los comentarios señalan lo siguiente:

1.- Se pretende “evitar la necesidad de firmar un nuevo convenio cada vez que se modifique la legislación interna de los Estados contratantes, así como garantizar que a cada Estado contratante se le notifiquen las modificaciones importantes de la legislación tributaria del otro Estado”. (numeral 1 de los comentarios al artículo 2 del MOCDE)

Derivado de lo anterior, pudimos advertir en esta investigación, que varios de los CEDT que México tenía celebrado con diversos países no fueron modificados y bastó la comunicación que el gobierno mexicano realizó a los estados con los que ya se tenía un CEDT antes de la entrada en vigor de la ley del IETU.

2. Se prevé que “los Estados contratantes son libres de restringir el ámbito de aplicación del Convenio a los impuestos ordinarios, de extenderlo a los extraordinarios, o incluso de establecer disposiciones especiales”. (numeral 5 de los comentarios al artículo 2 del MOCDE).

Bajo esta interpretación, el IETU, podría considerarse un impuesto extraordinario por el gobierno mexicano, ya que como se indica en la exposición de motivos, su implementación perseguía aumentar el PIB que había caído a menos del 10% en relación con la recaudación impositiva. Aunque debemos resaltar que “El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) no se aplica como un elemento aislado dentro del sistema impositivo mexicano. Junto con el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto a los

*Depósitos en Efectivo (IDE), el IETU forma parte del sistema renta, que grava a empresas y a personas físicas con actividad empresarial, profesional y de arrendamiento”.* (SHCP, 2011).

3.- Se establece que *“Cada Estado se compromete a notificar al otro las modificaciones relevantes introducidas en su legislación tributaria, comunicándole, por ejemplo, información relativa a detalles de los impuestos nuevos y de otros que han sido sustituidos. Se anima a los Estados miembros a comunicar otras modificaciones importantes, tales como nuevas reglamentaciones o sentencias de los tribunales; muchos países ya observan esta práctica. Los Estados contratantes pueden extender sus exigencias de notificación hasta reflejar cualesquiera notificaciones importantes habidas en otras leyes con incidencia en sus obligaciones derivadas del convenio . . .”* (numeral 5 de los comentarios al artículo 2 del MOCDE).

En relación con esta interpretación, vamos a analizar en los resultados de la investigación, como funcionó esta comunicación que el gobierno mexicano debió realizar a los países con los que tenía un CEDT, para notificarles del impuesto nuevo establecido como fue el IETU.

Para determinar el alcance y contenido del artículo 2, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MOCDE) y con la finalidad de que en los resultados de esta investigación, se precisara si el IETU, debía considerarse o no, como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga de los previstos en los CEDT, procedimos a su examen y para ello se transcribe: (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2011).

#### 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.*

*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, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.*

*3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:*

*a) (en el Estado A):*

*b) (en el Estado B):*

*4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de 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, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales.*

Derivado de lo anterior, extraemos lo siguiente: 1.- El MOCDE, sólo incluye expresamente al ISR y el impuesto sobre el patrimonio y corresponderá a los estados contratantes en los CEDT, adicionar alguna otra contribución que consideren indispensables para las finalidades de dicho instrumento; 2.- Para los efectos del MOCDE, se considera ISR e impuesto sobre el patrimonio, el que grava la totalidad de la renta o cualquier parte de ésta, *incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la*

*propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes y 3.- El MOCDE prevé aplicar, a los tributos de naturaleza idéntica o similar, que se establezcan con posterioridad a la firma del CEDT.*

## METODOLOGÍA

Para determinar el impacto del IETU en los CEDT, hicimos uso del el método sistemático que permitió unir los componentes del hecho analizado: IETU y CEDT, con la finalidad de elaborar una hipótesis de cuál es el status de reconocimiento internacional que tiene el IETU, así como la problemática financiera y fiscal que puede generar, de no reconocerse en USA.

La información recolectada, tiene como origen las publicaciones oficiales de los CEDT que se realiza en México en el DOF, que confrontamos con algunos boletines gubernamentales de la SHCP, descubriéndose que éstos últimos datos, tienen algunas diferencias con las citadas publicaciones y que destacamos en la presente investigación.

Para unir los componentes del hecho analizado, utilizamos el método descriptivo, narrando y estableciendo las características del fenómeno investigado: El IETU y sus elementos básicos que lo componen; la confrontación de los elementos del IETU con el concepto de impuesto de “*naturaleza idéntica o análoga*”, al contemplado en los CEDT, así como la situación jurídica actual del IETU en la comunidad internacional, a través de los CEDT, en el sentido de si existe aceptación o no, por los países con los que México tiene signado éstos.

El método cuantitativo, enlazado con la investigación documental nos ayudó a revelar: si hubo en México, incremento o no en los ingresos tributarios en porcentajes del PIB, después de la entrada en vigor del IETU (del 9.8% en 2007 pasó a 11.5% en 2009); cuántos fueron los montos en millones de dólares de la IED hacia México, principalmente de USA a México ( 6,403 en millones de dólares) y cuáles fueron los principales países que la realizan; así como cuantos empleos se generan en el sector manufacturero (1,961,787) y el no manufacturero (253, 461), para vincularlo con el impacto negativo que puede generarse, en caso de no ser aceptado el IETU como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga de los previstos en los CEDT.

## RESULTADOS

### El Impacto Financiero del IETU en los Ingresos Tributarios en México, en Por ciento Del PIB

La investigación arrojó que la finalidad directa de la implementación del IETU en México fue mejorar la recaudación impositiva, en virtud de que en el año 2007, representaba apenas el 9.5% en relación con el PIB, proyectando que el IETU incrementaría en 2009, un 1.8% del PIB. Esta proyección se cumplió en virtud de que efectivamente hubo un incremento en los ingresos tributarios en el porcentaje del PIB y de 9.8, en el 2007, pasó a 11.5, en el 2009. Para ello presentamos la figura 1.

### La Inminente Inseguridad Jurídica en el Ámbito Internacional, de Haberse Derogado el Título II y IV, capítulos II y III de la Ley del ISR en México

También como resultado de la investigación, encontramos que el Artículo Décimo Noveno de las disposiciones transitorias de la LIETU, que transcribimos enseguida, se preveía derogar de la LISR en México, el tratamiento fiscal de las personas morales y personas físicas *actividades empresariales y servicios profesionales, así como por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles* para regularlos en el IETU, lo que implicaba cambiar en los CEDT de un impuesto mexicano denominado ISR,

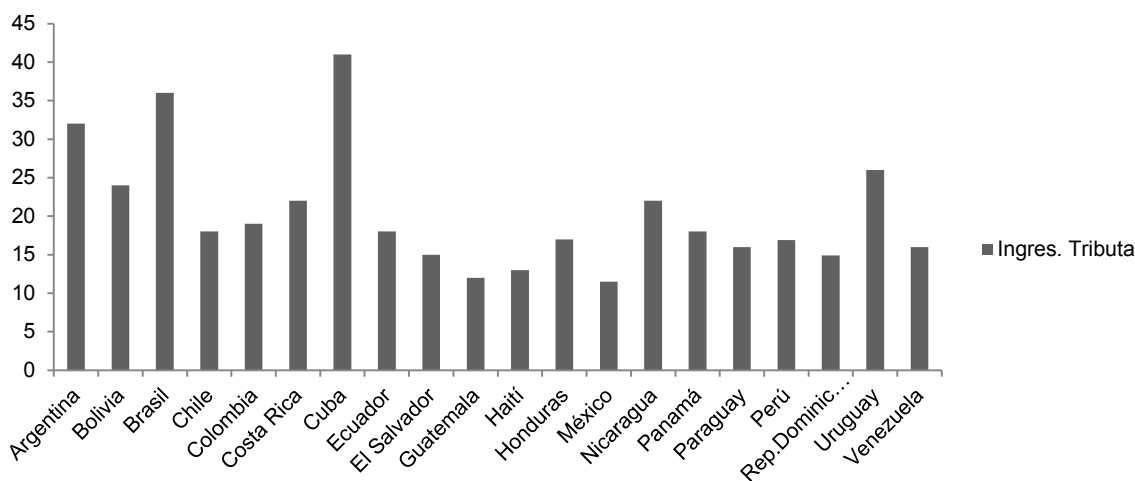


reconocido en dichos instrumentos internacionales, a un impuesto llamado IETU, que no estaba negociado con los países con los que ya se tenía celebrado un CEDT. El texto señalaba:

Artículo Décimo Noveno. *La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la presente Ley. Para los efectos de este artículo el Servicio de Administración Tributaria deberá proporcionar al área competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información que tenga en su poder y resulte necesaria para realizar el estudio de referencia. Dicho estudio se deberá entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.*

Atendiendo a lo anterior, Wilson (2009) razonaba: *“la mera posibilidad de la derogación de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mencionadas sin duda presenta una de las más importantes inseguridades de carácter fiscal para quienes invierten en nuestro país, quienes esperan, en el mediano y largo plazo, un retorno de su inversión. No les será posible estimar adecuadamente para esos periodos de tiempo, la carga tributaria que cualquier empresa o proyecto debe considerar en su planeación financiera”.* Este mismo autor razonaba que al derogarse las disposiciones antes citadas podría traer efectos adversos en el caso *“del régimen de consolidación fiscal, la existencia de la cuenta de utilidad fiscal neta, la determinación de la cuenta de capital actualizado y otros conceptos”.*

Figura 1: Ingresos Tributarios de América Latina, 2009 (En porciento del PIB)



Como puede observarse, a pesar de haber entrado en vigor el IETU en México, en el año 2008, si bien aumentó el ingreso tributario de 9.8 a 11.5, en porciento del PIB, aún así nuestro país quedó ubicado en el último lugar en América Latina, en el año 2009, de una muestra de 20 países. Según esta figura el porcentaje más alto, corresponde a Cuba, en segundo lugar Brasil y en tercero, Argentina. Figura con diseño propio a partir del documento: Espada, M.V. (2011), *Panorama de las Finanzas Públicas: los ingresos fiscales en América Latina y el Caribe*. Curso Seminario Internacional Políticas presupuestarias y gestión por resultados en América Latina y el Caribe Santiago, 15 de noviembre de 2011. [www.eclac.org/.../Ingresos\\_fiscales\\_y\\_tributarios\\_en\\_ALC\\_MVE.pdf](http://www.eclac.org/.../Ingresos_fiscales_y_tributarios_en_ALC_MVE.pdf). Fuente ILPES/CEPAL, sobre datos CEPALSTAT.

Finalmente esta propuesta, no fue aceptada por el legislador mexicano, a solicitud de la SHCP. Consideramos que la causa de esta decisión, es el documento denominado *“El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación”*, (SHCP, 2011) donde la autoridad

fiscal opinó que no era recomendable la derogación de los regímenes fiscales antes señalados. Algunas consideraciones para emitir esta opinión fueron las siguientes:

*“el IETU ha resultado un impuesto mínimo más eficaz que el IMPAC al reducir la proporción de empresas que no pagarían impuestos directos de 41% en el 2006 a 31% en el 2009 (ver Grafica 3.2). Esta ampliación de la base gravable es de nueva cuenta particularmente notable si se toma en cuenta que el año 2009 fue un año de una profunda crisis económica que redujo los ingresos de las empresas. Por lo tanto, es de anticiparse que ante la recuperación económica de 2010 y el 2011, el porcentaje de empresas que no contribuyen con impuestos directos se haya reducido aún más. Esta ampliación de la base gravable resalta que los impuestos mínimos, y en particular el IETU, han sido importantes para asegurar que una mayor proporción de contribuyentes colaboren con la recaudación. La eliminación del IETU implicaría en términos de la estructura fiscal regresar a periodos anteriores a 1989”.*

...

*En términos generales el IETU ha logrado recaudar más pero sin que necesariamente sean los mismos contribuyentes del ISR. El IETU ha logrado captar mayores ingresos y distribuir la carga de la recaudación entre más contribuyentes. Esto implica que de eliminarse el IETU, la distribución de pago de impuestos directos por nivel de ventas se concentraría aún más en aquellos contribuyentes que ya aportan la mayor parte de la recaudación de ISR. Es decir, la eliminación del IETU tendría como consecuencia incrementar la carga impositiva de las mismas empresas que ya contribuyen con la mayor parte de los impuestos directos.*

...

*A la fecha, México ha acordado con los 41 países con los cuales tiene un Convenio para Evitar la Doble Tributación en vigor, dentro de los cuales se encuentran sus principales socios comerciales, incluido los Estados Unidos de América, que el IETU sea un impuesto acreditable. Asimismo, ha concluido las negociaciones de dichos Convenios con otros 12 países en los cuales se reconoce a este impuesto como acreditable, formando parte integrante de dichos instrumentos internacionales*

...

*con la estructura actual de integración del ISR empresarial con el IETU se reconoce el acreditamiento de éste último en el extranjero. Si desapareciera el ISR empresarial y prevaleciera exclusivamente el IETU, no se sabe qué pasaría en cuanto al acreditamiento de este impuesto, incluso con nuestros principales socios comerciales.*

Aunque el Congreso Federal Mexicano no emitió pronunciamiento expreso y formal sobre este estudio, tácitamente lo aceptó en el sentido de coexistir el ISR y el IETU, tomando en cuenta además que al mes de enero de 2013, siguen vigentes los Títulos II y IV, capítulos II y III de la Ley del ISR mexicana.

#### Los Fallos Emitidos por el Pleno de la SCJN, Inducen A Considerar Que el IETU no Puede Considerarse Como Impuesto Idéntico o Similar al Contenido en los CEDT.

Otro resultado de la investigación realizada, nos llevó a la conclusión de que con la interpretación que realiza el Pleno de la SCJN y bajo la estructura que el legislador en México le dio al IETU, al considerarlo como un impuesto a los “*ingresos brutos*” y con una base gravable sobre los “*beneficios tributarios*”, compromete seriamente la negociación entre México y USA, para que el segundo país mencionado, reconozca al IETU, formal y definitivamente, como un impuesto “*de naturaleza idéntica o análoga*” al ISR que contempla el CEDT. En el mismo tenor, Roa J. (s.f.) aduce: “*es mi opinión que el legislador nacional creó un impuesto que, aun cuando tiene puntos de contacto importantes, no puede reducirse a una reiteración del impuesto sobre la renta, por más que los sujetos obligados lo estén en razón de ciertos ingresos, derivados de la realización de determinadas actividades, o por el hecho de que*

*la base parezca describir un concepto equivalente a la utilidad*". Sobre la misma línea argumentativa, si a decir de Lara R. (2008), "las reglas norteamericanas (Reglas del Tesoro de EUA 1.901.2(b)(1)) establecen que un impuesto se considera como un impuesto sobre la renta solamente si se calcula con el objetivo de obtener una renta "neta", como en el caso del IETU, se basa en "ingresos brutos", en definitiva podría no considerarse como un impuesto idéntico o similar al ISR del CEDT con USA.

No soslayamos que existen algunas opiniones de tratadistas en la materia que opinan que el IETU si puede considerarse un impuesto análogo al ISR, como es el caso de McLee, Reyes Freaner, González Bendiksen y Ocampo, (Lara R., 2008) que opinan: "Algunos de los cambios introducidos por el Congreso mexicano al emitir el Impuesto Empresarial a Tasa Única pueden haber mejorado las perspectivas para concluir que el impuesto a tasa única constituye un impuesto sobre la renta que sea elegible para el acreditamiento fiscal extranjero en los EUA". En la misma línea de pensamiento Miranda S. (s.f.) reflexiona: "se puede concluir que existen suficientes elementos para acreditar la analogía del IETU o del Impuesto sobre la renta mexicano, analogía en términos de los tratados para poder decir que éstos van a poder recoger las normas del Impuesto empresarial, y las características que hemos visto nos permiten llegar a esta conclusión para que los estados contratantes con México pudieran también en un momento dado, efectuar el acreditamiento del IETU contra los impuestos causados en México".

#### Falta de Uniformidad, en la Doctrina y en la Legislación Mexicana Para Otorgar Naturaleza Jurídica a los Comentarios al MOCDE

Fruto del trabajado realizado nos reveló que no existe unificación en la doctrina en cuanto a la naturaleza que tienen los comentarios al MOCDE. Por ejemplo el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en México, a través de la Regla 1.2.1.19., (Resolución Miscelánea Fiscal, 2012), en torno al tema señala:

*1.2.1.19. Para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:*

*I. Conforme a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.*

*Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.*

*Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la octava actualización o de aquella que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.*

*II. Conforme a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, los acuerdos de intercambio de información que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.*

*Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del acuerdo de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.*

*Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del “Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria”, elaborado por el “Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información”, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del acuerdo de que se trate. Convención DOF 28/04/88 31, 32, 33, CFF 1, 5.”*

No pasamos por alto -en nuestra opinión-, que esta Regla 1.2.1.19, atenta contra el principio de reserva de ley, en virtud de que intenta darle naturaleza jurídica a los comentarios del MOCDE en relación con los CEDT, lo que es facultad exclusiva para reglamentar una disposición, del titular del Poder Ejecutivo Mexicano de acuerdo con el artículo 89, fracción I, CPEUM.

Regresando al tema, atendiendo a dicha regla 1.2.1.19, fija las directrices siguientes:

A.- Los celebrados por México deben interpretarse conforme a los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales (CVDT);

B.- Los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la CVDT.

C.- Los comentarios al MOCDE, son interpretaciones realizadas al amparo de los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena. (Véase el Anexo II de este documento donde aparece el contenido de estos preceptos)

De lo anterior, se colige que en tanto para la autoridad fiscal, los comentarios al MOCDE son interpretaciones al amparo de los artículos 31 a 33, de la CVDT, en México, los tribunales lo reconocen como un método de interpretación auténtica y así lo ha señalado el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en las tesis: *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.* [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XVIII, Septiembre de 2003; Pág. 1371 y *doble tributación. Naturaleza jurídica de los comentarios del modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, elaborado por la organización para la cooperación y desarrollo económicos (OCDE).* TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XVIII, Septiembre de 2003; Pág. 1373 .

Por su parte, la doctrina es coincidente en la necesidad de que “el tratado de los tratados”, como lo es la Convención de Viena en materia del derechos de los tratados (CVDT) debe aplicar para interpretar a los CEDT, por ejemplo, García P. (2009), expresa que en el caso de España “*En nuestra tradición jurídica, en la que se acepta la aplicación de los criterios establecidos por el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados -artículos 31 a 33- debería articularse la posición de los Comentarios a través de alguno de los instrumentos reconocidos por dichos artículos para la interpretación de los Convenios internacionales; de otro modo, la atribución automática de la condición de interpretación auténtica al contenido de los Comentarios supone desconocer dichas reglas así como atribuir competencia interpretativa a un ente -el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE- que no la tiene reconocida ni con carácter general ni especial a los efectos de un Convenio de doble imposición -a excepción del Convenio firmado con Costa Rica, tal como se reconoce expresamente en uno de sus protocolos-*”. De la misma

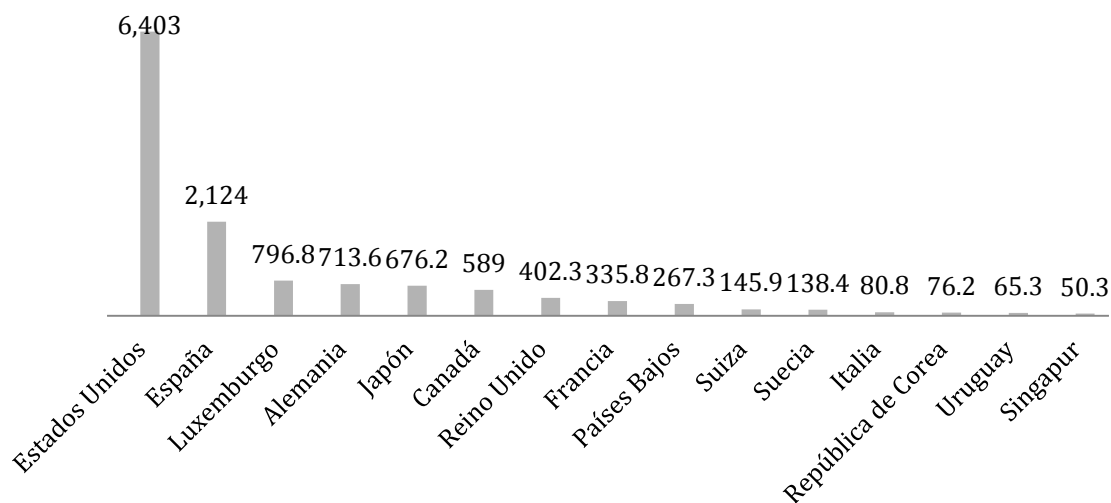
línea de pensamiento, es Grageda N. (2010) cuando dice: “*A mi parecer no existe razón jurídica para excluir totalmente la utilidad de los preceptos de la Convención de Viena para interpretar los CEDT. Finalmente, los CEDT son tratados internacionales, y como tal, los criterios generales de interpretación de los tratados internacionales deben ser aplicables*”.

En lo referente a la naturaleza jurídica de los comentarios al MOCDE, contrario a que deban considerarse una interpretación auténtica, como lo establecen los tribunales mexicanos, advertimos, que un sector de ésta encabezada por Calderón (2011), opina que “*son una declaración interpretativa por acuerdo escrito de los expertos representantes de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación y debida aplicación de un Artículo del Modelo de la OCDE y cuya observancia ha sido recomendada por órganos internos de la propia Organización (OCDE).*”

El Impacto Financiero Que Puede Generarse en el Flujo de la IED Hacia México, en el Caso de Que USA, no Acepte Como un Impuesto Idéntico o Similar, al IETU, Que se Prevé en los CEDT

La importancia del análisis del referido instrumento internacional, en este trabajo obedece a que USA constituye en México, el 49% (6,403 en millones de dólares) de la Inversión Extranjera Directa (IED), en 2012. (Secretaría de Economía, 2012). Enseguida representamos cuántos son los montos en millones dólares y los principales países que invierten en México. (Figura 2)

Figura 2: Flujos de IED Hacia México por País de Origen, 2012 (Millones de dólares)

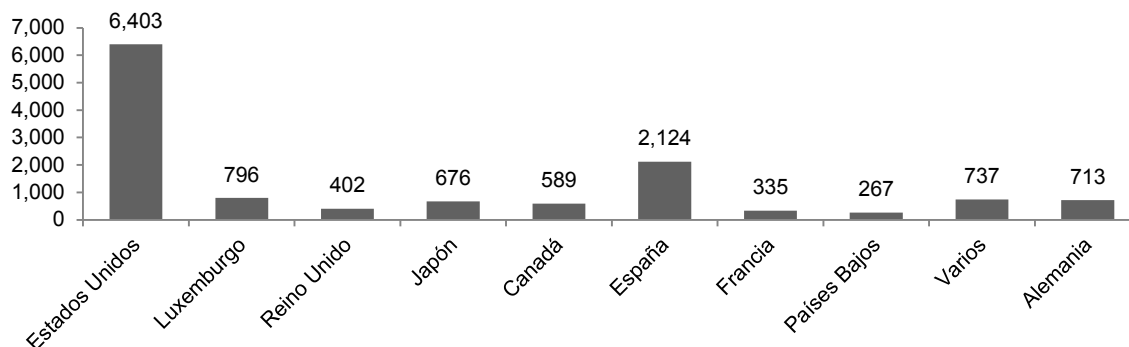


Como puede observarse, el país con mayor flujo de IED hacia México en el 2012 fue USA, en segundo lugar España y en tercer lugar Luxemburgo. Lo que viene a corroborar lo decisivo que implica, que el IETU sea reconocido en USA como un impuesto acreditable. Fuente Inversión Extranjera Directa en México y en el Mundo Carpeta de Información Estadística, Dirección General de Inversión Extranjera, 4 de diciembre de 2012, [www.economia.gob.mx/files/comunidad\\_negocios/ied/Carpeta\\_IED\\_diciembre2012.pdf](http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/ied/Carpeta_IED_diciembre2012.pdf)

En porcentajes, estos mismos montos de IED, hacia México, en el 2012, quedan representados de la manera siguiente: (Figura 3).

Ahora bien, si vinculamos la IED como generadora de empleos en establecimientos manufactureros y no manufactureros nos revela, cuanto fue el monto generado y cuáles fueran las entidades federativas más beneficiadas en ambos sectores y sobre ello tenemos los resultados siguientes (Figura 5) .

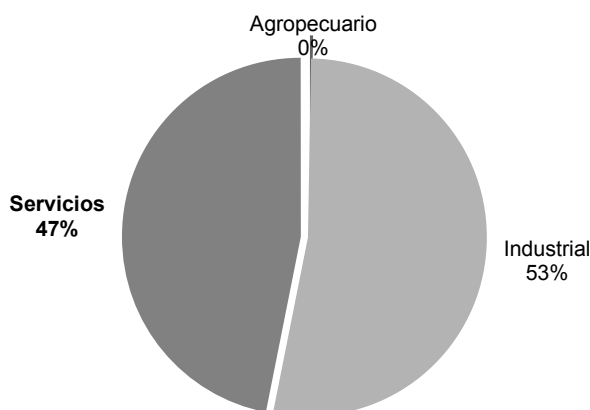
Figura 3: Flujos de IED Hacia México por País de Origen 2012 (Por ciento)



La figura representa que la inversión hacia México, en el año del 2012, por parte de USA representa el 49% y equivale a más del 33% de la IED que realiza España en nuestro país. En tercer lugar se encuentra Luxemburgo y representa un 6% del total de la IED en el 2012. Fuente: Inversión Extranjera Directa en México y en el Mundo Carpeta De Información Estadística, Dirección General de Inversión Extranjera, 4 de diciembre de 2012, [www.economia.gob.mx/files/comunidad\\_negocios/ied/Carpeta\\_IED\\_diciembre2012.pdf](http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/ied/Carpeta_IED_diciembre2012.pdf)

Por lo que se refiere a que sectores se aplica la IED hacia México, enseguida presentamos los porcentajes respectivos: (Figura 4)

Figura 4: Flujo de IED Hacia México por Sector en 2012 (porcentaje)

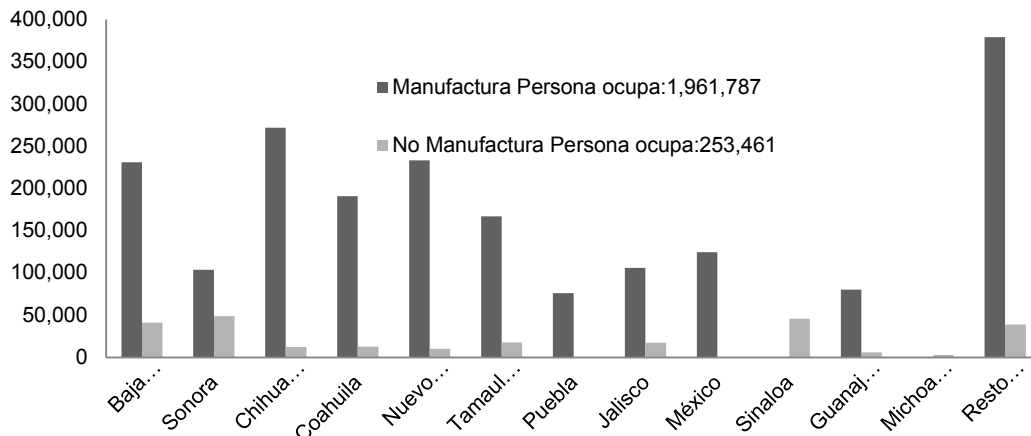


Esta figura nos demuestra que la mayor IED hacia México, lo recibe en 2012, el sector Industrial que esta representado por la minería, electricidad y agua, construcción y manufacturas, en tanto que el segundo lugar en recibir IED, es el sector de Servicios y que lo representa, entre otros, comercio, transporte, información en medios masivos, servicios financieros, servicios inmobiliarios y de alquiler, etcétera. Fuente: Inversión Extranjera Directa en México y en el Mundo Carpeta de Información Estadística, Dirección General de Inversión Extranjera, 4 de diciembre de 2012, [www.economia.gob.mx/files/comunidad\\_negocios/ied/Carpeta\\_IED\\_diciembre2012.pdf](http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/ied/Carpeta_IED_diciembre2012.pdf)

Atendiendo a todo lo anterior, extraemos como conclusión que de no permitirse el acreditamiento del IETU pagado en México, por parte de USA, impactaría severamente los flujos de la IED hacia México (6,409 en millones de dólares) y por ende, la generación de empleos, en el sector de manufactura (1,961,787) y no manufacturero (253,461).

Continuando con los resultados de la investigación presentamos enseguida los escenarios legales en que se encuentran los CEDT celebrados por México, antes y después de la entrada en vigor del IETU.

Figura 5: Personal Ocupado en Establecimientos Manufactureros y No Manufactureros-2012



La Figura 5, demuestra que en el año 2012, en México, se generaron, 1, 961,787 empleos en el sector de manufactura y en no manufactura: 253, 461. Chihuahua es la más beneficiada en el primer rubro, y Sonora en el segundo. Por su parte; Michoacán y Sinaloa no generaron empleos en el sector manufacturero, pero si en el sector no manufacturero. Elaborado en base al documento: Estadística Integral del Programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Marzo 2013. [www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/registros/economicas/manufacturera/doc/presentación\\_estad%C3%ADstica\\_immex.pdf](http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/registros/economicas/manufacturera/doc/presentación_estad%C3%ADstica_immex.pdf)

### CEDT Celebrados por México Antes de la Entrada En Vigor del IETU y Que Después de su Vigencia, Fue Reconocido Como un Impuesto Comprendido en los CEDT

Según el SAT (2010), “Los países con los que México tiene un Tratado para Evitar la Doble Tributación en vigor han aceptado al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como un impuesto comprendido en dichos instrumentos. Estos países se enlistan a continuación”: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, España, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia y Suiza.

Sobre esta información difundida y proporcionada por el gobierno Mexicano, resulta pertinente aclarar: 1.- Luxemburgo y Singapur, modificaron los CEDT que tenían celebrados con México para determinar los alcances del intercambio de información, pero no negociaron incluir expresamente al IETU como parte de los convenios; 2.- Gran Bretaña e Irlanda del Norte (Reino Unido), modificaron los CEDT que tenían celebrados con México para incluir expresamente al IETU como parte de los convenios y 3.- Alemania, Rusia y Suiza, decidieron negociar un nuevo CEDT, en el que se incluyó al IETU como un impuesto comprendido en el texto del convenio.

### El CEDT Que Celebró México y USA, Como un Instrumento Jurídico Celebrado Antes de la Entrada en Vigor del IETU y Cuyo Texto no se Modificó para Reconocerlo Expresamente

Este instrumento legal se publicó en el DOF, el 3 de febrero de 1994, actualizado por los protocolos que los modifican, publicados en el DOF, el 25 de enero de 1996 y el 22 de julio de 2003. Según el Comunicado de Prensa 115/2007, del 10 de diciembre de 2007, titulado “El Gobierno Norteamericano reconoce la acreditación del Impuesto Empresarial a Tasa Única”, (SHCP, 2007), la autoridad tributaria mexicana informó:

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas*

*(IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio (descrito más adelante) del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.*

*Derivado de la aprobación de la Reforma Hacendaria por los que menos tienen por parte del H. Congreso de la Unión, por la cual se introdujo el IETU, el gobierno mexicano, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los convenios para evitar la doble tributación, inició una comunicación exhaustiva con las autoridades de otros países con el objetivo de explicar las características de este impuesto, a efecto de que el mismo se considerara como comprendido en dichos tratados, obteniendo así los beneficios correspondientes para evitar la doble imposición de los flujos de inversión extranjera que acceden al país.*

*En virtud de la gran importancia de la inversión norteamericana en nuestro país, la SHCP ha revisado, conjuntamente con las autoridades de EUA, la interacción del IETU y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Los resultados de este diálogo con el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América son de gran importancia y en ellas prevaleció el interés de ambos países de generar un entorno impositivo que propicie el flujo de inversiones entre ambas naciones. Se sostuvieron diversas reuniones las cuales dieron como resultado la aceptación antes mencionada.*

Como ya lo señalamos, el gobierno mexicano notificó al de USA, atendiendo al Comentario al numeral 1 del artículo 2 del MOCDE, en el sentido de “*garantizar que a cada Estado contratante se le notifiquen las modificaciones importantes de la legislación tributaria del otro Estado*” y bajo el mandato del numeral 4 del artículo 2 del CEDT celebrado con USA, donde se expresa: “*4. . . . Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales*”.

México no quiso correr el riesgo de que no se aceptara el acreditamiento del IETU en USA, como fue “*El caso del Impuesto Regional Italiano sobre Actividades Productivas (IRAP), que es similar al IETU, es un ejemplo de como una modificación estructural a un sistema tributario puede generar la pérdida de acreditamiento como impuesto pagado en el extranjero. Italia tenía un impuesto local sobre la renta (ILOR) que gravaba el trabajo y posteriormente fue sustituido por el IRAP que grava también los otros factores de la producción, este cambio tuvo como consecuencia que los Estados Unidos de América determinara que el impuesto sólo sería acreditable de forma parcial*”. (SHCP, 2011). Aunque como ya lo expresamos en esta investigación, el criterio del Pleno de la SCJN en México y la estructura que el legislador mexicano le dio al IETU, lo aleja de ser considerado como un impuesto idéntico o análogo al ISR que contiene el CEDT celebrado con USA.

A la fecha de la actualización del presente trabajo, USA no ha emitido un documento escrito en el que reconozca en forma definitiva que el IETU puede considerarse como un impuesto “de naturaleza idéntica o análoga” al ISR y por ello, la referida contribución no puede considerarse como parte del CEDT celebrado con México. Tampoco USA decidió modificar el CEDT celebrado con México para incorporar



el IETU a su texto formal, lo que desde luego no es un requisito de validez, ya que bastaría que USA manifestara por escrito su conformidad, para que tuviera plena validez, de acuerdo con el artículo 2, del CEDT.

CEDT Celebrados Por México Antes de la Entrada en Vigor del IETU u Que Se Modificaron Después de Ello, Pero Que No Lo Incorporaron Formalmente a su Texto, en Virtud de Que la Reforma al Protocolo De Los CEDT, Obedeció A Fines Diversosa

Los países que optaron y decidieron lo anterior, son Austria, el Gran Ducado de Luxemburgo y Singapur. En efecto a través del Protocolo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria que modifica el Convenio para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre La Renta y sobre el Patrimonio, y su protocolo firmados en la Ciudad de México el 13 de Abril de 2004, publicado el 30 de junio del 2010, DOF, el Decreto Promulgatorio del Protocolo que modifica el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gran Ducado de Luxemburgo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, suscrito en Luxemburgo el siete de octubre de dos mil nueve, Publicado el 17 de noviembre de 2011, DOF y el Protocolo que modifica el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta, publicado el 9 de enero del 2012, DOF, se modificaron las disposiciones en materia del Intercambio de Información sin incluir expresamente al IETU, como un impuesto mexicano amparado en los CEDT.

CEDT Celebrados por México Antes de la Entrada en Vigor del IETU y Que Se Modificaron Después de Ello, para Incorporarlo Formalmente a su Texto

Estos son los casos de los Países Bajos y de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, que al modificar su protocolo, reforman el artículo 2, de los CEDT, para reconocer como impuestos mexicanos o de México; el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto empresarial a tasa única (IETU). Los textos están representados por: El Protocolo que modifica el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre La Renta, con Protocolo, firmado en la Haya el 27 de Septiembre de 1993, publicado el 29 de diciembre del 2009, DOF y el Protocolo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte que modifica el Convenio para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Ganancias de Capital, firmado en la Ciudad de México el 2 de Junio de 1994, publicado el 15 de abril de 2011, DOF.

CEDT Celebrados por México con Posterioridad a la Entrada en Vigor del IETU y Que Incorporan Dicho Tributo Formalmente al Convenio

Son los casos de: República Federal de Alemania (*publicado en el DOF, el 15 de diciembre de 2009*), Bahréin (*publicado en el DOF, el 27 de abril de 2012*); Barbados (*publicado en el DOF, el 15 de enero de 2009*); República de Hungría (*publicado en el DOF, el 26 de diciembre 2011*); República de Islandia (*publicado en el DOF, el 31 de diciembre 2008*); República de Panamá, (*publicado en el DOF, el 30 de diciembre de 2010*); Federación de Rusia, (*publicado en el DOF, el 20 de mayo de 2008*) República de Sudáfrica, (*publicado en el DOF, el 21 de julio de 2010*) Consejo Federal Suizo, (*publicado en el DOF, el 22 de diciembre de 2010*) y República Oriental del Uruguay (*publicado en el DOF, el 28 de dic de 2010*).

En todos los CEDT de los países antes mencionados, en su artículo 2, se reconocen como impuestos mexicanos o de México; el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto empresarial a tasa única (IETU).

Hacemos notar que mediante publicación del 25 de noviembre de 2010, DOF, se emitió el Decreto por el que se aprueba el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en Bogotá, Colombia, el trece de agosto de dos mil nueve, pero no se ha publicado el texto del CEDT en el diario oficial mexicano, sin embargo en la Ley 1568, Convenio para evitar la doble tributación entre Colombia y México, artículo 2, reconoce como impuestos comprendidos para México, “i) el impuesto sobre la renta federal; ii) el impuesto empresarial a tasa única; (en adelante denominado el “impuesto mexicano”). (Ley 1568, 2012)

### CEDT Celebrado por México Después de la Entrada en Vigor del IETU y Que No lo Incorporó Formalmente a su Texto

Este es el caso del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de la India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, publicado el 31 de marzo de 2010, DOF, cuyo artículo 2 expresa:

#### *Artículo 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS*

1. *El presente Acuerdo se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por un Estado Contratante o por sus subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.*

2. *Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta, o cualquier elemento de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos que gravan la totalidad de los sueldos o salarios pagados por las empresas.*

3. *Los impuestos actuales a los que aplica el Convenio son en particular:*

a) *en la India: el impuesto sobre la renta, incluyendo cualquier sobre cargo al mismo; (en adelante denominado el “impuesto indio”);*

b) *en México: el impuesto sobre la renta federal; (en adelante denominado el “impuesto mexicano”).*

4. *El Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente similares que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.*

### **CONCLUSIONES**

La finalidad directa de la implementación del IETU en México, fue mejorar la recaudación impositiva, en virtud de que en el año 2007, representaba apenas el 9.5% en relación con el PIB, proyectando que dicha contribución incrementaría en 2009, un 1.8% del PIB.

En nuestra opinión, fue el documento “El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación”, (SHCP, 2011), el que determinó la permanencia de los Títulos II y IV, capítulos II y III de la Ley del ISR en México y que según el Artículo Décimo Noveno de las disposiciones transitorias de la LIETU, preveía derogar de la LISR en México, el tratamiento fiscal de las personas morales y personas físicas actividades empresariales y servicios profesionales para regularlos en el IETU, sin que el Congreso Federal Mexicano hasta octubre del 2012, haya emitido decreto alguno que haya modificado la ley del ISR mexicana.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de los comentarios al MOCDE, México procedió a dar aviso a los países con los que tenía un CEDT, para que se reconociera el IETU como un impuesto idéntico o

similar al ISR contenido en dichos instrumentos internacionales y algunos países lo reconocieron sin modificar el texto de los CEDT y otros optaron por la vía formal, al modificar dichos convenios para incorporar al IETU como un impuesto mexicano amparado en los CEDT.

Existen países que después de la entrada en vigor en México, del IETU, modificaron su CEDT, pero no otorgaron prioridad para reconocer expresamente en su texto, a esta contribución federal mexicana como un impuesto idéntico o similar al previsto en los CEDT, como son los casos de Austria, Gran Ducado de Luxemburgo y Singapur y la modificación del protocolo de los instrumentos internacionales obedeció a fortalecer el intercambio de información tributaria.

México, una vez publicada la ley del IETU, pero previo al inicio de su vigencia, dio prioridad a negociar con USA, bajo la premisa de que el 49% de la IED, (6,403 en millones de dólares) proviene de aquel país y con la finalidad de que el IETU mexicano fuera reconocido para acreditarse en USA, con el fin de evitar que aconteciera la experiencia negativa de Italia, en el sentido de que el “Impuesto Regional Italiano sobre Actividades Productivas (IRAP)”, sólo puede ser acreditable de forma parcial en USA, considerando además que la IED hacia México, impactó favorablemente a los sectores industrial y de servicios, generando empleos en el sector manufacturero por 1,961,787 y en el no manufacturero, por 253, 461, lo que puede provocar un impacto negativo, en caso de no ser aceptado el IETU como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga de los previstos en los CEDT.

En virtud de que el Pleno de la SCJN en México, atendiendo a la estructura que el legislador federal estableció en la LIETU, en el sentido de que grava los “ingresos brutos” como hecho imponible del gravamen y el establecimiento de “beneficios tributarios” como base gravable, compromete seriamente la negociación entre México y USA, para que el segundo país mencionado, reconozca al IETU, formal y definitivamente, como un impuesto “de naturaleza idéntica o análoga” al amparo del CEDT firmado entre ambas naciones, de tal manera que bajo el concepto de ingresos brutos del IETU, puede entrar en conflicto con el concepto de Renta Neta que maneja las Reglas del Tesoro de USA y por ende, no autorizarse el acreditamiento del IETU en el referido país.

## ANEXOS

Anexo 1: Artículo Quinto del Decreto por el Que Se Otorgan Diversos Beneficios Fiscales en Materia de Los Impuestos Sobre la Renta Y Empresarial a Tasa Única. DOF, 5 de Noviembre del 2007

---

**Artículo Quinto del DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única. DOF, 5 de noviembre del 2007.**

Artículo Quinto. Se otorga un estímulo fiscal a las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del “Decreto por el que se modifica el diverso para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006, que tributen conforme al artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El estímulo fiscal a que se refiere el párrafo anterior consistirá en acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente, calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo y del impuesto sobre la renta propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán acreditar el estímulo previsto en el mismo, siempre que el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, resulte inferior al resultado que se obtenga de sumar el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el impuesto sobre la renta propio del ejercicio.

Para los efectos del segundo y tercer párrafo de este artículo, los contribuyentes deberán considerar la utilidad fiscal calculada conforme lo establecen el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta sin considerar el beneficio a que se refiere el artículo décimo primero del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de octubre de 2003.

---

---

Para los efectos de calcular la utilidad fiscal a que se refieren los párrafos segundo, tercero, sexto y séptimo de este artículo, los contribuyentes que tributen conforme a la fracción I del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los contribuyentes señalados en el primer párrafo de este precepto en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la citada Ley, deberán aplicar el 1.5%.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a su cargo correspondiente al periodo de que se trate, calculado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a su cargo del periodo de que se trate y del pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, correspondiente al mismo periodo, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal para pagos provisionales determinada conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes podrán acreditar el estímulo previsto en este artículo contra los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única, siempre que el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal para pagos provisionales determinada conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del periodo de que se trate, resulte inferior al monto que se obtenga de sumar el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, correspondientes al mismo periodo. El estímulo a que se refiere este artículo no será aplicable a las actividades distintas a las operaciones de maquila.

Para determinar la parte proporcional del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate, según corresponda, por las actividades de maquila, los contribuyentes deberán dividir los ingresos gravados por dicho impuesto del ejercicio o del periodo de que se trate, que correspondan a las operaciones de maquila, entre los ingresos gravados totales del mismo ejercicio o periodo que se consideren para los efectos del impuesto empresarial a tasa única. Esta proporción se deberá multiplicar por el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o por el pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate a cargo del contribuyente y el resultado que se obtenga será el que se deberá utilizar para realizar los cálculos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de este artículo, tratándose de la aplicación del estímulo contra el impuesto del ejercicio, o el sexto y séptimo párrafos de este precepto en el caso de la aplicación del estímulo contra los pagos provisionales.

Los contribuyentes deberán determinar la parte proporcional del impuesto sobre la renta propio del ejercicio o del pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar del periodo de que se trate, según corresponda, dividiendo los ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio o del periodo de que se trate, que correspondan a operaciones de maquila, entre los ingresos acumulables totales del mismo ejercicio o periodo para efectos de dicho impuesto. Esta proporción se deberá multiplicar por el impuesto sobre la renta propio del ejercicio o por el pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar del periodo de que se trate y el resultado que se obtenga será el que se deberá utilizar para realizar los cálculos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de este artículo, tratándose de la aplicación del estímulo contra el impuesto del ejercicio, o el sexto y séptimo párrafos de este precepto en el caso de la aplicación del estímulo contra los pagos provisionales.

Para los efectos de este artículo se considera como impuesto sobre la renta propio del ejercicio, aquél a que se refieren los párrafos quinto, sexto y séptimo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y como pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, aquél a que se refiere el quinto párrafo del artículo 10 de la citada Ley, según se trate, multiplicado por la proporción determinada conforme al párrafo anterior.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo no podrá ser superior al impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o al pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate, a cargo del contribuyente, según corresponda, calculado conforme a los artículos 8 ó 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la proporción que corresponda a las operaciones de maquila.

Para ejercer el estímulo a que se refiere este artículo, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales en la forma oficial o formato que para tal efecto publique el Servicio de Administración Tributaria, junto con su declaración anual del impuesto sobre la renta y del impuesto empresarial a tasa única, entre otros, los siguientes conceptos, distinguiendo las operaciones de maquila de aquellas operaciones por las actividades distintas a la de maquila:

- I. El impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
  - II. El monto de los ingresos gravados totales para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.
  - III. El monto de las deducciones autorizadas para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.
  - IV. El impuesto sobre la renta propio del ejercicio.
  - V. El monto de los ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta.
  - VI. El monto de las deducciones autorizadas para los efectos del impuesto sobre la renta.
  - VII. El valor de los activos de la empresa, aun cuando éstos se hayan otorgado para su uso o goce temporal en forma gratuita.
  - VIII. El monto de los costos y gastos de operación.
  - IX. El monto de la utilidad fiscal que se haya obtenido de aplicar las fracciones II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda. En su caso, los contribuyentes deberán informar el monto de la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar la fracción I del artículo 216-Bis de la citada Ley, calculada conforme al quinto párrafo de este artículo.
-

## Anexo 2: Reglas de Interpretación de la CVDT

---

### Reglas de Interpretación de la CVDT

31. Regla general de interpretación. 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos; a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) 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; 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- 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 la interpretación del tratado;
  - c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.”

32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

33. Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas. 1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1., cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 39, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

---

## BIBLIOGRAFÍA

Calderón, A., (2011), ¿Son los Comentarios al Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos declaraciones interpretativas?. Derecho Fiscal Internacional, Temas Selectos, Enríquez. R. J.D., Coordinador Académico, México: Editorial Porrúa e Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM).

Cámara de Diputados, (2007) Gaceta Parlamentaria número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007, INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO DE LA CONTRIBUCIÓN EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, RECIBIDA DEL EJECUTIVO FEDERAL EN LA SESIÓN DE LA COMISIÓN PERMANENTE DEL MIÉRCOLES 20 DE JUNIO DE 2007. [www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx)

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2011), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión Abreviada 22 De Julio De 2010. <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versión-Abreviada-2010-ESPAÑOL.pdf>.

Espada, M. V., (2011), Panorama de las finanzas públicas: los ingresos fiscales en América Latina y el Caribe. Curso Seminario Internacional Políticas presupuestarias y gestión por resultados en América Latina y el Caribe Santiago. [www.eclac.org/.../Ingresos\\_fiscales\\_y\\_tributarios\\_en\\_ALC\\_MVE.pdf](http://www.eclac.org/.../Ingresos_fiscales_y_tributarios_en_ALC_MVE.pdf)

García P. F., A. (2009), Los Modelos de Convenio, sus Principios Rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición. Crónica Tributaria. Número 133/2009 (101-123). [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/133\\_Garcia.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf)

Grageda N., E., (2010), La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el Modelo de la OCDE y sus comentarios. Revista de Derecho Económico Internacional, N° 1, Noviembre 2010.  
<http://dei.itam.mx>

Lara R., L.R. (2008), Análisis del Derecho Fiscal Internacional, México: Dofiscal, Lexis Nexis.

Ley 1568, (2012),  
<http://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/estados/ESTADOS%20SEPTIEMBRE%202012.php>.

Miranda S., J.M., (s.f.), Los Tratados Internacionales y el IETU. Nuevo Consultorio Fiscal N° 440, página 36. [www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=930](http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=930)

Natera, C.R., (2011), Nueva Cláusula de Establecimiento Permanente por servicios ¿En que casos aplica?”, Derecho Fiscal Internacional, Temas Selectos, Enríquez. R. J.D., Coordinador Académico, México: Editorial Porrúa e Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM)

Resolución Miscelánea Fiscal, (2012), Segunda Resolución de Modificaciones, publicada en el DOF, el 7 de junio 2012. [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

Roa J., J.C., (s.f.), Mecanismos de control del impuesto sobre la renta y la problemática del impuesto empresarial a tasa única en el contexto internacional.  
[http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/149/Becarios\\_149.pdf](http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/149/Becarios_149.pdf).

SAT (2010), “Doble Tributación”, 28/agosto/2010.  
[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/servicios/noticias\\_boletines/33\\_10771.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/33_10771.html)

Secretaría de Economía (2012), INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA EN MÉXICO Y EN EL MUNDO CARPETA DE INFORMACIÓN ESTADÍSTICA, Dirección General de Inversión Extranjera, 4 de diciembre de 2012,  
[http://www.economia.gob.mx/files/comunidad\\_negocios/ied/Carpeta\\_IED\\_diciembre2012.pdf](http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/ied/Carpeta_IED_diciembre2012.pdf)

SHCP (2007), El Gobierno Norteamericano reconoce la acreditación del Impuesto Empresarial a Tasa Única,  
[http://www.shcp.gob.mx/SALAPRENSA/doc\\_comunicados\\_prensa/2007/diciembre/comunicado\\_115\\_2007\\_10122007\\_18512.pdf](http://www.shcp.gob.mx/SALAPRENSA/doc_comunicados_prensa/2007/diciembre/comunicado_115_2007_10122007_18512.pdf)

SHCP (2011), “El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación”, México.  
[http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento\\_ietu\\_01082011.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento_ietu_01082011.pdf).

Wilson, F., (2009), La Seguridad Jurídica y el Caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única, La Seguridad jurídica en la Materia Tributaria, Academia de Estudios Fiscales, México: Editorial Themis.

## BIOGRAFÍA

Rigoberto Reyes Altamirano es Doctor en Derecho, por el Programa de Doctorado en Derecho Interinstitucional de las Universidades de Aguascalientes, Colima, de Guadalajara, Guanajuato, Nayarit y de San Nicolás de Hidalgo Michoacán, adscrito al Departamento de Impuestos del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas de la Universidad de Guadalajara. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, nivel 1. Correo electrónico: [betorey@prodigy.net.mx](mailto:betorey@prodigy.net.mx).