

# EFFECTOS FISCALES Y ADUANEROS EN EL PROCESO DE MAQUILA

*Manuel Abascal Sherwell<sup>1</sup>*

**Sumario: 1. Introducción. 2. Concepto. 3. Elementos Personales del Proceso de Maquila. 4. Elementos Reales del Proceso de Maquila. 5. Regímenes Aduaneros Aplicables. 6. Impuestos al Comercio Exterior. 7. La Maquiladora del Siglo XXI. 8. Derecho de Trámite Aduanero (DTA). 9. Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Constancia de Exportación como Mecanismo para no Pagar IVA. 10. Impuesto al Activo (IMPAC). 11. Impuesto sobre la Renta (ISR). 12. Precios de Transferencia. 13. El Proceso de Maquila: ¿Contrato? 14. Bibliografía**

## 1. Introducción

Las maquiladoras nacen como consecuencia a la necesidad de reducir el costo de operación de las grandes empresas, a través de una mano de obra barata en aquellas industrias donde las máquinas no han sido capaces de desplazar el trabajo manual de los hombres. Este tipo de actividad aflora en los países denominados subdesarrollados ante el incremento de los salarios en los países desarrollados, obteniéndose además de una mano de obra barata y eficiente, múltiples beneficios fiscales. En México, la maquila es una fuente creadora de empleos, por lo que el fomento en la instalación de este tipo de industria ha proliferado desde hace tiempo (aproximadamente desde los años '60s).

En el año de 1965, en México se inició la subcontratación internacional (proceso de maquila), a través del llamado Programa de Industrialización Fronteriza, mismo que buscaba resolver el problema del desempleo fronterizo al norte de nuestro país, y disminuir la corriente migratoria hacia Estados Unidos. Posteriormente, en 1971 se dio a conocer el Programa de Desarrollo de la Franja Fronteriza Norte y de las Zonas y Parámetros Libres; este segundo programa fijó las bases para el establecimiento de la industria maquiladora de exportación. Más adelante, el 15 de agosto de 1983 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el primer Decreto que regula la operación de la industria maquiladora, el cual contenía múltiples restricciones y requisitos que cubrir, con lo que no hubo grandes beneficios para las maquiladoras. Después de este primer Decreto, vinieron otra serie de Decretos que buscaron fomentar la operación de la industria maquiladora de exportación, hasta llegar a nuestro actual "Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Expor-

---

<sup>1</sup> Estudiante de Derecho de la Universidad Iberoamericana.

tación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 1o. de junio de 1998, y modificado mediante el Decreto que reforma al diverso para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 1998, constituyendo ambos el marco regulatorio para el desarrollo de la industria maquiladora de exportación.

La maquila, es la actividad consistente en recibir insumos provenientes del extranjero, para realizar con ellos diversos procesos de transformación o elaboración, para su posterior devolución al extranjero, y cobrando el valor agregado por el o los procesos realizados con esos insumos. En términos más simples y a manera de ejemplo, podríamos observar como las empresas de la rama electrónica, fabrican en sus países de origen los componentes de un aparato, mismos que son trasladados a México para realizar con ellos el proceso de ensamblado, para proceder con posterioridad, a su exportación como producto terminado al país de origen de los componentes o a otro país para su venta, dándose en consecuencia un proceso de maquila de productos; sin embargo, ésta no es la única clase de maquila existente, ya que podríamos encontrarnos con la importación de documentos para realizar con ellos diversos trabajos (análisis, auditorías, estudios de mercado, etc.), en cuyo caso estaríamos en presencia de una maquila de servicios.

En este contexto, cabría destacar la serie de beneficios que la industria maquiladora reporta al país, mismos que en resumidas cuentas se traducen en: generación de empleos (actualmente existen aproximadamente 4,300 empresas maquiladoras y más de un millón cien mil personas trabajan en ellas), inversión extranjera directa,<sup>2</sup> la reversión de problemas migratorios y la capacitación y entrenamiento de personal mexicano; de ahí que las disposiciones fiscales otorguen grandes beneficios a estas industrias, toda vez que con los beneficios que las mismas generan al país, la cuestión recaudadora por concepto de impuestos al comercio exterior pasa a un segundo plano.

Así mismo, datos oficiales señalan que el segundo ingreso de mayor importancia para el país, después del petróleo, lo constituye el que reportan las maquiladoras; muchos podrían argüir que no es un ingreso en sí, toda vez que la mayoría de las maquiladoras son propiedad de extranjeros, por lo que válidamente se podría presumir que dichas ganancias saldrán del país, pero la realidad es que dichas ganancias no se van limpias al extranjero pues son gravadas en México, constituyendo un ingreso relevante para el Estado.

En los últimos 10 años, México ha cuadruplicado el número de exportaciones al extranjero, lo cual se ha visto claramente reflejado en nuestra balanza comercial y en la apreciación

---

2 Recordemos que la inversión extranjera directa es la más beneficiosa para el país, puesto que se refleja en compra de bienes, apertura de negocios, generación de empleos, y demás actividades y actos que contempla la Ley de Inversión Extranjera; mientras que la inversión extranjera indirecta se refleja en la compra de deuda (acciones, papel gubernamental y papel bancario entre otros), misma que si bien beneficia al país, también ha sido causa de grandes crisis económicas en virtud de la volatilidad de los mercados de capital.

de muchos de nuestros productos en otros países; al igual que en muchos actos jurídicos, en el proceso de maquila inciden múltiples efectos fiscales, mismos que como abogados debemos conocer a efecto de dar una mejor asesoría a nuestros clientes. Es por ello, que este trabajo busca dar a conocer los diversos beneficios fiscales con que cuentan las maquiladoras en México, así como su importancia y trascendencia.

## 2. Concepto

El proceso de maquila es el acto jurídico por virtud del cual, una persona denominada cliente o propietario encarga a otra denominada maquilador, una serie de acciones consistentes en la producción, transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera, importadas temporalmente para su exportación posterior.<sup>3</sup>

Le llamamos “acto jurídico” a esta operación, toda vez que va a crear y producir consecuencias jurídicas para las partes; estas consecuencias derivan en la creación y/o transmisión de derechos y obligaciones para ambas (cliente o propietario y maquilador).

## 3. Elementos Personales del Proceso de Maquila

Las partes que intervienen en una operación de maquila son:

**A. La Maquiladora.** Es la persona física o moral residente en México, a la cual le ha sido aprobado un Programa de Exportación por parte de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI), y que exporta más del 20% de su producción anualmente;<sup>4</sup> las maquiladoras pueden ser de distintos tipos:<sup>5</sup>

- Maquiladora de exportación. Es la empresa, persona física o moral, a la que en los términos del presente ordenamiento le es aprobado un programa de operación de maquila y exparte la totalidad de su producción, sin perjuicio de los límites que señala el artículo 16 del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.
- Maquiladora por capacidad ociosa. Es la empresa, persona física o moral, que establecida y orientada a la producción para el mercado nacional, le sea aprobado en los términos del presente ordenamiento, un programa de maquila para la exportación.

---

3 PROCESO DE MAQUILA. Artículo 3o., fracción V del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. D.O.F. 1o. de junio de 1998.

4 Las maquiladoras deben exportar anualmente, como mínimo, el 20% de su producción conforme al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. (D.O.F. 1o. de junio de 1998); cabe destacar que conforme al TLCAN estos porcentajes han ido variando, y para el año 2001, las maquiladoras podrán vender la totalidad de su producción al mercado nacional.

5 Artículo 3o. del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. D.O.F. 1o. de junio de 1998.

- Maquiladora de servicios. Es la empresa, persona física o moral, a la cual le ha sido aprobado un programa de operación de maquila y cuya actividad principal es la de realizar servicios que tengan como finalidad la exportación o apoyar a ésta. Estas actividades de servicio podrán ser también hacia empresas maquiladoras o hacia empresas con programas de importación temporal para producir artículos de exportación.
- Maquiladora que desarrolle programas de albergue. Es la empresa, persona física o moral, que en los términos del presente ordenamiento le sea aprobado un proyecto de exportación, y a la cual las empresas extranjeras le facilitan la tecnología y el material productivo, sin que estas últimas operen directamente estos proyectos.

Cabe destacar que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI), lleva un registro de la industria maquiladora nacional, y antes de inscribir en el mismo a cualquier empresa, consulta dicha inscripción con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la cual evalúa la procedencia de otorgar la autorización de un programa de maquila. Lo anterior, a efecto de verificar que la empresa esté al corriente de sus obligaciones fiscales.

- B. El Cliente o Propietario.** Es la persona física o moral, que encarga a la maquiladora la realización de un proceso productivo sobre la mercancía importada temporalmente.

#### **4. Elementos Reales del Proceso de Maquila**

- **La Cosa.** Lo constituyen los bienes importados temporalmente que se sujetarán al citado proceso de transformación, elaboración o reparación, cabe precisar que en materia de comercio exterior, la denominación correcta que se les da a los bienes es la de mercancías, que para efectos prácticos no son más que bienes muebles. Como ya dijimos, para poder realizar un proceso de maquila se requiere autorización por parte de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI), y dicha autorización se otorga con base en un programa que la maquiladora somete a consideración de la propia SECOFI. Ahora bien, no todas las mercancías pueden ser objeto de importación temporal por parte de las maquiladoras, sino sólo aquellas que la SECOFI haya autorizado expresamente a la maquiladora en el programa referido.
- **El Precio.** Lo constituye la contraprestación en dinero que se le paga a la maquiladora por haber realizado un proceso productivo sobre las mercancías.

#### **5. Regímenes Aduaneros Aplicables**

“La aduana es un ente administrativo, establecido por el Ejecutivo Federal, autorizado para intervenir en el tráfico de mercancías, con el objeto de recaudar los tributos que gravan a éstas a su entrada o salida de un país determinado, y de vigilar el cumplimiento de las disposi-

ciones de carácter público o prohibitivas, así como el de las normas reglamentarias del comercio internacional a efecto de coadyuvar en la regulación de la economía nacional".<sup>6</sup>

Las aduanas en México se encuentran a cargo del Servicio de Administración Tributaria (SAT), recientemente creado (julio 1997), mismo que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que como todos los de su misma especie, no cuenta con personalidad jurídica ni patrimonio propio,<sup>7</sup> sino que le está jerárquicamente subordinado<sup>8</sup> a un órgano centralizado, participando de la personalidad jurídica que como tal éste sí posee (en este caso la SHCP). La creación de este tipo de organismos puede darse por Ley o Decreto, y en el caso concreto del SAT fue por Ley (Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, misma que entró en vigor el 1o. de julio de 1997).

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas define al régimen aduanero como "el destino que pueden recibir según las leyes y reglamentos aduaneros las mercancías sujetas al control de la aduana".<sup>9</sup>

El régimen aduanero al cual se van a someter las mercancías, es seleccionado por el importador o exportador, según sea el caso, cuando la mercancía llega a la aduana y pasa a despacho.<sup>10</sup>

Los regímenes aduaneros que contempla nuestra legislación son los siguientes:<sup>11</sup>

- Importación (definitiva y temporal)
- Exportación (definitiva y temporal)
- Depósito Fiscal
- Tránsitos (interno e internacional)
- Para elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Para efectos del presente trabajo, los regímenes aduaneros que nos interesan son los de importación temporal, importación definitiva, tránsito interno (a la importación y a la exportación).

6 Definición del autor.

7 Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo", Porrúa, México, D.F. p. 469.

8 Artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

9 Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas.

10 DESPACHO ADUANERO: "Conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías a territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales." (Art. 35 de la Ley Aduanera).

11 Artículo 90 de la Ley Aduanera.

tación) y exportación definitiva. Esto en virtud de que el régimen de depósito fiscal, es un régimen “stand by”, donde los bienes son ubicados en almacenes generales de depósito,<sup>12</sup> mientras se encuentra un comprador o se concluyen negociaciones con varios compradores para su importación definitiva; como ejemplo de lo anterior, tenemos las famosas tiendas “Duty Free”, las cuales venden productos libres de impuestos en los aeropuertos. Por otra parte, en el régimen para la elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado,<sup>13</sup> las mercancías sólo pueden retirarse del recinto para su retorno al extranjero —las de ese origen—, o para exportarse en el caso de mercancías nacionales que ingresen a este régimen. Por último, tenemos el régimen de exportación temporal, mismo que de nada nos sirve puesto que como ya señalamos, el proceso de maquila tiene como propósito final el exportar definitivamente las mercancías ya transformadas o elaboradas, y no temporalmente para que después retornen a nuestro país.

A continuación, analizaremos los regímenes aduaneros que como ya dijimos, para efectos de la operación de las maquiladoras, son los que más nos interesan:

### *Régimen de Importación Temporal*

La regla general en importaciones temporales, es la de que las mercancías deben retornar al extranjero en el mismo estado físico en el que hayan sido importadas, de conformidad con el artículo 106 de la Ley Aduanera; este tipo de régimen es autorizado a cualquier contribuyente persona física o moral, sea o no maquiladora; así mismo, el régimen de importación temporal que comentamos, se constriñe únicamente a la importación por tiempo limitado (1 mes, 6 meses, 1 año, 10 años, según la mercancía) a territorio nacional de diversos artículos tales como remolques, semirremolques, vehículos de misiones diplomáticas, contenedores, aviones, helicópteros, embarcaciones dedicadas al transporte mercante, casas rodantes, carros de ferrocarril, etc., es decir, única y exclusivamente a las mercancías enunciadas en el citado artículo 106 de la Ley Aduanera. Cabe destacar la especificidad de las mercancías descritas por el artículo 106, pues sobra decir que son conceptos muy concretos como ya vimos, mismos que no dejan lugar a interpretaciones que pudieran ser utilizadas para importar mercancías distintas de las enunciadas en el mencionado artículo. Por otra parte, en este régimen aduanero no se paga impuesto general de importación.

Sin embargo, esta regla general tiene como importante excepción, las empresas maquiladoras y las empresas con programas de comercio exterior. Ambas deben contar con autorización de la SECOFI, para poder importar temporalmente mercancías distintas de las mencionadas en el artículo 106 de la Ley Aduanera, abarcando dicha autorización conceptos más generales de mercancías y no únicamente las especificadas en el citado artículo 106. Asimismo-

12 Sólo los Almacenes Generales de Depósito pueden prestar el servicio de depósito fiscal, en términos de lo dispuesto por la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, y del artículo 119 de la Ley Aduanera.

13 Recinto Fiscalizado es el inmueble en el que determinados particulares prestan los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías sujetas a operaciones de comercio exterior, previa autorización de la SHCP. (Ver Artículo 14, Párrafo 3o. de la Ley Aduanera).

mo, las importaciones temporales realizadas por estas empresas no pagarán el impuesto general de importación.

Así pues, el artículo 108 de la Ley Aduanera dispone que “Las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse sometido a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que tributen de acuerdo con lo dispuesto en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>14</sup> y cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría mediante reglas.”

Por otro lado, las mercancías a que hace referencia el artículo 108 de la Ley Aduanera, así como sus plazos máximos de estancia en territorio nacional antes de regresar al extranjero elaboradas, transformadas o en el mismo estado son:

**“I. Hasta por 18 meses en los siguientes casos:**

- a) Combustibles, Lubricantes y otros materiales que se vayan a consumir durante el proceso productivo de la mercancía de exportación.**
- b) Materias primas, partes y componentes que se vayan a destinar totalmente a integrar mercancías de exportación.**
- c) Envases y empaques.**
- d) Etiquetas y folletos.**

**II. Hasta por dos años, tratándose de contenedores y cajas de trailers.**

**III. Hasta por cinco años o por el plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta para su depreciación cuando éste sea mayor, en los siguientes casos:**

- a) Maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinados al proceso productivo.**
- b) Equipos y aparatos para el control de la contaminación; para la investigación o capacitación, de seguridad industrial, de telecomunicación y cómputo, de laboratorio, de medición, de prueba de productos y control de calidad; así**

---

<sup>14</sup> Si bien esto pudiera parecer contradictorio con la aseveración mencionada en párrafos anteriores en el sentido de que una maquiladora puede ser una persona física o moral, en virtud de que el Título II de la Ley del ISR regula exclusivamente a las Personas Morales, la realidad es que dicha contradicción no existe, ya que de conformidad con el Capítulo VI del Título IV de la Ley del ISR (Personas físicas con actividades empresariales), las personas físicas aplicarán las disposiciones del Capítulo I del Título II de la Ley del ISR para determinar los ingresos a que se refiere este capítulo.

**como aquellos que intervengan en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación y otros vinculados con el proceso productivo.**

**c) Equipo para el desarrollo administrativo.”**

Cabe destacar, que de conformidad con el último párrafo del artículo 108 de la Ley Aduanera, si las mercancías no se retornan en los plazos citados, éstas se considerarán que se encuentran ilegalmente en nuestro territorio, tipificándose entonces el delito de contrabando previsto en el artículo 103, fracción I del Código Fiscal de la Federación; más sin embargo, si su retorno aunque extemporáneo se realiza de manera espontánea, únicamente procederá la infracción a que hace referencia el artículo 183, fracción II de la Ley Aduanera, consistente en una multa de \$500.00 a \$750.00 por cada período de quince días o fracción que transcurra desde la fecha de vencimiento del plazo hasta que se efectúe el retorno. Así mismo, otra observación importante es que las mercancías a que hicimos referencia en el párrafo anterior, son las mismas que recoge el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, existiendo por tanto una equivalencia entre el citado Decreto y el artículo 108 de la Ley Aduanera.

De lo anterior se desprende, que las únicas personas que pueden efectuar importaciones temporales de productos y artículos en general, y en concreto de los mencionados en el artículo 108 de la Ley Aduanera y en el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, son las maquiladoras y empresas con programas de exportación.

En virtud de la afirmación anterior, cabría destacar la existencia de un mecanismo que permite a las personas físicas y/o morales que no cuenten con un programa de exportación autorizado por la SECOFI y que difícilmente lo obtendrán en virtud de su capacidad, infraestructura, capital, etc., a importar temporalmente productos de los citados en el artículo 108 de la Ley Aduanera así como en el multicitado Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Este mecanismo es una entelequia jurídica, que permite la importación, de manera temporal, de productos de los citados en el artículo 108 de la Ley Aduanera y en el Decreto mencionado; decimos que es una entelequia jurídica, pues en estricto derecho se trata de una importación definitiva de mercancía, pero lo que realmente se verifica es una importación temporal de mercancía para elaborarla y transformarla y después retornarla a su país de origen, es decir, una operación de maquila realizada por una persona que jurídicamente no está facultada por SECOFI, o bien otra pretensión pudiera ser el realizar una importación temporal de mercancía distinta de la del artículo 106 de la Ley Aduanera (“régimen general”), para retornarla en el mismo estado. El mecanismo del que hablamos se denomina “CUENTA ADUANERA DE GARANTÍA”,<sup>15</sup> y consiste en depositar en una cuenta bancaria autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como cuenta aduanera, los impuestos al comercio exterior que se causarían por la importación de-

<sup>15</sup> Véanse artículos 84-A y 85, fracción I de la Ley Aduanera.



finitiva de las mercancías a territorio nacional; dichos impuestos generarán intereses a partir del día del depósito, y para el día en que las mercancías decidan ser retornadas a su país de procedencia, estos impuestos serán devueltos con sus respectivos rendimientos (intereses). Cabe destacar que este mecanismo permite un margen de retorno de 18 meses a partir de que la mercancía ingresó a nuestro territorio, y en caso de que no se retorne oportunamente la misma, los impuestos depositados en la cuenta aduanera de garantía se aplicarán a la Tesorería de la Federación.

Consideramos oportuno el tratar al mecanismo de cuenta aduanera de garantía dentro del presente apartado, pues si bien como ya dijimos, jurídicamente se trataría de una importación definitiva, su uso más frecuente para efectos prácticos es el de realizar una operación de importación temporal.

Por último, cabe destacar que de conformidad con el artículo 109 de la Ley Aduanera, las maquiladoras tienen la obligación de presentar una declaración anual donde reporten todas sus operaciones de comercio exterior realizadas durante el ejercicio fiscal. Lo anterior, a efecto de informar a la autoridad aduanera sobre las mercancías que retornaron, la proporción que representan de las importadas temporalmente, las mermas y los desperdicios que no se retornen, así como aquellas que son destinadas al mercado nacional. Esta declaración lo que busca es evitar que por virtud de los beneficios fiscales que concede el régimen de importación temporal a las maquiladoras, se realicen actos fraudulentos que deriven en operaciones de contrabando en nuestro territorio.

### *Régimen de Importación Definitiva*

El régimen de importación definitiva según lo define la Ley Aduanera,<sup>16</sup> consiste en la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

Cabe la pena destacar que en operaciones de importación definitiva, el importador debe conservar la documentación relacionada con la importación de la mercancía (llámese pedido de importación),<sup>17</sup> durante el plazo de 5 años que marca el Código Fiscal de la Federación,<sup>18</sup> especialmente en aquellos casos en que la mercancía sea comercializada en territorio nacional; lo anterior, a efecto de evitar una posible presunción de contrabando en el caso de una revisión por parte de las autoridades fiscales.

Las maquiladoras y empresas con programas de comercio exterior, pueden realizar importaciones definitivas de mercancías, siempre y cuando paguen los impuestos al comercio

---

16 Artículo 96 de la Ley Aduanera.

17 Es la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que contiene los datos referentes a la entrada de mercancías al territorio, sus características y los elementos necesarios para la determinación y pago de las contribuciones al comercio exterior.

18 Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

exterior, cuotas compensatorias (en su caso), y cumplan con las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias se encuentren vigentes al momento del despacho de la mercancía (NOMS, Permisos Previos, Cupos, etc.).

La utilización del régimen de importación definitiva por parte de las maquiladoras, es necesario para aquellos casos donde se pretende importar por tiempo indefinido maquinaria o equipo (activos fijos) que auxilien a la maquiladora en el proceso de elaboración, producción, reparación y transformación de mercancías; es por ello que se escoge este régimen, toda vez que los bienes permanecerán en el país por tiempo ilimitado sirviendo a la actividad de maquila.

### *Régimen de Tránsito Interno a la Importación y a la Exportación*

El artículo 125 de la Ley Aduanera nos señala qué es lo que debe entenderse por tránsito interno de mercancías. Dicho régimen aduanero se verifica cuando se realiza cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Cuando la aduana de entrada envíe las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación.**
- II. Cuando la aduana de despacho envíe las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida, para su exportación.**
- III. Cuando la aduana de despacho envíe las mercancías importadas temporalmente en programas de maquila o de exportación a la aduana de salida, para su retorno al extranjero.**

Cabe destacar que en los tránsitos internos, quienes pretendan someter sus mercancías a este régimen aduanero están obligados a garantizar las contribuciones que se pudieran generar por el no arribo de éstas a su destino; la excepción a esta obligación tiene su fundamento en el mismo artículo 86-A, fracción II de la Ley Aduanera, donde textualmente señala que "...Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a las importaciones temporales que efectúen las maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, siempre que las mercancías se encuentren previstas en sus programas respectivos". Lo anterior es lógico si consideramos la gran promoción y facilidades que da el gobierno mexicano a las exportaciones (etapa final de todo proceso de maquila), por lo que podemos concluir que en los tránsitos internos de mercancías que realicen empresas maquiladoras o con programas de comercio exterior, se cuenta con un beneficio fiscal importante, pues el hecho de no tener que garantizar las contribuciones por el no arribo de las mercancías a su destino evita una descapitalización de estas empresas.

Cabe destacar que en los tránsitos de mercancías, los vehículos que las transportan, en los casos que sea posible, le son colocados candados oficiales, los cuales solamente pueden ser abiertos o rotos al llegar a la aduana del despacho, para así evitar posibles actos de contra-

bando durante el trayecto. Decimos que en los casos que sea posible serán colocados estos candados, puesto que en ocasiones el tipo de vehículo impide dicha colocación (por ejemplo, las denominadas “combis”).

### *Régimen de Exportación Definitiva*

El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado. Es básicamente la etapa final de un proceso de maquila, puesto que al ser exportadas las mercancías se cierra el ciclo, cumplimentándose con ello la operación de la maquiladora.

## **6. Impuestos al Comercio Exterior**

De gran importancia resulta la política de apertura comercial que a últimos años ha seguido el gobierno mexicano, lo anterior se ve claramente reflejado con la firma de tratados internacionales tales como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), el cual es consecuencia lógica de la citada política de apertura y que ha propiciado una gran desgravación en los diversos impuestos al comercio exterior, situación que hasta hace apenas unos años (1988) se reflejaba en altas tarifas arancelarias y medidas proteccionistas a la industria nacional, mismas que generaban una ineficiencia total de la misma, ya que al ver que los productos extranjeros no podían ingresar a nuestro territorio, tenían a la sociedad mexicana a merced de productos malos y caros, situación que como dijera un amigo y profesor mío: “Al existir una falta de competencia se genera incompetencia”.

En los impuestos al comercio exterior, resulta importante el tema relativo a la valoración aduanera de las mercancías, toda vez que con base en el valor en aduana de éstas, es que se hace el cálculo de los impuestos correspondientes; es decir, el valor en aduana de la mercancía, determinado de conformidad con alguno de los cinco métodos que contempla nuestra legislación aduanera<sup>19</sup> (valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario de venta, valor reconstruido, y valor determinado conforme al artículo 78 de la Ley Aduanera), constituye la base gravable para efectos de determinar el impuesto al comercio exterior a pagar, y a dicha base se le aplica una tasa que en la terminología del comercio exterior se conoce como Ad-Valorem<sup>20</sup> (ADV por sus siglas en los pedimentos), y el resultado final constituirá entonces nuestro impuesto a pagar.

A manera de ejemplo, imaginemos que traemos mercancía (camisas) cuyo precio según factura es de \$100,000 M.N. En este caso, como ya tenemos el precio consignado en una factura, utilizaremos el método de valoración de valor de transacción, toda vez que este método señala que se debe tomar como valor en aduana de la mercancía, el precio efectivamente pagado por la misma (más los incrementables como serían los fletes, seguros, etc.); una vez obtenido el valor en aduana de la mercancía (\$100,000 M.N.) tengo ya mi base gravable a la

19 Artículos 71 a 78 de la Ley Aduanera.

20 Artículo 12 de la Ley de Comercio Exterior.

cual le aplicaré un Ad-Valorem (que suponiendo que en el ejemplo sea del 10%), resultándome un impuesto al comercio exterior a pagar por la cantidad de \$10,000 M.N.

Los impuestos al comercio exterior se clasifican en dos:<sup>21</sup>

- Impuesto General de Importación.
- Impuesto General de Exportación.

Dichos impuestos son regulados por dos leyes, la Ley del Impuesto General de Importación y la Ley del Impuesto General de Exportación; ambas leyes, pueden ser consideradas como las de menor número de artículos (solamente dos artículos en cada una) en nuestro sistema jurídico, pero con la mayor extensión (entre 3,000 y 4,000 páginas, según la edición). Lo anterior, aunque contradictorio, resulta verídico en virtud de que en ambas leyes, el artículo 1o. simplemente señala el objeto a regular por la Ley, es decir los impuestos generales de importación y exportación respectivamente, mientras que el artículo segundo es ya propiamente la tarifa de cada Ley, misma que contiene las fracciones arancelarias de las mercancías, que no son otra cosa sino un código numérico con que cuenta cada producto para efectos aduanales; dichas fracciones van acompañadas de una tasa (Ad-Valorem) a aplicar a efecto de obtener el impuesto correspondiente (de importación o exportación según sea el caso). En obvio de repeticiones, remitámonos al ejemplo de las camisas señalado en párrafos anteriores a efecto de reconstruir la mecánica para calcular estos impuestos.

Las tarifas de cada Ley son de gran importancia, toda vez que contienen el universo de mercancías y productos que pueda uno imaginar; dichas mercancías, como ya dijimos, se encuentran representadas a través de códigos numéricos denominados “fracciones arancelarias”, y dichas fracciones arancelarias van de lo más general a lo más específico, hasta llegar un momento en que es prácticamente imposible continuar con la especificidad y clasificar un producto, por lo que en estos casos la fracción en lugar de tratar de describir las mercancías, simplemente se remite a establecer la frase “Las demás”, que implica que el producto es sumamente específico como para poder ser descrito. Esta descripción utiliza un sistema de capítulos, partidas, subpartidas y fracciones, como se ilustra en el siguiente ejemplo:

**Mercancía: “Corbata de Seda”.**

**Capítulo 62 = Prendas y complementos (accesorios) de vestir, excepto los de punto.**

**Partida 62.15 = Corbatas y lazos similares.**

**Subpartida 62.15.10 = De seda o desperdicios de seda.**

**Fracción 62.15.10.01 = De seda o desperdicios de seda.**

21 Artículo 51 de la Ley Aduanera.

Así pues, vemos que en el ejemplo anterior las “corbatas de seda” se clasifican en la fracción arancelaria 62.15.10.01, misma que conforme a la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, tiene un Ad-Valorem del 35%; y uno del 0% conforme a la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Exportación. Por otro lado, no hay que olvidar a los tratados internacionales que México ha suscrito, los cuales otorgan grandes beneficios arancelarios a las importaciones, como sería el caso del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), donde en la mercancía descrita en el ejemplo anterior, otorga una tasa del 8% para Canadá y una tasa exenta (Ex.) para los Estados Unidos de Norte América, en la importación de este producto a México.

En relación con las tarifas, tanto del impuesto general de importación como del impuesto general de exportación, y en virtud de lo dinámico que resulta el comercio internacional, el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del denominado “decreto delegado”<sup>22</sup> faculta al Presidente para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país.

Por otro lado, el uso de esta facultad por parte del Presidente, deberá ser sometido a consideración del Congreso al enviar a este último el Presupuesto fiscal de cada año.<sup>23</sup>

En relación con las maquiladoras, cabe destacar que de los impuestos mencionados (general de importación y general de exportación), en el régimen aduanero de importación temporal, mismo que utilizan las maquiladoras, no se pagará el impuesto general de importación, ni las cuotas compensatorias, pero si se deberán cumplimentar las demás obligaciones que en materia de restricciones y regulaciones no arancelarias se encuentren vigentes al momento de internar la mercancía a territorio nacional, de conformidad con el artículo 104, fracción I de la Ley Aduanera.

Mientras que en el régimen aduanero de importación definitiva, utilizado generalmente por las maquiladoras para importar activos fijos y maquinaria por tiempo ilimitado, mismos que contribuyen a realizar el proceso de maquila, estas empresas sí deberán cubrir los impuestos al comercio exterior, y en su caso, cuotas compensatorias, así como las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias, de conformidad con el

22 Se le denomina “decreto delegado”, en virtud de que la facultad para establecer contribuciones sobre el comercio exterior es exclusiva del Congreso de la Unión, conforme al artículo 73, fracción XXIX, número 1, de la Constitución Federal; y el artículo 131, párrafo 2o. del mismo ordenamiento permite una delegación de facultades por virtud de la cual el Congreso traspaşa jurídicamente su potestad de legislar para establecer contribuciones sobre el comercio exterior al Ejecutivo.

23 Ver artículo Segundo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1999, mismo que a la letra señala: “Se aprueban las modificaciones a las Tarifas de los Impuestos Generales a la Exportación y a la Importación efectuadas por el Ejecutivo Federal durante el año de 1998, a las que se refiere el informe que en cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 Constitucional, ha rendido el propio Ejecutivo al Honorable Congreso de la Unión.

artículo 95 de la Ley Aduanera. Igualmente, se deberán cubrir los impuestos y cumplimentar todos los requisitos anteriores, en caso de que la maquiladora decida efectuar el denominado “cambio de régimen aduanero”, es decir, pasar la situación jurídica de la mercancía de una importación temporal a una definitiva, con la característica de que el impuesto general de importación (IGI), deberá ser actualizado desde la fecha de entrada de la mercancía al territorio nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 110 de la Ley Aduanera.

Por otro lado, por lo que hace al impuesto general de exportación, cabe destacar que la tarifa de la Ley del Impuesto General de Exportación (TIGE), en la mayoría de los casos contempla una tasa del 0% para las mercancías que se pretenden exportar, gravando solamente a aquellas mercancías cuya exportación podría derivar en un desabasto nacional, tales como trigo, maíz, frijol, etc.

## 7. La Maquiladora del Siglo XXI

Aspecto importante en relación con los impuestos al comercio exterior, resultan las normas del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), mismas que entrarán en vigor en el año 2001, incidiendo de manera directa en las maquiladoras.

Dichas normas que tendrán incidencia directa en las maquiladoras, son el artículo 303 del Tratado en sus párrafos 1o., 3o., 4o. y 6o., así como el Anexo 303.7, Sección B. México, mismas que a la letra disponen:

***“Artículo 303. Restricciones a la devolución de aranceles aduaneros sobre productos exportados y a los programas de diferimiento de aranceles aduaneros.***

**1. Salvo que se disponga otra cosa en este artículo, ninguna de las Partes podrá reembolsar el monto de aranceles aduaneros pagados, ni eximir o reducir el monto de aranceles aduaneros adeudados, en relación con un bien importado a su territorio, a condición de que el bien sea:**

- a) posteriormente exportado a territorio de otra Parte;**
- b) utilizado como material en la producción de otro bien posteriormente exportado a territorio de otra Parte, o**
- c) sustituido por un bien idéntico o similar utilizado como material en la producción de otro bien posteriormente exportado a territorio de otra Parte,**

**en un monto que exceda al menor entre el monto total de aranceles aduaneros pagados o adeudados sobre la importación del bien a su territorio, y el monto total de aranceles aduaneros pagados a otra Parte en relación con el bien que se haya posteriormente exportado al territorio de esa otra Parte.**

- 3. Cuando un bien se importe a territorio de una parte de conformidad con un programa de diferimiento de aranceles aduaneros y subsecuentemente se exporte a territorio de otra Parte o se utilice como material en la producción de un bien subsecuentemente exportado a territorio de otra Parte o se sustituya por un bien idéntico o similar utilizado como material en la producción de otro bien posteriormente exportado a territorio de otra Parte, la Parte de cuyo territorio se exportó el bien:**
  - a) determinará el monto de los aranceles aduaneros como si el bien exportado se hubiera destinado al consumo interno, y
  - b) podrá eximir o reducir dicho monto en la medida que lo permita el párrafo 1.
- 4. Para establecer el monto de los aranceles aduaneros susceptibles de reembolso, exención o reducción de conformidad con el párrafo 1 respecto de un bien importado a su territorio, cada una de las Partes exigirá la presentación de prueba suficiente del monto de aranceles aduaneros pagados a otra Parte en relación con el bien que subsecuentemente se ha exportado a territorio de esa otra Parte.**
- 6. Si en un plazo de 60 días a partir de la fecha de la exportación no se presenta prueba suficiente de los aranceles aduaneros pagados a la Parte a la cual el bien se exporta posteriormente conforme a un programa de diferimiento de aranceles aduaneros señalado en el párrafo 3, la Parte de cuyo territorio se exportó el bien:**
  - a) cobrará el monto de los aranceles aduaneros como si el bien exportado se hubiera destinado al consumo interno, y
  - b) podrá reembolsar dicho monto en la medida que lo permita el párrafo 1, a la presentación oportuna de dicha prueba conforme a sus leyes y reglamentaciones.

#### **Anexo 303.7**

#### **Sección B. México**

**En el caso de México, el artículo 303 se aplicará a un bien importado a territorio de México que sea:**

- a) subsecuentemente exportado a territorio de otra de las partes el 1o. de enero del 2001 o después;
- b) utilizado como material en la producción de otro bien subsecuentemente exportado a territorio de otra de las Partes el 1o. de enero del 2001 o después; o

**c) sustituido por un bien idéntico o similar utilizado como material en la producción de otro bien subsecuentemente exportado a territorio de otra de las Partes el 1o. de enero del 2001 o después.”**

Lo anterior, pudiera quedar más claro a través del siguiente ejemplo: si la maquiladora “Patito, S.A.”, compra 10,000 USD de plástico de Turquía para importarlo temporalmente y fabricar vasos para su posterior exportación a Estados Unidos o Canadá, evidentemente dicho plástico no es un bien originario, es decir, no es un producto de alguno de los estados parte del TLCAN (México, Estados Unidos o Canadá). Dicho plástico, al ser importado temporalmente a México, va a gozar de un programa de diferimiento de aranceles aduaneros, tal y como lo expusimos en párrafos anteriores, ya que como dijimos, tanto las maquiladoras como las empresas de comercio exterior con programas de exportación autorizados por SECOFI no pagarán Impuesto General de Importación por las importaciones temporales de materias primas, partes y demás componentes que hagan, pero al mismo tiempo vemos que dicho plástico gozaría de los beneficios del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, pues cuando la maquiladora “Patito, S.A.” lo exporte, ya sea a Estados Unidos o Canadá, dicho bien gozaría de los beneficios arancelarios del Tratado. Lo anterior resulta curioso si consideramos que Turquía no dio nada en contrapartida al momento de la firma del tratado (TLCAN), y su producto (en este caso el plástico) compitió con los proveedores del territorio del Tratado en iguales condiciones.

Lo descrito en el párrafo anterior, refleja claramente la situación que se vive en la actualidad, misma que no se encuentra en conformidad a las disposiciones citadas del TLCAN, puesto que aún no entran en vigor los párrafos 1o., 3o., 4o. y 6o. del artículo 303 del TLCAN.

Lo que pasará en el 2001 es muy simple: a partir del 1o. de enero de dicho año, las importaciones temporales de bienes no originarios, como sería el caso del plástico de Turquía en el ejemplo que poníamos, pagarán impuestos; así pues, digamos que la tasa (Ad-Valorem) del impuesto general de importación por el citado plástico turco es del 10%, y por lo tanto el costo final de dicho plástico será de 11,000 USD (\$10,000 que vale la mercancía más \$1,000 del impuesto), mismo que será su precio para competir con los proveedores de Estados Unidos o Canadá. Ahora bien, con respecto al pago de esos 1,000 USD de impuestos, en el Tratado se estableció que los impuestos de importación de las mercancías no originarias que se utilizaran para fabricar productos originarios, se pagarán en un término de 60 días contados a partir de la fecha de exportación a algún Estado Parte; la razón es que dichos impuestos se pueden acreditar contra el impuesto que en su caso pagará el bien originario; así pues, si el vaso no pagara impuestos en Estados Unidos o Canadá de acuerdo con la desgravación pactada en el Tratado, al momento de la exportación de “Patito, S.A.”, los 1,000 USD de impuesto del plástico turco se pagarán en México; si el vaso pagara de impuestos 500 USD en Estados Unidos o Canadá por concepto de importación, entonces en México se pagará únicamente la diferencia del impuesto (acreditamiento), es decir 500 USD; y si en Estados Unidos o Canadá, el vaso pagara 1,000 USD o más al momento de importarse, entonces en México no se pagará nada y se acreditarán los impuestos pagados por el vaso, contra los que se debie-



ron pagar por el plástico. Así es como van a funcionar las importaciones temporales de insumos no originarios por parte de las maquiladoras en el 2001, mientras que en importaciones temporales de insumos calificados como originarios de alguno de los Estados Parte del TLCAN, las maquiladoras estarán eximidas del pago del impuesto general de importación.

Finalmente, y no obstante lo anterior, si una maquiladora se estableció o se establece en México con objeto de exportar sus productos elaborados o transformados a otros países que no sean Parte del TLCAN, las importaciones temporales de insumos no originarios continuarán gozando del beneficio de no pagar aranceles aduaneros como acontece en la actualidad, puesto que las modificaciones para el año 2001 a que hicimos referencia, sólo son aplicables para operaciones con los otros Estados Parte del TLCAN (Estados Unidos y Canadá). Lo anterior, en virtud del principio jurídico de *res inter alio acta*.<sup>24</sup>

## 8. Derecho de Trámite Aduanero (DTA)

El artículo 2o., fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los Derechos como las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Como ya señalamos con anterioridad, la aduana va a controlar la entrada y salida de mercancías a/o del territorio nacional, coadyuvando en la regulación de la economía nacional; este control implica que el Estado, a través del ente administrativo denominado Aduana, va a prestar un servicio de manejo, carga, almacenaje o custodia de mercancías, lo que necesariamente implicará una contraprestación, misma que se traduce en el pago de derechos al Estado por parte del contribuyente, toda vez que existe una relación bilateral en la que el contribuyente recibe del Estado un servicio que obviamente lo va a beneficiar de manera directa, y por tanto este último se encuentra obligado a dar una contraprestación a cambio, misma que dentro del mundo fiscal se denomina “derecho”, y que para efectos del comercio exterior y en concreto de nuestra Ley Federal de Derechos, recibe el nombre de “Derecho de Trámite Aduanero” o DTA por su abreviatura en el pedimento correspondiente.

Dentro de este contexto, es importante señalar que las maquiladoras y empresas con programas de comercio exterior no están exentas del pago de derechos por el servicio de manejo, carga, almacenaje o custodia de mercancías que les preste la aduana, pero en las importaciones temporales que realizan, cuentan con una tarifa especial distinta de la establecida

<sup>24</sup> Los acuerdos solamente afectan a las partes que los suscriben, y nunca pueden perjudicar a un tercero ajeno a la relación jurídica.

para las operaciones de importación definitiva. Efectivamente, mientras que las importaciones definitivas de bienes a territorio nacional se encuentran gravadas con un derecho del 8 al millar<sup>25</sup> (o sea, multiplicar .008 por el valor en aduana de las mercancías), las importaciones temporales en programas de maquila o de exportación, deberán pagar la cuota fija de \$123.00 M.N.,<sup>26</sup> lo que sin duda es sensiblemente significativo si se toma en cuenta los volúmenes y el valor de la mercancía que estas empresas importan, con lo que definitivamente hay un beneficio fiscal y por tanto un ahorro para los que se encuentran en esta industria; además, el retorno de estas mercancías ya transformadas, elaboradas o reparadas a territorio extranjero a través de una operación de exportación, se encuentra gravado por la citada Ley Federal de Derechos con la misma cuota de \$ 123.00 M.N., la cual es igual en todas las operaciones de este tipo.

## 9. Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Constancia de Exportación como Mecanismo para no Pagar IVA

Como en muchos otros países sucede, el impuesto al valor agregado (IVA) se aplica a la venta de un producto, el cual se va cargando desde que el producto se empieza a fabricar mediante la compraventa de materias primas, y hasta que el proceso industrial realizado sobre el mismo ha concluido.

En México, el Impuesto al Valor Agregado es efectivamente un impuesto que se le carga a la venta final, pero que será cobrado en forma anticipada y proporcional a las distintas operaciones intermedias que permitan al producto llegar al consumidor final; por ejemplo, si una materia prima se le vende a un determinado industrial y éste la revende a un distribuidor, en esta operación se debe cobrar el IVA; cuando este distribuidor se la vende a un detallista, también se cobra el impuesto; y finalmente, cuando el detallista la vende al consumidor final, también se vuelve a cobrar el multicitado impuesto, acreditando todos y cada uno de ellos el IVA pagado del IVA cobrado.

El IVA pues, se cobra desde los orígenes primarios de la venta, cuando el producto no es producto sino materia prima; sin embargo, a pesar de que pudiese entenderse que este es un impuesto que se cobra muchísimas veces, vale la pena aclarar que el IVA de toda mercancía es uno y su cantidad es una sola; si el IVA es del 15%, un bien que vale \$1,000 pesos al consumidor final, el impuesto será de \$150 pesos, cobrados en diferentes fases del proceso de comercialización, y proporcional al valor que cada intermediario le puso a su venta.

El 15% como tasa del IVA es la más común de las cuatro distintas que se han establecido en México;<sup>27</sup> anteriormente, en los productos adquiridos en territorio nacional (compras na-

25 Artículo 49, fracción I de la Ley Federal de Derechos. Cabe destacar que cuando los productos que se van a importar en definitiva, sean originarios de Estados Unidos, Canadá o Costa Rica, no estarán obligados al pago del Derecho de Trámite Aduanero (DTA) correspondiente, siempre y cuando cumplan con los requisitos que establecen las reglas 4.1.6. y 4.1.7. de la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1999 (D.O.F. 29-06-99), así como con las demás obligaciones, que en su caso, establezca cada Tratado de Libre Comercio.

26 Artículo 49, fracción III de la Ley Federal de Derechos.

27 Artículos 1. 2 y 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

cionales) que se iban a destinar a la exportación, las maquiladoras estaban obligadas a pagar a los vendedores de dichos productos el IVA, mientras que a su exportación el IVA se gravaba con tasa 0%, lo cual era lógico, toda vez que a nivel comercio internacional no sería coherente cargarle a las mercancías un 15% extra sobre su precio, pues de hacerlo dichos productos no se venderían.

Ante esta situación, los exportadores mexicanos —incluyendo la industria maquiladora—, enfrentaron un serio problema: ¿Contra qué impuesto se recuperaría el IVA pagado al adquirir los bienes en México, si en las ventas al exterior no cobro IVA a mis compradores?<sup>28</sup> En efecto, si bien la Ley del IVA permitía que posteriormente dichas empresas exportadoras solicitaran la devolución del impuesto al Gobierno, debemos considerar la lentitud en las devoluciones del impuesto referido, misma que era de entre 35 y 45 días hábiles a partir de la fecha de solicitud de devolución, y para otros casos (Empresas ALTEX)<sup>29</sup> entre 3 y 5 días hábiles. En virtud de esto, los exportadores empezaron a ver que era más propicio importar temporalmente sus insumos acogiéndose a los beneficios que otorga el artículo 104, fracción I de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 25, fracción I de la Ley del IVA, a comprar a productores nacionales. Así, la compra o adquisición estaría exenta de IVA, Impuesto General de Importación y demás, y no se tendría que financiar el pago del IVA mientras el gobierno les devolvía o no dicho impuesto.

En virtud de lo anterior, y al comenzar a perderse oportunidades para los proveedores nacionales, se desarrolló un mecanismo que permitiera identificar a los proveedores de bienes que se destinaría al proceso de exportación, a fin de extender el tratamiento del IVA 0% a las ventas y compras domésticas realizadas por empresas de exportación. Este sistema es conocido con el nombre de CONSTANCIAS DE EXPORTACIÓN.<sup>30</sup>

Las maquiladoras están autorizadas, con ciertos requisitos técnicos, a emitir los documentos denominados “constancias de exportación” a sus proveedores, tanto de mercancías

28 Efectivamente no habría ingreso alguno contra el cual acreditar este IVA previamente pagado, ya que conforme al artículo 29 de la Ley del IVA, las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando unos u otros se exporten, por lo tanto no hay obligación de cargar IVA a estas operaciones, lo cual es lógico si pensamos en una política de fomento a la exportación, el mismo caso sería si el enajenante exportador vendiera más caro a efecto de soportar ese IVA, el resultado: falta de competitividad y de compra de nuestros productos en el extranjero.

29 Artículo 11 del Decreto para el Fomento y Operación de las Empresas Altamente Exportadoras (D.O.F. 03-05-90), mismo que a la letra señala: “Las empresas altamente exportadoras que obtengan saldo a favor en sus declaraciones provisionales del impuesto al valor agregado podrán gozar del beneficio del Programa de Devolución Inmediata para Contribuyentes Altamente Exportadores”. Para ser considerado como empresa ALTEX, se debe demostrar un nivel de exportaciones anuales de 3 millones de dólares.

30 Artículo 22 del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, mismo que a la letra señala: “Las mercancías que se enajenan a una empresa inscrita en el Registro Nacional de la Industria Maquiladora, con Programa de Importación Temporal para producir artículos de Exportación o con Registro de Empresa de Comercio Exterior, serán consideradas como si hubieran sido exportadas definitivamente, siempre que se presente la constancia de exportación correspondiente, y se cumpla con lo dispuesto por el artículo 154 del Reglamento de la Ley Aduanera, así como con el artículo 45B primer y último párrafo del Reglamento de la Ley del IVA. Para tal efecto, las empresas mencionadas deberán registrar ante la Secretaría a sus proveedores. Las mercancías que ampara la constancia de exportación deberán ser exportadas en su totalidad, directa o indirectamente.

nacionales, nacionalizadas o importadas temporalmente,<sup>31</sup> a fin de que dichas ventas se consideren como de exportación para el proveedor y poder trasladar la exención del citado IVA. Este mecanismo es extensible a todos y cada uno de los intermediarios de la cadena comercial que se encuentren registrados ante la SECOFI como proveedores de la industria maquiladora de exportación.

La “Constancia de Exportación” es un método que estimula la creación de proveedores nacionales de exportación, tanto directos como indirectos, y con ello el fortalecimiento de la planta productiva nacional; ahora, el esfuerzo deberá ser de los empresarios, quienes pueden acercarse a las maquiladoras a tratar de ofrecer sus productos y demostrarlos como competitivos para hacer que la industria maquiladora los prefiera en lugar de proveedores extranjeros. Finalmente, cabe la pena destacar que las “Constancias de Exportación” no pueden utilizarse para la adquisición de servicios, sino únicamente para mercancías.

Las operaciones que están gravadas con el impuesto al valor agregado (IVA), son mencionadas de manera limitativa en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo que señala que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.**
- II. Presten servicios independientes.**
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.**
- IV. Importen bienes o servicios.**

Para efectos de nuestro estudio, las operaciones que más nos interesan tratar son las contenidas en las fracciones I y IV, pues son las que se encuentran en relación directa con las actividades de las maquiladoras en México; no obstante, por lo que hace a la fracción I (Enajenen bienes), podemos decir que ésta ya fue tratada de manera adecuada en el ejemplo que pusimos en párrafos anteriores, así como con lo ya señalado en relación con las Constancias de Exportación. Por otra parte, en lo relativo a la fracción IV (importen bienes o servicios), es de destacar que solamente pagarán el Impuesto al Valor Agregado aquellas mercancías que se importen en forma definitiva; lo anterior pudiera parecer contradictorio si consideramos que la citada fracción IV no distingue regímenes aduaneros de importación temporal o definitiva, sino que simplemente habla de importaciones en sentido genérico; sin embargo, la norma especial, en este caso el artículo 26, fracción II de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado, salva esta afirmación señalando que se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:

---

31 En el caso de adquisiciones de mercancías importadas temporalmente, la Constancia de Exportación, más que para efectos del IVA, se utiliza como medio probatorio de que las mercancías importadas temporalmente por una empresa maquiladora o con programa de exportación, fueron sacadas del País.

## II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

Es decir, para efectos de la multicitada fracción IV del artículo 1o. de la Ley del IVA, debemos entender por importación de bienes o servicios, aquellas importaciones definitivas, toda vez que como apreciamos en el párrafo anterior, el artículo 26, fracción II de la Ley del IVA, no considera como importaciones para efectos del pago del impuesto al valor agregado, a aquellas que se encuentren sujetas al régimen de importación temporal, por lo que al ser las maquiladoras y empresas de comercio exterior las únicas facultadas para importar mercancías bajo el régimen de importación temporal, en términos de lo previsto por el artículo 108 de la Ley Aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, dichas empresas encuentran un beneficio fiscal evidente al estar exentas de pagar IVA en sus operaciones de importación temporal de insumos para ser transformados, elaborados o reparados en nuestro país.

Asimismo, en virtud de que el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no considera a las exportaciones como un acto o actividad que deba ser gravado con dicho impuesto (lo que es lógico, pues como hemos mencionado México se encuentra en una fase de fomento a las exportaciones), y más aún, la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla expresamente en su artículo 29 la tasa 0% aplicable a las exportaciones, la etapa final de todo proceso de maquila, es decir el retorno al extranjero de la mercancía elaborada o transformada, se encuentra revestida de un beneficio fiscal adicional.

## 10. Impuesto al Activo (IMPAC)

El Impuesto al Activo se concibe, como un mínimo a pagar sobre el impuesto a la renta; es decir, es un anticipo sobre los impuestos que deben pagar las empresas y personas físicas por las utilidades que generen en nuestro país.<sup>32</sup> El Impuesto al Activo se determina tomando como base el valor total de los activos del contribuyente, y cabe destacar que hasta hace una década aproximadamente, en nuestro país no existía el citado impuesto.

En aquel entonces, muchas empresas terminaban sus ejercicios fiscales con pérdidas y no pagaban impuesto alguno, lo cual pudiera parecer correcto fiscalmente pero inequitativo, ya que muchas empresas manipulaban sus estados fiscales, para que cada período fiscal terminara sin ganancia, y en consecuencia nunca pagar Impuesto Sobre la Renta.

Ante tal abuso, el Congreso emitió una nueva Ley que obliga a la tributación aún de aquellas empresas con pérdidas, y se promulgó entonces la Ley del Impuesto al Activo (D.O.F. 31-XII-1988), misma que obligaba a las personas a anticipar un impuesto sobre la base de un porcentaje del valor total de sus activos; si al final del ejercicio, este anticipo era menor al monto que debería ser pagado del impuesto sobre la renta, entonces se tomaría a cuenta del mismo y el contribuyente sólo debería pagar la diferencia; en el eventual caso de

---

<sup>32</sup> Ver Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo.

que el impuesto al activo fuera mayor que el impuesto sobre la renta, no habría devolución y el impuesto al activo haría las veces del impuesto sobre la renta total.

De acuerdo al artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, todos los que mantengan activos en nuestro país deben pagar este impuesto, basándose en el valor total de los activos que se mantengan en promedio en nuestro territorio; de esta obligación no se escapan los extranjeros ni las maquiladoras. Asimismo, el artículo 2o. del mismo ordenamiento jurídico establece que los contribuyentes determinarán el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio una tasa del 1.8%.

A manera de ejemplo, si una empresa tiene activos (inversiones directas tales como inventarios, maquinaria, equipo, inmuebles, etc.) por una cantidad de \$1,000,000 M.N., dicha cantidad constituye la base gravable del Impuesto al Activo; a dicha base se le aplica la tasa, —la cual con fundamento en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto de referencia señala que es de un 1.8%—, obteniendo un resultado final de \$18,000 M.N., cantidad que constituirá el Impuesto al Activo a pagar por el contribuyente durante el ejercicio fiscal.

## 11. Impuesto Sobre la Renta (ISR)

La Ley del Impuesto sobre la Renta, grava los ingresos que por cualquier fuente adquiera una persona residente en México, residente en el extranjero pero con fuente de riqueza en México sea o no un establecimiento permanente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala en su artículo 1o. quienes son los sujetos obligados a pagar este impuesto; estos sujetos son las personas físicas y las morales que se encuentren en alguno de los casos siguientes:

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.**
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.**
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.**

De la lectura del artículo anterior se desprenden dos conceptos, que para efectos de determinar si las maquiladoras constituyen efectivamente sujetos pasivos de la relación tributaria en lo referente al ISR son importantes de definir; estos conceptos son: residencia y establecimiento permanente.

### *Residencia*

El artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación señala quienes son residentes en territorio nacional, distinguiendo personas físicas y morales en los términos siguientes:

**I. A las siguientes personas físicas:**

- a) **Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.**
- b) **Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.**

**II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.**

**Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.**

**Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.**

### *Establecimiento Permanente*

Si bien el artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos da un listado casuístico de que debe entenderse por establecimiento permanente (para extranjeros, en servicios relacionados con la industria de la construcción, en actividades empresariales por fideicomiso, etc.), considero más apropiado el definir lo que no es considerado por la citada Ley como establecimiento permanente, pues así, si la actividad no encuadra en alguno de los supuestos que la misma Ley señala que no deben ser considerados como establecimientos permanentes, será más fácil encuadrarlo en alguno de los supuestos del ya mencionado artículo 2o. de la Ley del ISR. Así pues, el artículo 3o. de la multicitada Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no se considerará como establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.**

- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero, con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.**
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.**
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.**
- V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.**

De los supuestos anteriores claramente podemos apreciar cómo el proceso de maquila prácticamente no se adapta a ninguna de las actividades que la propia Ley señala que no deben ser consideradas como establecimiento permanente, por lo que en estricto apego a la lógica jurídica, las maquiladoras establecidas en nuestro territorio, propiedad o no de inversionistas extranjeros, deben ser consideradas como establecimiento permanente para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; así también, debe considerárseles como residentes en territorio nacional, pues al encontrarse asentadas en nuestro territorio claramente permanecen más de 183 días en el mismo —para el caso de personas físicas— o al ser constituidas de conformidad con las leyes mexicanas —para el caso de las personas morales—. La cumplimentación de estos requisitos en sus respectivos casos da como conclusión al silogismo anterior el que las maquiladoras sean sujetos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y como tales, el que estén obligadas a cubrir el gravamen a que se refiere esta Ley, en este caso los ingresos.

Para efectos de determinar cuales son los ingresos, la Ley del Impuesto sobre la Renta nos enumera casuísticamente diversas situaciones por virtud de las cuales considera que se obtienen ingresos; así los artículos 15 al 21 del ordenamiento jurídico en cita, nos señalan cuales son los ingresos que en diversas situaciones pueden percibir las personas morales, mientras que los artículos 78 a 106 nos indican cuales son considerados como ingresos para las personas físicas. Citamos a ambos contribuyentes pues recordemos, como ya vimos, que una maquiladora puede ser persona física o moral.

Por otra parte, el mismo ordenamiento jurídico contempla diversas deducciones al Impuesto sobre la Renta, mismas que se encuentran íntimamente relacionadas con operaciones de comercio exterior y por supuesto con el proceso de maquila; al efecto, el artículo 24 nos



señala qué requisitos deben reunir las deducciones autorizadas en el Título II de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta (personas morales), y que para los propósitos del presente estudio, únicamente nos es de interés la fracción XVI; asimismo, el artículo 136 de la multicitada Ley del Impuesto sobre la Renta, nos señala los requisitos que deben reunir las deducciones autorizadas a las personas a que hace referencia el Título IV del mismo ordenamiento legal (personas físicas), y que para efectos del presente estudio únicamente nos es de interés la fracción XV.

En ambos casos (personas físicas y morales), las fracciones que contemplan las deducciones que nos interesan (XVI y XV respectivamente) para nuestro estudio sobre el proceso de maquila, señalan exactamente lo mismo, consistente en:

**“Que en el caso de adquisición de bienes de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal, de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.”**

**El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.**

De la lectura del texto anterior, se desprende que lo que se va a deducir es el valor en aduana de los bienes importados, ya sea en definitiva, temporalmente, o a depósito fiscal, y según el régimen aduanero de que se trate, será el momento en que se pueda deducir dicho importe de los ingresos fiscales. Cabe señalar que es importante conservar por el tiempo que establece nuestro Código Fiscal (5 años), la documentación (pedimento de importación) que acredite que en el ingreso de los bienes importados en definitiva, temporalmente o a depósito fiscal, se cumplieron todas las formalidades necesarias para su internación a territorio nacional; lo anterior, a efecto de que en el caso de una revisión por parte de las autoridades hacendarias, se cuente con la documentación efectiva para demostrar ¿Cómo? y ¿Por qué? fueron deducidos los bienes importados.

## 12. Precios de Transferencia

Por precio de transferencia debemos entender a “todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual, se provoquen efec-

tos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios”.<sup>33</sup>

En la mayoría de las legislaciones fiscales a nivel mundial, la cuestión relativa a los precios de transferencia se encuentra debidamente regulada, claros ejemplos lo constituyen países como Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Japón, EUA, Inglaterra, Suecia, Noruega, etc. En México, el fundamento legal de los precios de transferencia lo encontramos en el artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que en su parte conducente señala:

**“Artículo 64-A. Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.**

**En caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos...”**

Las operaciones a que se refiere este artículo son las de:<sup>34</sup> financiamiento, prestación de servicios, uso, goce o enajenación de bienes tangibles, explotación o transmisión de un bien intangible, y enajenación de acciones, todas ellas obviamente entre partes relacionadas; por lo que será del interés de las mismas, el demostrar que dicha vinculación no afectó los precios y montos de las contraprestaciones pactadas, o lo que es lo mismo, comprobar que los montos y precios de las contraprestaciones pactadas hubieran sido los mismos, si dichas operaciones se hubieran verificado entre partes independientes.

Por otra parte, las operaciones a que hacemos referencia pueden ser verificadas por la autoridad hacendaria, cuando en ejercicio de sus facultades de comprobación, ésta busque determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas a una determinada empresa durante el ejercicio fiscal, valiéndose para ello de cualquiera de los métodos a que hace referencia el artículo 65 de la Ley del ISR, los cuales son:

33 Bettinger Barrios, Herbert. "Precios de Transferencia, efectos fiscales". Ed. ISEF, México, D.F. 1998.

34 Ver artículo 64-A, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1. Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM, por sus siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Price Method); es decir, el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables (es el más utilizado).
2. Método de Precio de Reventa (RPM, por sus siglas en inglés, Resale Price Method), lo constituye el precio en el que el contribuyente enajene los bienes adquiridos de un tercero.
3. Método de Costo Adicionado (ACM, por sus siglas en inglés, Additional Cost Method), consistente en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación, por el resultado de sumar a la utilidad, el porcentaje de utilidad bruta que en su caso hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables.
4. Método de Partición de Utilidades (PPM, por sus siglas en inglés, Participation Profit Method), este método busca evitar que las utilidades generadas entre empresas relacionadas se transfieran en forma indiscriminada entre ellas, y se evite el pago del impuesto que corresponde a la empresa en el país en el que los ingresos fueron generados.
5. Método Residual de Partición de Utilidades (CPM, por sus siglas en inglés, Comparable Profit Method), este método pretende asignar la utilidad en la operación en las partes relacionadas, debiendo llevarse a cabo como si el acto hubiera sido realizado entre partes independientes.
6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TMOPM, por sus siglas en inglés, Transaction Margins for Operating Profits Method), este método consiste en determinar la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas similares o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de contabilidad que tomen en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.
7. Métodos Estadísticos (SM, por sus siglas en inglés, Statistic Method), incluye todo aquello que es comparable entre empresas independientes, cuando acuden a los mercados especializados y de los que se obtienen resultados comparables que permiten medir la eficacia y eficiencia de las empresas que participan.

Por otro lado, las empresas maquiladoras que no deseen tributar utilizando el sistema de precios de transferencia, pueden acogerse a los beneficios de la regla 3.33.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, misma que considera que se cumple con lo dispuesto por los artículos 64-A y 65 de la Ley del ISR, cuando la utilidad fiscal que resulte en el ejercicio, represente al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila; para efec-

tos de lo anterior, el valor de los activos utilizados en la citada actividad, incluirá los que sean propiedad de residentes en el extranjero y se determinará de conformidad con el artículo 2o. y demás aplicables de la Ley del Impuesto al Activo. En virtud de lo anterior, las maquiladoras únicamente deberán pagar a manera de ISR, un 5% del valor de sus activos cuantificados conforme a la Ley del Impuesto al Activo.

Las empresas maquiladoras que deseen acogerse a este beneficio deberán presentar ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional adscrita a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la siguiente documentación:

- A. Escrito libre en el que se manifieste que la utilidad fiscal esperada que resulte para el ejercicio fiscal de 1999, representará al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, aceptando que en el caso de que la utilidad fiscal obtenida en dicho ejercicio sea menor al porcentaje señalado, la empresa asumirá la responsabilidad solidaria en el pago del IMPAC a cargo de la empresa residente en el extranjero. El escrito a que se refiere este rubro deberá presentarse a más tardar el 31 de mayo de 1999.**
- B. Escrito libre donde manifiesten el monto de la utilidad fiscal obtenida durante el ejercicio de 1999, y el porcentaje que la misma representa respecto del valor de los activos utilizados en dicho ejercicio, el cual deberá ser presentado a más tardar el 30 de abril del 2000. Asimismo, se deberá anexar una relación que incluya la determinación del valor de los activos propiedad de la maquiladora y del residente en el extranjero, totalizada por cada uno de los conceptos a que se refieren las fracciones I a IV del artículo 2o. de la Ley del IMPAC.**

Asimismo, la citada regla en su último párrafo, contempla la posibilidad de bajar ese 5% en aquellos casos donde las maquiladoras estimen que su utilidad fiscal por el ejercicio fiscal de 1999 representará menos del 5% del valor de sus activos utilizados en la actividad de maquila.

**“También se considerará que cumplen con lo dispuesto en la presente regla, las empresas que estimen que su utilidad fiscal por el ejercicio de 1999, represente menos del 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, cuando así lo manifiesten a la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, adscrita a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal a más tardar el 31 de mayo de 1999 y, obtengan de la misma, resolución en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal, que confirme que se cumple con lo dispuesto por el artículo 64-A de la Ley del ISR. Las maquiladoras que hayan solicitado una resolución en los términos del artículo 34-A del Código, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Resolución, y obtengan resolución favorable que cubra el ejercicio fiscal de 1999, no estarán obligadas a presentar el aviso a que se refiere este párrafo.”**

Lo anterior, constituye el fundamento de los denominados APAS (Anticipated Price Agreements, por sus siglas en inglés), los cuales constituyen un mecanismo efectivo a través

del cual las maquiladoras pueden, en acuerdo con las autoridades fiscales, bajar ese 5% que la regla miscelánea les señala que deberán pagar si quieren evitar el uso de los precios de transferencia; dichos APAS, constituyen resoluciones favorables a los particulares mediante las cuales, las maquiladoras son autorizadas a pagar un porcentaje inferior al 5% por concepto de ISR, eliminando así la utilización de los precios de transferencia en estas empresas. Cabe destacar que según las autoridades de Auditoría Fiscal Internacional, a la fecha no se ha otorgado un APA inferior al 4%.

Sobra decir que la mayoría de las maquiladoras se acogen a los beneficios de la regla 3.33.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, pues como ya mencionamos, el grueso de las maquiladoras establecidas en el País son propiedad de extranjeros, los cuales envían las materias primas a nuestro territorio, a efecto de que la maquiladora las elabore o transforme, existiendo una clara vinculación entre proveedor y maquilador.

La importancia de los precios de transferencia trasciende las fronteras, toda vez que la mayoría de los países, como ya dijimos, se han percatado de la necesidad de supervisar que las transacciones comerciales de las empresas se apeguen a la realidad y no sean meros subterfugios o artificios para lograr beneficios fiscales. A manera de ejemplo, y como un breve estudio de derecho comparado, en los Estados Unidos de Norteamérica se recogen los lineamientos que en la mayoría de los países se conocen como precios de transferencia, y que en el caso mexicano, como dijimos, se encuentran señalados en el artículo 64 A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el Internal Revenue Code (Código de Recaudación Interna), en la sección 482, se regula el precio de transferencia (transfer pricing guidelines) y que a la letra señala:

**“In any case of two or more organizations, trades or business (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses.**

**In the case of any transfer (or licence) of intangible property (within the meaning of section 936 (h) (3) (B)), the income with respect to such transfer or licence shall be commensurate with the income attributable to the intangible.”**

De la transcripción anterior, claramente podemos ver como el Internal Revenue Code en su sección 482, contiene los mismos lineamientos que nuestro artículo 64 A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que en caso de que se efectúen operaciones entre partes relacionadas, la autoridad fiscal, en este caso el Internal Revenue Service (equivalente al Servi-

cio de Administración Tributaria en México), podrá determinar presuntivamente los ingresos acumulables y deducciones autorizadas por contraprestaciones, como si se tratara de partes independientes en operaciones comparables.

Los precios de transferencia constituyen un mecanismo efectivo para asegurar la taxación (del inglés taxation) adecuada y justa para cada uno de los fiscos, de empresas vinculadas con centros de negocios en diferentes países.

### 13. El Proceso de Maquila: ¿Contrato?

Si bien, el tema central del presente trabajo lo constituyen los efectos fiscales y aduaneros que inciden en el proceso de maquila, no pude resistir la tentación de abordar el tema desde la perspectiva civilista, toda vez que consideré apropiado tratar al proceso de maquila como un contrato.

Ya en las primeras líneas del presente estudio, definimos al proceso de maquila como un acto jurídico, le llamamos “acto jurídico” toda vez que va a crear y producir consecuencias jurídicas para las partes; estas consecuencias derivan en la creación y/o transmisión de derechos y obligaciones para ambas partes (cliente o propietario y maquilador), es decir, lo que civilmente denominamos como “contrato”;<sup>35</sup> además, consideramos justificado el darle a esta operación la denominación de “Contrato de Maquila”, primeramente por que el artículo 1858 del Código Civil, aplicado supletoriamente a la materia mercantil<sup>36</sup> claramente lo permite, al señalar que **“los contratos que no estén especialmente reglamentados en este Código, se regirán por las reglas generales de los contratos; por las estipulaciones de las partes; y en lo que fueren omisas, por las disposiciones del contrato con el que tengan más analogía de los reglamentados en este ordenamiento”**. Y segundo, porque al crear derechos y obligaciones para las partes (pagar el precio al maquilador y entregar la cosa transformada con las calidades pactadas al cliente o propietario), evidentemente se actualizan los supuestos jurídicos necesarios para considerar a este acto jurídico como un contrato.

#### *Clasificación del Contrato*

Atendiendo a la clasificación que hace Ramón Sánchez Medal en su libro “De los Contratos Civiles”,<sup>37</sup> el “Contrato de Maquila” pudiera clasificarse de la siguiente manera:

— Bilateral, porque las partes se obligan recíprocamente.

35 Artículo 1793 del Código Civil. “Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.”

36 Es claro que un proceso de maquila es un acto de comercio (Art. 75 del Código de Comercio), y de conformidad con el artículo 2o. del Código de Comercio, en los actos mercantiles no previstos por el mismo, se aplicará el Derecho común (Derecho Civil).

37 Sánchez Medal, Ramón: “De los Contratos Civiles”, Porrúa, México, D.F. p. 120.

- Inominado o atípico, porque no se encuentra contemplado en ninguna ley y se rige de acuerdo a lo que estipulen las partes.
- Consensual, porque no requiere de formalidad alguna para su validez.
- Mercantil, porque recae sobre alguna de las actividades del artículo 75 del Código de Comercio.
- Oneroso, porque implica una contraprestación. Puede ser conmutativo o aleatorio.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1858 del Código Civil, cuando existan dudas u omisiones en sus disposiciones, el “Contrato de Maquila”, como contrato atípico, deberá regirse por las disposiciones del contrato con el que tenga mayor analogía, mismas que a mi manera de ver son las del contrato de prestación de servicios profesionales,<sup>38</sup> regulado en el artículo 2606 del Código Civil, mismo que en su parte conducente señala:

**“Artículo 2606. El que presta y el que recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos.**

**Cuando se trate de profesionistas que estuvieren sindicalizados, se observarán las disposiciones relativas establecidas en el respectivo contrato colectivo de trabajo.”**

**“Artículo 2608. Los que sin tener el título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho de cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.”**

Decidimos incluir al artículo 2608 del Código Civil, a efecto de que quede claro que la naturaleza jurídica del “contrato de maquila” es distinta de la del contrato de prestación de servicios profesionales, toda vez que para realizar un proceso de maquila, las personas que participan en los procesos de maquila no requieren de un título profesional para realizarlo, ya que en estos procesos se realizan trabajos de tipo técnico-manual, y no trabajos de tipo psíquico-intelectual, mismos que requieren de conocimientos avanzados en una determinada ciencia, como por ejemplo el derecho, la medicina, etc. Más sin embargo, si suprimimos el elemento “profesional”, podemos considerar que las disposiciones relativas al contrato de prestación de servicios profesionales regulado en el Código Civil, pudieran suplir adecuada-

---

38 Es importante recordar que los bienes no son propiedad de la maquiladora, por lo que no cabría semejanza o analogía con el contrato de compraventa, donde el que posee el *ius utendi*, *fructu* y *abusu* de la cosa puede transferir la propiedad a cambio de un precio cierto y en dinero. Asimismo, no podemos hablar de un contrato de comisión mercantil, toda vez que ésta no es más que un mandato aplicado a actos concretos de comercio (Artículo 273 del Código de Comercio).

mente las posibles dudas u omisiones en las cláusulas de un “contrato de maquila”, ya que el elemento retributivo por la prestación de un servicio (ya sea de maquila o profesional), constituye un común denominador en ambos contratos.

#### 14. Bibliografía

- ACOSTA ROMERO, Miguel. “Teoría General del Derecho Administrativo”; Editorial Porrúa, México, D.F. 1995.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. “Derecho Fiscal”; Editorial Themis, México, D.F. 1999.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert. “Precios de Transferencia, sus efectos fiscales”; Editorial ISEF, México, D.F. 1998.
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. “Derecho Aduanero”; Editorial Porrúa, México, D.F. 1998.
- FOLSOM, Ralph. “International Trade and Investment” in a nut shell; Editorial West Publishing Co., U.S.A, 1997.
- REYES, Eduardo. “Maquiladora 2000”; Editorial Universidad en Asuntos Internacionales, México, D.F. 1998.
- SÁNCHEZ MEDAL, Ramón. “De los Contratos Civiles”; Editorial Porrúa, México, D.F. 1998.
- WITKER, Jorge y JARAMILLO, Gerardo. “Comercio Exterior de México, Marco Jurídico y Operativo”; Editorial Mc Graw Hill, México, D.F. 1997.