1. INTRODUCCION

El presente estudio, tiene como objetivo, demostrar que los constantes cambios en materia fiscal, de comercio exterior y la entrada en plenitud del Tratado de Libre Comercio (TLC), así como la apertura de los mercados en el mundo, afectan de una manera definitiva a las maquiladoras del sector automotriz en México, originando con esto, que dichas maquiladoras deban modificar radicalmente su forma de administración y manejo manifestando una perspectiva de negocios.

La modernidad en la que ahora vivimos nos permite realizar negocios con empresas y personas en cualquier parte del mundo, esto nos indica que la forma de hacer negocios ha cambiado. En el caso de las maquiladoras del sector automotriz y de las maquiladoras en general, ya no es posible verlas como centros de costos sino como centros de utilidades, en donde las personas que las administran, deben estar abiertos a las oportunidades de negocio que el mismo mercado mundial nos esta marcando, es decir, no pueden darse el lujo de realizar negocios solo con empresas de la industria terminal a las que desde hace muchos años abastecen, sino que deben realizar negocios con otras empresas que no sean del giro automotriz, pero que sin embargo requieren de los insumos que estas producen.

El presente estudio fue realizado aplicando las disposiciones fiscales y de comercio exterior vigentes durante el ejercicio de 2001, por lo que cualquier modificación a las disposiciones antes señaladas afectarían de manera significativa las conclusiones y mecánicas de cálculo descritas en el presente trabajo.

2. ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA MAQUILADORA

2.1. Posición en México

El mundo se ha convertido en una economía global en donde cada país compite para vender sus productos y servicios. Los Estados Unidos de América (E.U.A.) es, por mucho, el más grande y más atractivo mercado y, en consecuencia, todos los países desean llegar a él.

Debido a su posición de líder mundial, los sueldos y el costo de vida en los E.U.A. son de los más altos en el Mundo. Consecuentemente, E.U.A. tiene que competir contra otros países que tienen menores costos de mano de obra y producción.

Para poder competir, E.U.A. ha combinado alta tecnología y producción compartida (offshore production sharing), que en México conocemos como Industria Maquiladora de Exportación.

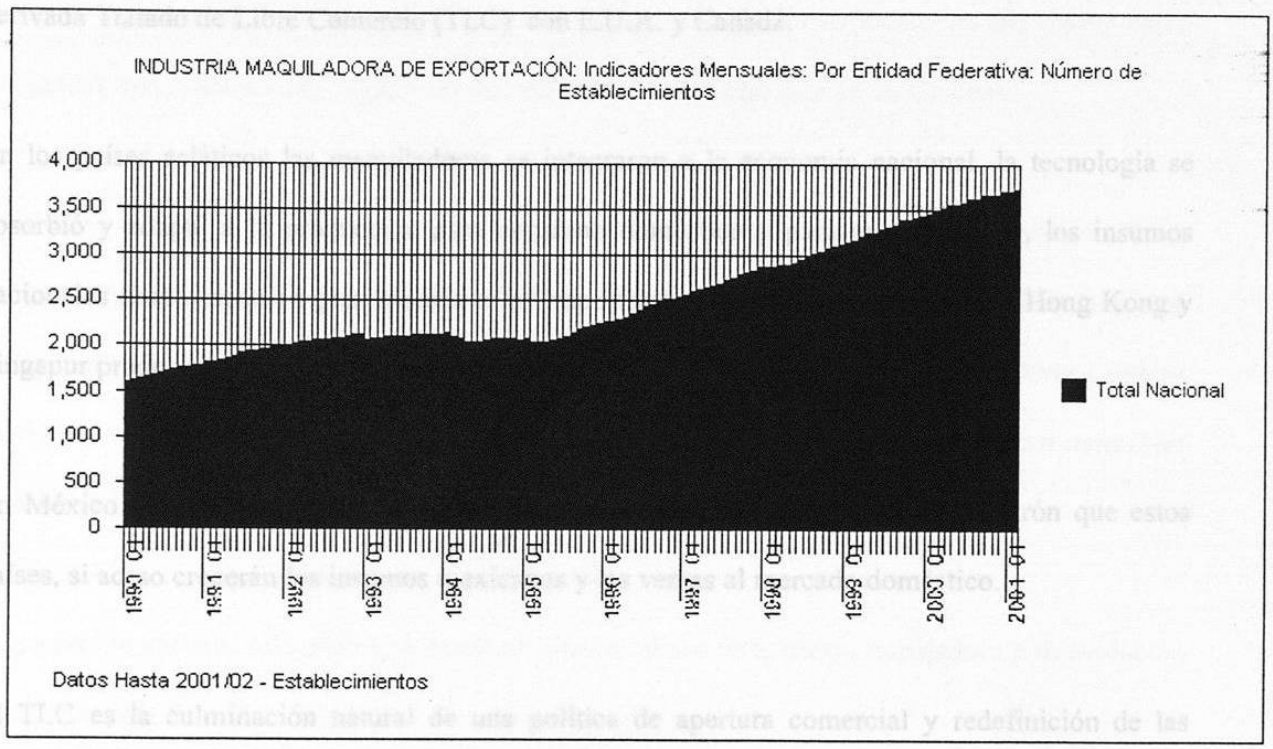
La Industria Maquiladora de Exportación a lo largo de sus mas de 30 años de existencia ha demostrado ser altamente benéfica para México y los E.U.A.

2.2. Crecimiento en México

Después de años de experiencia podemos señalar que la Industria Maquiladora en México es una industria consolidada, con características muy particulares. Las estadísticas nos indican un crecimiento continuado, con altibajos derivados de las depresiones económicas en E.U.A. y el resto del mundo.

Enseguida se muestra una gráfica con el crecimiento que ha tenido la industria maquiladora en nuestro país.

Estadísticas
Indicador: Establecimientos
Estado: Total nacional
Municipio: Total



Fuente: Instituto nacional de estadística, geografía e informática

Como puede observarse la industria maquiladora ha tenido un crecimiento sostenido a lo largo de estos últimos doce años, tal y como se muestra en la gráfica anterior. Inclusive, aún y cuando se presento la crisis de 1995 la cual detuvo el crecimiento de toda la economía del país, este sector industrial al igual que el resto de las empresas del país, logro salir de dicha crisis para retomar nuevamente y con un paso ascendente su crecimiento.

2.3 Perspectivas ante la Apertura Comercial

Para tratar de proyectar a la industria maquiladora hacia el futuro debemos conocer la experiencia de los países ex-maquiladores asiáticos (los Tigres del Oriente), y evaluar la apertura comercial derivada Tratado de Libre Comercio (TLC) con E.U.A. y Canadá.

En los países asiáticos las maquiladoras se integraron a la economía nacional, la tecnología se absorbió y adaptó a la producción para consumo doméstico y para exportación y, los insumos nacionales desplazaron en gran medida a las importaciones. Ahora Korea, Taiwan, Hong Kong y Singapur producen íntegramente muchos de los productos de inicio a fin.

En México parece poco probable que la industria maquiladora siga el mismo patrón que estos países, si acaso crecerán los insumos mexicanos y las ventas al mercado doméstico.

El TLC es la culminación natural de una política de apertura comercial y redefinición de las relaciones entre México y la economía mundial.

Los efectos del TLC a mediano y largo plazo serán diversos y complejos. En lo inmediato, se traducirá principalmente en un mayor flujo de capitales necesarios para financiar las crecientes importaciones que requiere la planta productiva de México.

El TLC busca que la modernización de la planta productiva permita elevar el ritmo de las exportaciones mexicanas.

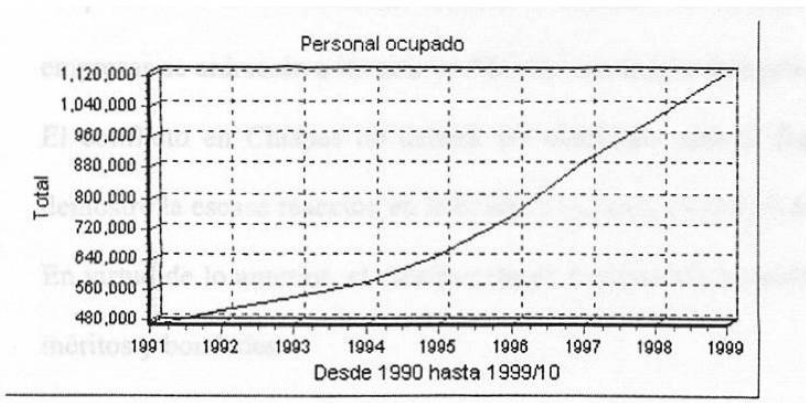
Como consecuencia de la modernización de la planta productiva, se tiene una mayor presión sobre el empleo. Al aumentar la productividad general de la economía se requiere un esfuerzo todavía mayor para la creación de puestos.

México con una creciente fuerza laboral tendrá que propiciar la creación de nuevas fuentes de trabajo a través de crear infraestructura y evitar que el desempleo desemboque en una inestabilidad que genere una crisis social, cuyas primeras manifestaciones tenemos ya en Chiapas.

El TLC no eliminará la industria maquiladora por varios años, y en el corto plazo tendrá un efecto positivo, porque continuara siendo atractivo contar con mano de obra barata, al margen de la baja en los aranceles y por la posibilidad de vender en el mercado doméstico a la luz de los nuevos cambios en el Decreto para la Industria Maquiladora. También ayudará la posibilidad de adquirir inmuebles en la zona fronteriza.

Enseguida se muestra una gráfica en donde se observa el uso de la fuerza trabajadora y su evolución en nuestro país.

Indicador: Personal ocupado
Estado: Total nacional
Municipio: Total
Periodo: de 1990/12 hasta 1999/10 (datos acumulados anuales)



Lo anterior demuestra que la industria maquiladora en México ha tenido un éxito contundente. El hecho de que tanto el número de establecimientos como el crecimiento en el número de personas contratadas vaya en ascenso, significa que la industria maquiladora se ha integrado eficientemente en nuestra economía. El paso siguiente será capitalizar este fenómeno en beneficio de los residentes en México.

2.3.1 Desarrollo en México

Al iniciar 1994 se presentó un panorama propicio para predecir el crecimiento de la industria maquiladora. Se aprobó (1 de enero de 1994 y se publico en el Diario Oficial de la Federación el día 8 de diciembre de 1993) y esta en plena vigencia el TLC, E.U.A. debe salir ya de su profunda depresión, la nueva Ley de Inversión Extranjera ya fue aprobada, y el conflicto social-económico en Chiapas ya se manifestó.

El TLC en general favorecerá la inversión extranjera en México al igual que la Nueva Ley de Inversión Extranjera, aunque su efecto en la industria maquiladora será menos intenso.

Al permitirse la inversión en terrenos y edificios en la zona fronteriza propició que algunas empresas se animarán a invertir en México con mayor tranquilidad.

El conflicto en Chiapas no deberá ser obstáculo para el flujo de capitales a México; ya lo demostró la escasa reacción en la bolsa de valores, en el tipo de cambio y en las tasas de interés. En virtud de lo anterior, el crecimiento de la industria maquiladora deberá darse en sus propios méritos y bondades.

El inversionista extranjero que desee establecerse en México lo hará siguiendo cualquiera de los tres patrones naturales: a través de la Bolsa Mexicana de Valores ó adquiriendo acciones en bolsas extranjeras; a través de co-inversiones Joint-ventures y estableciendo sus propias plantas.

Al establecer sus propias plantas, el inversionista extranjero tendrá que evaluar si le conviene operar al amparo del Decreto para la Industria Maquiladora de Exportación y, para muchas empresas, esta será la mejor opción, pues tendrá plantas que controlará como un centro de costos en contraposición a centros de utilidades.

En mi punto de vista, la industria maquiladora seguirá operando en México, observando un crecimiento continuo en base a la mediana industria estadounidense, pero con mayores oportunidades de negocio.

Su crecimiento no será espectacular, pues existe saturación de la infraestructura en las ciudades fronterizas y parece poco probable que el flujo hacia el interior del país sea importante. El establecer maquiladoras en el interior del país requiere un tipo distinto de organización.

2.3.2 Áreas de Oportunidad

Ciertas plantas maquiladoras se están convirtiendo en proveedores nacionales de la industria automotriz, abandonando el Programa de Maquila. Estas empresas se establecen bajo el Programa de Importación Temporal para la Exportación (PITEX). Lo que implica que no tan solo quieren maquilar sino que desean expandir su negocio aprovechando las oportunidades que les ofrece el mercado. Este es un síntoma de la globalización de mercados y de negocios, ya que la visión de los empresarios tiene un matiz global.

2.4 Programas de Fomento a las Exportaciones

Dentro del marco de la promoción de productos mexicanos en el extranjero, existen algunos programas de fomento a las exportaciones instrumentados por el Gobierno Federal, entre los cuales se encuentran: El programa de Maquila de Exportación, Programa de Importación Temporal para producir artículos de Exportación (PITEX), Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX), Constancias de Exportación y Devoluciones de Impuestos de Importación a los Exportadores (DRAW BACK).

3 MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL

3.1. Maquiladoras

3.1.1 Definición

El programa de Maquila de Exportación es un esquema de importación temporal, mediante el cual se permite a los productores de mercancías destinadas a la exportación, importar temporalmente los bienes necesarios para ser utilizados en la transformación, elaboración y/o reparación de productos de exportación, sin cubrir el pago de los impuestos de importación, del impuesto al valor agregado, y de las cuotas compensatorias, en su caso. Asimismo, para realizar aquellas actividades de servicio que tengan como finalidad la exportación o apoyar a esta.

3.1.2 Características

Las características particulares que podemos identificar en las maquiladoras son las siguientes:

1. Las maquiladoras son empresas extranjeras aisladas del resto de la economía mexicana.
2. Los insumos mexicanos en la producción de la industria maquiladora son mínimos.
3. La localización geográfica continúa favoreciendo a la zona fronteriza.
4. Las ventas al mercado mexicano son modestas, sin embargo con las facilidades del TLC tienden a incrementarse.
5. El Programa de Maquila brinda a sus titulares la posibilidad de importar temporalmente libres de impuestos a la importación y del IVA (exentos), los bienes a ser incorporados y utilizados en el proceso productivo de mercancías de exportación, o para la prestación de servicios en apoyo a la exportación.

Estos bienes están agrupados bajo las siguientes cuatro categorías:

1. Materias primas, partes y componentes, materiales auxiliares, envases, material de empaque, combustibles y lubricantes que se utilicen en el proceso de producción de las mercancías de exportación.
2. Contenedores y cajas de trailer.
3. Herramienta, equipo y accesorios de investigación, de seguridad industrial y productos necesarios para la higiene, asepsia, y para la prevención y el control de la contaminación ambiental de la planta productiva, manuales de trabajo y planos industriales, así como equipo de telecomunicación y cómputo y
4. Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones para la realización del proceso productivo, equipo de laboratorio, de medición y de prueba de los productos, y los requeridos para el control de calidad, para capacitación del personal, así como equipo para el desarrollo administrativo de la empresa, éste ultimo cuando se trate de instalación de nuevas plantas industriales.

Los titulares de Programa de Maquila podrán solicitar la autorización para importar temporalmente los bienes incluidos en cualquiera de las categorías mencionadas, presentando únicamente la descripción de las mercancías a importar. Dicha autorización se otorga por una sola vez conforme a la vigencia del Programa

3.1.3 Marco Legal

El marco jurídico de este programa incluye los siguientes ordenamientos y disposiciones legales y fiscales.

1. Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 1989, y sus modificaciones del 24 de diciembre de 1993 y 23 de octubre de 1996
2. Ley Aduanera y su Reglamento
3. Resoluciones que reforman, adicionan y derogan reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior
4. Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento
5. Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas
6. Código Fiscal de la Federación y sus reformas.

3.1.4 Beneficiarios

Los beneficiarios de Programa de Maquila son las personas físicas o morales residentes en el país, que cumplan con los requisitos previstos en el Decreto de Industria Maquiladora de Exportación.

Los interesados en la aprobación de un programa, deberán presentar su solicitud ante la Secretaría en los formatos que ésta establezca, así como presentar en su caso.

1. Copia certificada del acta constitutiva de la sociedad y las modificaciones de la misma, en su caso
2. Copia del registro en el Instituto Mexicano del Seguro Social
3. Contrato de arrendamiento o compra-venta del local
4. Contrato Colectivo de trabajo o, en su caso, individuales
5. Copia del RFC
6. Contrato de Maquila debidamente protocolizado ante federatario público
7. Opinión de las autoridades responsables, tratándose de solicitudes relacionadas con proyectos agroindustriales y la utilización de recursos minerales, pesqueros y forestales
8. Opinión de la autoridad correspondiente en materia ecológica y de protección ambiental, de acuerdo con las características de los procesos tecnológicos del proyecto
9. Asignación de cuota textil de exportación por parte de la oficina competente de la Secretaría o bien, carta responsiva manifestando que la materia prima es originaria de la región conforme al TLC.

3.1.5 Beneficios

El programa de maquila brinda a sus titulares la posibilidad de importar temporalmente libre de impuestos a la importación y del IVA, los bienes a ser incorporados y utilizados en el proceso productivo de mercancías de exportación o para la prestación de servicios en apoyo a la exportación.

Estos bienes están agrupados bajo las siguientes cuatro categorías:

1. Materias Primas y auxiliares, envases, material de empaque, etiqueta y folletos (fracción I del artículo 10 del Decreto)
2. Herramientas, equipo y accesorios de producción, de seguridad industrial, productos para la higiene, asepsia y para la prevención y control de la contaminación ambiental, manuales de trabajo y planos industriales, así como equipo de telecomunicaciones y computo (fracción II del artículo 10 del Decreto)
3. Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones para la realización del proceso productivo, equipo de laboratorio, de medición y prueba de los productos y los requeridos para el control de calidad, para capacitación del personal, así como equipo para el desarrollo administrativo de la empresa (fracción III del artículo 10 del Decreto)
4. Cajas de traileres y contenedores (fracción IV del artículo 10 del Decreto)

Los titulares de programa de maquila podrán solicitar, durante la vigencia del mismo, la autorización de nuevas importaciones temporales de los bienes incluidos en cualquiera de las categorías mencionadas.

3.1.6 Compromisos

Para gozar de los beneficios de un programa de maquila se deberá dar cumplimiento a los términos establecidos en el Decreto en la materia.

3.1.7 Modalidades del programa de maquila

Los Programas de Maquila pueden ser aprobados bajo las siguientes cuatro modalidades a opción del interesado:

1. Operaciones 100% para la exportación.
2. Operaciones por capacidad ociosa (para empresas ya establecidas que operan para el mercado nacional).
3. Operaciones de servicios que tengan como finalidad la exportación o apoyar a ésta.
4. Operaciones que desarrollan programas de Albergue (se refieren a proyectos de exportación por parte de empresas extranjeras que facilitan la tecnología y el material productivo a empresas mexicanas, sin operar directamente dichos proyectos).

El titular de un Programa de Maquila 100% para la exportación o de Albergue, podrá beneficiarse de la importación temporal de todos los bienes que requiera para llevar a cabo su proceso productivo, de acuerdo a las fracciones I, II, III y IV del Artículo 8° del Decreto.

El titular de un Programa de Maquila por capacidad ociosa, solo será beneficiado con la importación temporal de las materias primas, partes, componentes y empaques que requieran para fabricar sus productos de exportación.

3.1.8 Vigencia

La vigencia de los programas de maquila se otorga conforme a los compromisos contraídos por México en acuerdos y tratados internacionales. Normalmente la Secretaría de Economía otorga los programas de maquila con carácter de Indefinidos, sin embargo el futuro de estos programas es incierto.

3.1.9 Plazos de Permanencia

Los plazos de permanencia de los bienes importados temporalmente al amparo de un programa de maquila son los siguientes:

1. Materia primas, envases y empaques, dos años a partir de la fecha de internación al país.
2. Combustibles, materiales auxiliares y refacciones, un año contado a partir de la fecha de internación al país.
3. Maquinaria y equipo, durante la vigencia del programa

3.1.10 Adquisiciones a Proveedores Nacionales

Bajo el mecanismo de Constancia de Exportación, los titulares de un programa podrán adquirir bienes en el territorio nacional para ser utilizados en el proceso productivo de mercancías de exportación en condiciones preferenciales

La constancia de exportación es una simplificación administrativa que certifica como exportación una venta realizada entre nacionales. Así, el proveedor nacional de mercancías a una empresa maquiladora que recibe la constancia obtendrá los mismos beneficios que si hubiera realizado directamente la exportación , es decir, no pagará IVA y podrá considerar la constancia como un pedimento de exportación para justificar el retorno al exterior de los bienes que hubiese exportado.

Por su parte, la empresa maquiladora que expide la constancia deberá considerar los bienes como importados temporalmente, por lo que adquiere la obligación de incorporarlos a mercancías que serán exportadas.

La constancia se emite entre particulares y no requiere certificación oficial alguna, previo registro de los proveedores nacionales ante la Secretaría de Economía.

3.1.11 Ventas al Mercado Nacional

Los titulares de un programa de maquila 100% para la exportación podrán vender en el mercado nacional parte de su producción conforme a los siguiente:

En 1997, hasta el 70% del valor total de sus exportaciones de los últimos 12 meses, En 1998, hasta el 75% del valor total de sus exportaciones de los últimos 12 meses, En 1999, hasta el 80% del valor total de sus exportaciones de los últimos 12 meses, En 2000, hasta el 85% del valor total de sus exportaciones de los últimos 12 meses, En 2001, las ventas de las empresas maquiladoras no estarán sujetas a ningún límite, por lo que podrán sujetar la totalidad de su producción al mercado nacional.

Lo anterior siempre y cuando los productos finales a venderse nacionalmente estén exentos del requisito del permiso previo de importación por parte de la Secretaría. Tratándose de productos que no satisfagan esta condición, se deberá obtener el permiso de importación respectivo. El titular de programa de maquila deberá pagar los impuestos de importación correspondientes a las partes y componentes extranjeros al hacer el cambio de régimen de importación temporal a definitivo.

3.1.12 Reportes

El titular del programa de maquila está obligado a presentar, a mas tardar el último día hábil del mes de mayo el reporte anual de las operaciones de comercio exterior, realizadas al amparo del Programa. Este reporte deberá presentarse conforme al formato publicado en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior. Así mismo deberá presentar el reporte mensual correspondiente al Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI).

3.1.13 Contrato de Maquila

Las operaciones de maquila entre una corporación establecida en los EUA y una empresa maquiladora establecida en territorio nacional son formalizadas a través del denominado "**contrato de maquila**". Este acuerdo o contrato entre ambas partes regula el esquema de operación que llevara a cabo la empresa maquiladora con respecto a las importaciones de materia prima y la exportación de los productos finales. Así mismo, en este documento se conviene en el precio de venta en el cual se deberán facturar los productos finales por parte de la empresa maquiladora. Es muy común que el precio de venta se fije considerando la totalidad de los costos y gastos incurridos en la transformación de la materia prima mas un margen de utilidad razonable. Este margen de utilidad en la mayoría de los casos se encuentra muy por debajo del margen que operaría en el mercado, derivado de esto, las autoridades fiscales, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público obliga a las maquiladoras para que realicen un estudio económico del precio fijado para la operación de venta, para que de esta manera no se transfieran las utilidades generadas en territorio nacional a los países de residencia de la casa matriz de las maquiladoras. Adicionalmente, las autoridades fiscales otorgan una opción a las maquiladoras para no efectuar el estudio económico, siempre y cuando el ISR sea determinado en base a una utilidad fiscal mínima (safe Harbor) que asegura al gobierno la recaudación del ISR que ellos consideran al menos justo. Esta opción se detalla con mayor amplitud en el apartado referente a las implicaciones fiscales y de precios de transferencia de este mismo trabajo.

Cabe aclarar, que en el supuesto de que el precio de venta que se haya pactado en el contrato de maquila y considerando los gastos erogados por la misma originen una base de impuesto mayor a la que se obtendría de optar por el safe harbor, ocasionaría que la empresa maquiladora de ninguna manera puede optar por pagar el ISR derivado de la aplicación del safe harbor, sino que por el contrario deberá cubrir el ISR que resulte de considerar tanto los ingresos como los gastos reales de la operación misma de la empresa maquiladora, puesto que como ya se menciono anteriormente, el safe harbor es un impuesto mínimo que no necesariamente es el que debe pagarse ya que puede presentarse el supuesto de la operación de la maquiladora sea mayor que el safe harbor.

3.2 Maquiladora de exportación del sector automotriz

3.2.1 Antecedentes

La industria automotriz en México tiene un impacto importante en nuestra economía mediante la entrada y salida de divisas, derivadas de las importaciones y exportaciones que realiza este sector, de ahí que se regule esta industria.

Dicha regulación se da mediante la emisión de el Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz, el cual tiene por objeto fomentar el desarrollo de la industria automotriz para consolidar los avances logrados, ampliando su participación en la economía internacional, este decreto a la fecha ha tenido varias reformas y adiciones, la más reciente fue publicada en el DOF el 12 de febrero de 1998. Cabe mencionar que a más tardar el 1 de enero de 2004 México tendrá que hacer compatible este Decreto, así como sus Reglas de Aplicación con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, según lo establecido dentro del primer párrafo de dicho tratado.

Un ejemplo de su regulación para una empresa terminal en México, es el hecho de que para poder importar vehículos que vinieran a complementar su oferta en mercado nacional y así ser mas atractivos , es necesario que se mantuviera un saldo positivo en su balanza comercial de divisas, es decir, debe exportar mas que lo que importa, generando así una captación mayor de divisas a territorio nacional.

3.2.2 Definición

Una maquiladora de exportación del sector automotriz, es aquella maquiladora que se constituye bajo los lineamientos señalados en el inciso A anterior y en la cual su operación esta orientada a la proveeduría de insumos o partes utilizadas por las empresas de la Industria Terminal que no son otra cosa que las empresas ensambladoras de automóviles. Este tipo de empresas, son controladas por el gobierno federal y en específico por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, mediante la emisión del denominado "Decreto para el Fomento y modernización de la Industria Automotriz", mediante el cuál se establece la obligación de presentar una serie de información que va desde el reporte de ventas y hasta el valor agregado nacional que se incorpora al producto final que se ensambla.

3.2.3 Industria Terminal

La industria Terminal, es el conjunto de empresas que conforman la industria terminal y la industria de auto partes.

Una empresa de la industria terminal, es la que opera en México, constituida u organizada de conformidad con la legislación mexicana, que está registrada ante la Secretaría y se dedique en

México a la producción o ensamble final de los vehículos automotores, entendiendo por vehículo automotor al:

1. Automóvil
2. automóvil compacto de uso popular
3. camión comercial
4. camión ligero
5. camión mediano

Las empresas que pertenezcan a esta industria seleccionarán los tipos de vehículos que producirán en el país considerando las características y ventajas de sus plantas, además podrán complementar su oferta de vehículos en el mercado nacional mediante la importación de vehículos nuevos cuando disponga de superávit en su balanza comercial ampliada, así mismo estas empresas cuando operen en México, no podrán mantener durante su operación anual, saldos negativos de balanza comercial.

Empresa de la industria de auto partes, es una empresa que opera y produce auto partes en México, constituida u organizada de conformidad con la legislación mexicana, y que:

1. Su valor de facturación anual por concepto de ventas de auto partes a empresas de la industria terminal, para usarse como equipo original en la fabricación de productos automotores para su venta en México, constituya más del 60 por ciento del valor total de la facturación anual de ventas de la empresa;
2. obtenga un nivel de valor agregado nacional cuando menos del 20 por ciento de sus ventas totales.

3. cumpla con el requisito de estructura de capital establecido en el Artículo séptimo transitorio de la Ley de Inversión Extranjera.
4. se registre ante la Secretaría como una empresa de la industria de auto partes.

3.2.4 Proveedor Nacional

Un Proveedor nacional, es una empresa que opera en México, constituida u organizada conforme a la legislación mexicana, que está registrada ante la Secretaría y que abastece a las empresas de la industria de auto partes o a la industria terminal de partes y componentes automotrices.

Este tipo de empresa al calcular el valor agregado nacional deberá incluir los aranceles. en el valor de las importaciones incorporadas en las auto partes producidas por dicho proveedor. Dicho nivel de valor agregado nacional debe ser cuando menos del 20 por ciento de sus ventas totales.

También se considera proveedor nacional aquella empresa maquiladora independiente que lo solicite y cumpla con los requisitos correspondientes.

El valor agregado nacional de proveedores, para una empresa de la industria terminal, es la suma de:

a. El valor agregado nacional incorporado en las auto partes que la empresa de la industria terminal adquiere de proveedores nacionales y de empresas de la industria de auto partes, excluyendo las compras de auto partes a dichos proveedores y empresas destinadas al mercado de refacciones, y

b. las divisas por concepto de exportaciones de auto partes, producidas por proveedores nacionales y empresas de la industria de auto partes, promovidas por una empresa de la industria terminal, excluyendo el valor del contenido importado en dichas exportaciones.

3.2.5 Características

El Sector Automotriz comprende la producción, venta–financiamiento, comercialización de vehículos y camiones, así como la producción y comercialización de auto partes. Este puede estar dividido en varios segmentos, nombrados manufactureros, importadores, concesionarios, comerciantes de autos usados, talleres de reparación y compañías arrendadoras de vehículos.

3.2.6 Marco Legal

Existen tratados, decretos y acuerdos que regulan este sector en nuestro país entre los cuales podemos mencionar los de mayor relevancia:

1. Tratado de Libre Comercio de América del Norte- Anexo 300-A.
2. Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz
3. Acuerdo que determina las reglas para la aplicación del Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz.

Anterior al Decreto mencionado en el párrafo 2, así como el Acuerdo mencionado en el párrafo 3, existían el Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Manufacturera de Vehículos de Auto transporte, y el Acuerdo que establece las Reglas de Aplicación del Decreto

para el Fomento y Modernización de la Industria Manufacturera de Vehículos de Auto transporte, mismos que fueron derogados a partir de la fecha en que entró en vigor el TLC.

A efecto de este Decreto llamamos Industria automotriz, al conjunto de empresas que conforman la industria terminal y la industria de auto partes.

3.2.7 Requisitos

Las empresas de la industria automotriz y los proveedores nacionales deberán registrarse ante la Secretaría y presentar la información que ésta requiera.

Las empresas de la industria terminal deberán presentar a la Secretaría durante el sexto mes siguiente al inicio de cada año, un dictamen sobre sus saldos en balanza comercial ampliada y sobre el valor agregado nacional de sus productos con objeto de que, de común acuerdo con la Secretaría, se determine si podrán continuar llevando a cabo importaciones de las referidas en el Decreto o si es menester llevar a cabo ajustes con el fin de evitar violaciones a las disposiciones del mismo.

Las empresas de la industria de auto partes y los proveedores nacionales deberán presentar a las empresas de la industria terminal, con copia a la Secretaría, reportes del valor agregado nacional.

3.2.8 Tratado de Libre Comercio

Tratado de Libre Comercio de América del Norte

Existe el Anexo 300-A dentro del TLC en el que se menciona las cláusulas concernientes al

Comercio e Inversión en el Sector Automotriz, dentro de este mismo anexo se encuentran tres apartados en los cuales se mencionan las cláusulas que corresponden a cada país.

Así encontramos que dentro del Anexo 300-A se mencionan los aspectos generales que aplican a los tres países involucrados

Cada una de las Partes concederá a todos los productores existentes de vehículos en su territorio, un trato no menos favorable que el que conceda a cualquier productor nuevo de vehículos en su territorio de conformidad con las medidas indicadas en este anexo, excepto que esa obligación no se entenderá como aplicable a cualquier trato diferente que se establezca específicamente en los apéndices de este anexo.

A más tardar el 31 de diciembre del año 2003, las Partes revisarán la situación del sector automotriz en América del Norte y la eficacia de las medidas a que se refiere este anexo, con el fin de establecer las acciones que pudieran adoptarse para fortalecer la integración y la competitividad global del sector.

Los Apéndices 300-A.1, 300-A.2 y 300-A.3 se aplican a las Partes especificadas en cada uno de ellos en relación al comercio e inversión en el sector automotriz.

Apéndice 300 - A.1

Canadá

Canadá podrá adoptar o mantener prohibiciones o restricciones a la importación de vehículos usados provenientes de territorio de México, excepto por lo siguiente:

A partir del 1o. de enero del Año 2009, Canadá no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados provenientes de territorio de México, que tengan por lo menos 10 Años de antigüedad;

A partir del 1o. de enero del Año 2011, Canadá no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados provenientes de territorio de México, que tengan por lo menos 8 Años de antigüedad;

A partir del 1o. de enero del Año 2013, Canadá no podrá adoptar ni mantener prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados provenientes de territorio de México, que tengan por lo menos 6 Años de antigüedad;

A partir del 1o. de enero del Año 2015, Canadá no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados provenientes de territorio de México, que tengan por lo menos 4 Años de Antigüedad;

A partir del 1o. de enero del Año 2017, Canadá no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados provenientes de territorio de México, que tengan por lo menos 2 Años de Antigüedad; y

A partir del 1o. de enero del Año 2019, Canadá no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados provenientes de territorio de México.

Apéndice 300 - A.2

Decreto Automotriz Y Reglas De Aplicación Del Decreto Automotriz

México podrá mantener hasta el 1o. de enero de 2004, las disposiciones del Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz (11 de diciembre de 1989) (Decreto Automotriz), y del Acuerdo que determina Reglas para la Aplicación del Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz (30 de noviembre de 1990) (Reglas de Aplicación del Decreto Automotriz), que sean incompatibles con este Tratado de conformidad con las condiciones establecidas en los párrafos 2 al 18. A más tardar el 1o. de enero del Año 2004, México hará compatible con las disposiciones de este Tratado cualquier disposición del Decreto Automotriz y de las Reglas de Aplicación del Decreto Automotriz, que sea incompatible con este Tratado.

Industria de auto partes, Proveedores Nacionales Y Maquiladoras Independientes

México no podrá exigir que una empresa obtenga un nivel de valor agregado nacional superior a 20 por ciento de sus ventas totales como una de las condiciones para obtener su registro como proveedor nacional o empresa de la industria de auto partes.

México podrá exigir que un proveedor nacional o una empresa de la industria de auto partes, al calcular el valor agregado nacional, exclusivamente para los propósitos del párrafo 2, incluya los aranceles en el valor de las importaciones incorporadas en las auto partes producidas por dicho proveedor o empresa.

México considerará como proveedor nacional a una maquiladora independiente que lo solicite y cumpla con los requisitos correspondientes establecidos en el Decreto Automotriz vigente, modificados conforme a los párrafos 2 y 3. México continuará otorgando a todas las maquiladoras independientes que soliciten ser consideradas como proveedor nacional todos los derechos y privilegios vigentes otorgados a maquiladoras independientes conforme al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora vigente (22 de diciembre de 1989) (Decreto de Maquiladora).

Valor Agregado Nacional

México establecerá que el valor agregado nacional de proveedores (VANp) exigido a una empresa de la industria terminal se calcule como un porcentaje del mayor de los siguientes dos valores:

1. el valor de referencia de la empresa de la industria terminal como se define en el párrafo 8; o

2. el valor agregado nacional total (VANt) de la empresa de la industria terminal, excepto que México dispondrá que una empresa de la industria terminal que inició la producción de vehículos automotores en México después del Año modelo 1991, calcule su valor agregado nacional de proveedores (VANp) exigido como un porcentaje de su valor agregado nacional total (VANt).

México no exigirá que el porcentaje a que se refiere el párrafo 5 sea superior a:

1. 34 por ciento en cada uno de los primeros cinco Años, a partir del 1o. de enero de 1994;

2. 33 por ciento en 1999;
3. 32 por ciento en 2000;
4. 31 por ciento en 2001;
5. 30 por ciento en 2002; y
6. 29 por ciento en 2003.

Balanza Comercial

México no podrá requerir que una empresa de la industria terminal incluya en el cálculo de su saldo en balanza comercial (S) un porcentaje del valor de importaciones de auto partes, directas e indirectas, que la empresa incorpore en su producción en México para su venta en México (VTVd) en el Año correspondiente, superior a:

1. 80.0 por ciento en 1994;
2. 77.2 por ciento en 1995;
3. 74.4 por ciento en 1996;
4. 71.6 por ciento en 1997;
5. 68.9 por ciento en 1998;
6. 66.1 por ciento en 1999;
7. 63.3 por ciento en 2000;
8. 60.5 por ciento en 2001;
9. 57.7 por ciento en 2002; y
10. 55.0 por ciento en 2003.

Otras Restricciones en el Decreto Automotriz

México eliminará cualquier restricción que limite el número de vehículos automotores que una empresa de la industria terminal puede importar a México en relación con el número total de vehículos automotores que dicha empresa vende en México.

Por los primeros diez Años a partir de la fecha de entrada en vigor de este Tratado, México podrá mantener prohibiciones o restricciones a la importación de los productos automotores nuevos que se clasifiquen en las fracciones 8407.34.99 (motores a gasolina de más de mil centímetros cúbicos, excepto para motocicletas) y 8703.10.99 (otros vehículos especiales) de la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, excepto que México no podrá prohibir o restringir la importación de los productos automotores clasificados en la fracción 8407.34.99 a las empresas de la industria terminal que cumplan con las disposiciones del Decreto Automotriz y las Reglas de Aplicación del Decreto Automotriz, modificadas de conformidad con este apéndice.

Importación de Vehículos de Auto transporte

México podrá adoptar o mantener prohibiciones o restricciones a la importación de vehículos de auto transporte de cualquiera de las Partes hasta el 1o. de enero de 1999, excepto en lo que se refiere a las importaciones de vehículos de auto transporte conforme a lo siguiente:

Para cada uno de los Años de 1994 a 1998, México permitirá a cada fabricante de vehículos de auto transporte importar, de cada tipo de vehículo de auto transporte, una cantidad de vehículos de auto transporte originarios no menor a 50 por ciento del número de vehículos de auto transporte de cada tipo fabricado en México en ese Año por el fabricante.

Para cada uno de los Años de 1994 a 1998, México permitirá a las personas que no sean fabricantes de vehículos de auto transporte la importación de vehículos de auto transporte originarios de cada tipo, en una cantidad que será asignada entre ellas, conforme a los siguientes términos:

1. para cada uno de los Años 1994 y 1995, una cantidad no menor a 15 por ciento del número total de vehículos de auto transporte de cada tipo producidos en México;

2. en 1996, una cantidad no menor a 20 por ciento del número total de vehículos de auto transporte de cada tipo producidos en México; y

3. en cada uno de los Años de 1997 y 1998, una cantidad no menor a 30 por ciento del número total de vehículos de auto transporte de cada tipo producidos en México.

   a. Vehículos Usados

   b. México podrá adoptar o mantener prohibiciones o restricciones a la importación de vehículos usados provenientes de territorio de otra de las Partes, con excepción de lo siguiente:

A partir del 1o. de enero de 2009, México no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados, provenientes de territorio de Canadá o de Estados Unidos que tengan por lo menos 10 Años de antigüedad;

A partir del 1o. de enero de 2011, México no podrá adoptar ni mantener una prohibición o

restricción a la importación de vehículos originarios usados, provenientes de territorio de Canadá o de Estados Unidos que tengan por lo menos 8 Años de Antigüedad;

A partir del 1o. de enero de 2013, México no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados, provenientes de territorio de Canadá o de Estados Unidos que tengan por lo menos 6 Años de Antigüedad;

A partir del 1o. de enero de 2015, México no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados, provenientes de territorio de Canadá o de Estados Unidos que tengan por lo menos 4 Años de Antigüedad;

A partir del 1o. de enero de 2017, México no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados, provenientes de territorio de Canadá o de Estados Unidos que tengan por lo menos 2 Años de Antigüedad;

A partir del 1o. de enero de 2019, México no podrá adoptar ni mantener una prohibición o restricción a la importación de vehículos originarios usados, provenientes de territorio de Canadá o de Estados Unidos.

Medidas Relativas A

Permisos De Importación

México podrá adoptar o mantener medidas relativas a permisos de importación en el grado necesario para administrar las restricciones a:

La importación de vehículos automotores, con base en el Decreto Automotriz y las Reglas de Aplicación del Decreto Automotriz, modificados de conformidad con este apéndice;

La importación de los productos automotores nuevos que se clasifiquen en las fracciones 8407.34.99 (motores a gasolina de más de mil centímetros cúbicos, excepto para motocicletas) u 8703.10.99 (otros vehículos especiales) de la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, con base en lo dispuesto en el párrafo 19 de este apéndice;

La importación de vehículos usados que sean vehículos automotores o vehículos de auto transporte, o de otros vehículos usados que se clasifiquen en las fracciones 8702.90.01, 8705.10.01, 8705.20.99, 8705.90.01 u 8705.90.99 en la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, con base en los incisos (a) a (f) del párrafo 24 de este apéndice, siempre y cuando dichas medidas no tengan efectos comerciales restrictivos en la importación de dichos bienes adicionales a aquellos que se deriven de las restricciones impuestas de conformidad con las disposiciones de este apéndice, y que la licencia sea otorgada a cualquier persona que cumpla con los requisitos legales para la importación de los bienes.

Apéndice 300 - A.3

Estados Unidos

Promedio Corporativo De Rendimiento De combustible

De conformidad con el calendario establecido en el párrafo 2, para propósitos de la Energy Policy and Conservation Act de 1975, 42 U.S.C. 6201, et seq., el CAFE Act, Estados Unidos considerará un automóvil como de producción nacional en un Año modelo, si al menos el 75 por ciento del costo al fabricante de tal automóvil es atribuible al valor agregado en Canadá, México

o Estados Unidos, a menos que el ensamblado del automóvil se termine en Canadá o México y tal automóvil no sea importado a Estados Unidos antes de la terminación de los treinta días siguientes al término del Año modelo.

El párrafo 1 se aplicará a todos los automóviles que fueron producidos por un productor y vendidos en Estados Unidos, independientemente del lugar en que fueron producidos o de si es línea de autos o camiones, de acuerdo al siguiente calendario:

a. Para un productor que inició la producción de automóviles en México antes del Año modelo 1992, la empresa cuyos automóviles están sujetos a los requisitos de rendimiento de combustible conforme al CAFE Acá, podrá elegir por una sola vez durante el 1o. de enero de 1997 y el 1o. de enero del Año 2004, que le sea aplicado lo dispuesto en el párrafo 1 a partir del Año modelo siguiente a la fecha en que realice la elección;

b. para un productor que inicie la producción de automóviles en México después del Año modelo 1991, lo dispuesto en el párrafo 1 se aplicará a partir del Año modelo que siga o bien al 1o. de enero de 1994 o a la fecha en que dicho productor inicie la fabricación de automóviles en México, lo que ocurra más tarde;

c. para cualquier otro fabricante de automóviles en el territorio de una de las Partes, la empresa cuyos automóviles están sujetos a los requisitos de rendimiento de combustible conforme al CAFE Acá, podrá elegir, por una sola vez, durante el 1o. de enero de 1997 y el 1o. de enero del Año 2004, que le sea aplicado lo dispuesto en el párrafo 1 a partir del Año modelo siguiente a la fecha en que realice la elección. Si dicho fabricante inicia la fabricación de automóviles en México, estará sujeto a lo dispuesto en el inciso (b) en la fecha en que inicie dicha fabricación;

d. para todos los fabricantes de automóviles que no fabriquen automóviles en el territorio de una de las partes, lo dispuesto en el párrafo 1 se aplicará a partir del Año modelo siguiente al 1o. de enero de 1994; y

e. para un fabricante de automóviles que clasifique en los incisos (a) o (c), se le aplicará lo dispuesto en el párrafo 1 a partir del Año modelo siguiente al 1o. de enero del Año 2004, cuando la empresa cuyos automóviles están sujetos a los requisitos de rendimiento de combustible conforme al CAFE Acá, no ha realizado la elección conforme a los incisos (a) o (c).

Estados Unidos asegurará que cualquier medida que adopte en relación con la definición de producción nacional en la CAFE Acá o en sus Reglas de Aplicación, será igualmente aplicada al valor agregado en Canadá o México.

Nada en este apéndice se interpretará como un requisito a Estados Unidos de efectuar algún cambio en sus requisitos de rendimiento de combustible para automóviles; o para impedir que cualquier cambio en sus requisitos de rendimiento de combustible para automóviles, siempre que tales cambios sean consistentes con este apéndice.

Para mayor certidumbre, las diferencias en trato en relación a los párrafos 1 a 3 no se considerarán como incompatibles con el Artículo 1103, Inversión - Trato de nación más favorecida.

3.3 Implicaciones Fiscales

3.3.1 En Impuesto Sobre la Renta (ISR) y Precios de Transferencia

A continuación se realiza un breve recuento de las implicaciones en materia fiscal y de precios de transferencia que tiene una maquiladora del sector automotriz.

La expansión de la inversión Extranjera tiene, como uno de sus principales fundamentos, el de la seguridad jurídica. El hecho de contar con un grado de certeza legal en las operaciones de inversionistas extranjeros constituye un elemento de confianza aún mayor que el de enfrentar el pago de impuestos.

A mediados de la década de los noventa, al mismo tiempo que nuestra legislación fiscal experimentaba las primeras reformas en materia de precios de transferencia, nuestro país comenzó a celebrar diversos tratados para evitar la doble tribulación. Dado el substancial intercambio de bienes y servicios y los importantes flujos de inversión entre México y E.U., destaca, el acuerdo fiscal entre ambos países firmado en 1992 y puesto en vigor al inicio de 1994.

El gobierno mexicano al negociar el acuerdo para evitar la doble tribulación con su contraparte norteamericana, incorporó un supuesto por el que una empresa residente en E.U. relacionada con una empresa maquiladora de quien recibía servicios de maquila, podría verse sujeta al pago de ISR en nuestro país, bajo el supuesto de establecimiento permanente, si ambas empresas no se apegan a lo que hubieran pactado partes no relacionadas.

La intención manifiesta por parte del gobierno mexicano era la de llevar a las Maquiladoras nacionales a cumplimentar con la legislación de precios de transferencia bajo principios internacionalmente aceptados (con base a la metodología de la Organización para la Cooperación

y Desarrollo Económico OCDE), legislación y principios que al mismo tiempo que aseguraban una mayor tributación al fisco federal, resolvían la eventualidad de enfrentar una doble tribulación derivada de los ajustes que las autoridades fiscales de uno u otro país pudieran efectuar a las utilidades o pérdidas de las compañías involucradas.

Esta intención se plasmó tanto en las observaciones a los comentarios al modelo de convenio de doble tribulación de la OCDE, como en la Ley del ISR (primero en su artículo 20 y, posteriormente, en el articulo CUARTO Transitorio de 1996) al señalar que aquellas compañías residentes en el extranjero que dieran cumplimiento a las normas de precios de transferencia en sus transacciones con maquiladoras no se sujetarían (en ningún caso) al supuesto de establecimiento permanente.

Para facilitar este cumplimiento la SHCP, a través de reglas generales, permitió demostrarlo mediante resoluciones particulares *(advance pricing agreements o* "APAS") que reconocían que la metodología aplicada por las empresas en cuestión era consistente con el principio de precios de mercado, o bien, para empresas de menor capacidad administrativa, mediante el ejercicio de una opción (conocida como *safe harbor)* Cualquiera de estos dos mecanismos confirmaba un beneficio adicional a la empresa residente en el extranjero en materia del impuesto al activo por los bienes o inventarios utilizados en el proceso de maquila.

Este fue el esquema que se desarrolló, sin mayor problema, hasta principios de 1998.

Sin embargo, durante 1998 se anunció sorpresivo e intempestivamente al sector maquilador, representado por el Consejo Nacional de la Industria Maquiladora de Exportación (CNIME), un cambio de política sin ninguna justificación técnica derivado única y exclusivamente de la

necesidad de una "mayor recaudación tributaria". Se señaló que la disposición transitoria de la Ley del ISR a que se hizo mención con anterioridad, sería derogada a partir del 11 de enero de 1999, por lo que las empresas americanas (en adición a las maquiladoras mexicanos) comenzarían a tributar también en nuestro país como un establecimiento permanente.

El cambio de política implicó que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) no estaría dispuesta ya a reconocer a ciertas operaciones de comodato (utilizadas inclusive por empresas independientes) como operaciones de mercado aún y cuando se tuvieren operaciones comparables en los mismos términos (método aceptado para cumplir con la Ley del ISR). Que derivado de esta situación, sumado a lo previsto por el tratado fiscal en materia de maquiladoras y a una inexplicable e inexplicada interpretación de la Ley del ISR y del propio convenio tributario (hasta la fecha) y del propio convenio tributario, a partir de 1999 existirían alrededor de 2 mil empresas (la inmensa mayoría norteamericanas) empadronadas como nuevos contribuyentes del ISR, tal era la pretensión anunciada al CNIME por parte de la SHCP.

En las argumentaciones vertidas a la autoridad se señaló que no sólo no se derivaba el supuesto de establecimiento permanente pretendido por la SHCP, sino que de así proceder se generaría un problema de doble imposición, puesto que de conformidad con el Código de Rentas Internas de E.U.A (y sus regulaciones) el impuesto pretendido por el fisco nacional no sería acreditable en E.U.A Dicho escenario hubiera llevado a una carga fiscal de la operación de maquila (sin contar al PTU) cercana al 75%.

Sin resolverse el argumento jurídico (a la fecha), la SHCP anunció la prórroga de la derogación de la disposición del artículo transitorio para el 10 de enero de 2000, lo cual fue finalmente aprobado por el Congreso Federal. Durante el año de prórroga, es decir 1999, la SHCP iniciaría

negociaciones con sus contrapartes americanas con miras a convencerlas de derogar, limitar o exceptuar la aplicación de las reglas del Código de Rentas Internas que limitaban la posibilidad del acreditamiento y, con ello, eliminar la doble tribulación.

El resultado de dicha negociación lo conocemos medianamente a través de un boletín de prensa emitido conjuntamente por el Servicio de Rentas Internas de E.U. (IRS) y el Servicio de Administración Tributaria (SAT), dado a conocer a la CNIME y posteriormente aplicados mediante la publicación de diversas reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal el 28 de diciembre de 1999 y el pasado 6 de marzo de 2000. Dicha negociación implicó finalmente el reconocimiento de la SHCP que la parte medular de la tributación de las empresas asociadas en operaciones de maquila lo es la materia de precios de transferencia y no la del establecimiento permanente. No ha quedado claro, tras casi veinte meses de discusión, cuál es el alcance que pretende darle la SHCP al concepto de establecimiento permanente, al que se refieren tanto el boletín como la Resolución Miscelánea Fiscal con fundamentos distintos. Sin embargo, las autoridades fiscales mexicanas también han reconocido públicamente, en numerosas ocasiones, su acuerdo con el IRS en el sentido que no se han desarrollado reglas prácticas que permitan determinar la cantidad de ingresos de una compañía de los E.U. que debe someterse a tributación si México determina que tiene un establecimiento permanente en México,

Como respuesta a las inquietudes que en la materia ha venido enfrentando el sector maquilador, derivadas de las recientes modificaciones a la miscelánea fiscal y al boletín emitido conjuntamente entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.) y el Internal Revenue Service (I.R.S.) de los Estado Unidos referente al régimen fiscal aplicable a maquiladoras en los años 2000 a 2002, el CNIME a través de su Comité Fiscal, ha sostenido una serie de reuniones con las autoridades de la Secretaria de Hacienda de las cuales se han obtenido

los siguientes compromisos y aclaraciones:

Período de presentación de los avisos de opción de safe harbor y APA y de la solicitud de un APA

La SHCP no ha accedido a ampliar los plazos establecidos para la presentación de solicitud de un APA; sin embargo, la autoridad fiscal esta considerando publicar modificaciones a la regla, para que quienes opten por él APA puedan cambiar de opción a Safe Harbor por el mismo ejercicio fiscal del 2000, con las siguientes condiciones:

1. Haber solicitado en tiempo y forma él APA correspondiente, con la documentación y argumentación completas (Full Submission)
2. El cambio de opción de APA a Safe Harbor deberá efectuarse a mas tardar el 30 de noviembre del 2000, o bien antes, dentro de los 30 días siguientes a la notificación que le hiciera la autoridad respecto a la intención de la emisión del APA.
3. Quien optó por APA y cambie a Safe Harbor, pagará la actualización y los recargos correspondientes como si se hubiera optado en un principio por el Safe Harbor.

Para aquellos contribuyentes que opten por solicitar la opción de un APA antes de finalizar el mes de mayo (o abril según sea el caso), y no decidan cambiar de opción, la Autoridad fiscal permitirá que se rectifique o complemente la información originalmente suministrada en el Full Submision.

Flexibilidad en el período de presentación de las solicitudes de opción entre safe harbor y APAS para las empresas de nueva creación

La Secretaria considerará la posibilidad de ampliar los plazos de presentación de las solicitudes, tomando en cuenta la fecha del primer ingreso en lugar de la fecha de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes para empezar a contar él termino de los 90 días a que se refiere la regla, además de contemplar la posibilidad de que todas las maquiladoras de nueva creación paguen bajo un Safe Harbor modificado que requerirá que su resultado fiscal sea al menos del 6.5% sobre los costos y gastos de operación de la maquiladora, independientemente del valor de los activos. Sin embargo la Secretaría tiene la percepción de que él APA es el mejor mecanismo para solventar este problema, pues en este contexto se puede concebir una utilidad más baja al inicio de operaciones, además que permitirá el cambio de opción de APA a Safe Harbor.

Precisión del termino utilizado en la miscelánea como "activos destinados" en relación a aquel empleado en el acuerdo con el IRS "ACTIVOS UTILIZADOS"" para efectos del cálculo del 6.9% del valor de los activos

La Secretaría emitirá una confirmación de criterio donde aclare que él término "Activos destinados" empleado en la Resolución Miscelánea Fiscal es equiparable y por tanto debe entenderse en el mismo sentido que termino "Activos utilizados" empleado en el acuerdo con el IRS.

Exclusión de los activos que no son utilizados y ajuste la base de los que nos son utilizados al 100%, para efectos del cálculo del 6.9% sobre los activos

Con relación a la exclusión de los activos financieros:

Los activos financieros no podrán ser excluidos de la base gravable del calculo del 6.9%, en

razón de que dentro de los estudios utilizados para la negociación de esta tasa, se tenían considerados los activos financieros.

En relación a la exclusión de maquinaria no utilizada:

La Secretaria está de acuerdo en excluir de la base gravable la maquinaria no utilizada, para esto, implementará los mecanismos convenientes de la manera más sencilla posible, los cuales dará a conocer mediante la publicación de reglas.

Sin embargo la maquinaria que es parcialmente utilizada no podrá ser excluida en virtud de la dificultad de determinar el porcentaje de utilización

Valuación de activos y factor de ajuste en el caso de aplicación del safe harbor

En virtud de la complejidad, del mecanismo establecido en la miscelánea de tomar el mayor de los tres valores que se indican en la resolución (pedimento, seguro o mercado) para la valoración de los activos, la Secretaría analiza una forma más sencilla para declarar dichos valores, ya que originalmente la intención era facilitar el cumplimiento mediante la posibilidad de otras opciones, por lo que se revisará la redacción de la misma. Analizando también entre otras opciones, el tomar como base los valores de los activos registrados en los libros de las casas matrices, conforme a Principios de Contabilidad Americanos Generalmente Aceptados.

Precisión en el concepto de costos de operación de maquila para la aplicación del 6.5% sobre las deducciones

La intención del concepto "costo de operación' es solo considerar los costos y gastos de

operación que le corresponden a la actividad de maquiladora mexicana, es decir, aquellos que se reflejan en los libros de la maquiladora (el costo de las materias primas, la depreciación de la maquinaria y equipo, los sueldos de extranjeros, etc., deberán excluirse).

Este punto se aclarará en la Miscelánea Fiscal mediante reglas, sin embargo, la Secretaría no va a permitir que los costos y gastos que le correspondan a la maquiladora mexicana se registren directamente como gastos de la casa matriz.

No incluir el valor de los activos arrendados de partes no relacionadas dentro del reporte que debe entregarse en el mes de abril por las empresas que optaron por safe harbor

La secretaría modificará el formato del reporte, sustituyendo el concepto del valor de los activos arrendados de partes no relacionadas, por el valor de la contraprestación derivada del arrendamiento de los activos.

Mantener los beneficios otorgados por la regla a las maquiladoras y a los residentes en el extranjero, aún en el caso de cumplimiento extemporáneo de los requisitos de la regla 3.32.1 o errores en su contenido

La Secretaría establecerá un esquema equitativo de penalización de acuerdo a la gravedad de las faltas. En los casos en que se descubran irregularidades que no superen los márgenes de error que establezca la Secretaria, o bien, que las irregularidades sean autodeclaradas, no se retirarán los beneficios de la regla. Estos beneficios solo serán retirados en casos de faltas mayores las cuales quedaran expresamente señaladas por la autoridad.

Corrección en la mecánica de los pagos provisionales del segundo semestre para efectos del Impuesto Sobre la Renta

La Secretaría conoce la inquietud del sector en el sentido de que la mecánica actual conlleva a la duplicidad en el pago del impuesto (uno en el ajuste y otro en el pago provisional de julio), por lo que se esta revisando la mecánica de acreditamiento del ajuste, buscando evitar la duplicidad en los pagos.

Exclusión de la base del 6.9% para el cálculo del Safe Harbor de los activos arrendados de partes relacionadas residentes en el extranjero

La Secretaría permitirá la exclusión de los inmuebles arrendados de partes relacionadas residentes en el extranjero cuando cumplan las condiciones que señale la Secretaria para garantizar la condición de bien arrendado. Se aclarará en regia miscelánea.

Precisión de las características e implicaciones de los APAS

1. Que el valor de los inventarios y activos fijos correspondan a los libros americanos y conforme a principios contables americanos generalmente aceptados
2. Eliminación de los activos no utilizados y ajuste de los utilizados parcialmente
3. Los inventarios deben ser considerados para determinar el nivel de utilidad de la empresa

La intención de los nuevos estudios es el de considerar a las maquiladoras como Fabricantes por encargo, es decir considerando activos, funciones y riesgos relacionados con la operación de la maquiladora mas la maquinaria y los inventarios de la casa matriz utilizados por la maquiladora. Esto implica el considerar que los estudios deberán ser más específicos al contribuyente, y si

bien, no se pretende que exista un set de comparables diferente para cada una de las maquiladoras, si se distinguirán por los distintos sectores de conformidad con el método utilizado.

La Secretaría sugirió que para ser más específicos respecto a la metodología aplicable en cada caso, los asesores encargados de preparar los estudios de precios de transferencia soliciten a la autoridad una junta de preregistro (prefiling conference), donde se discutirán y en su caso se aprobaran las bases sobre las cuales se prepararán los estudios.

Se precisó que los estudios de precios de transferencia pueden ser preparados siguiendo cualquier metodología aceptada y no condicionada únicamente al retorno de los activos.

No excluir a las maquiladoras de servicios, de los beneficios de las reglas fiscales

La razón de excluir a dichas maquiladoras, se derivó de haber detectado abusos en el uso de dicho esquema. En caso de duda para definir si se encuentra o no en este supuesto el contribuyente podrá obtener una confirmación de criterio.

En principio las maquiladoras de servicios que podrán apegarse a los beneficios de la regla, serán aquellas que en su operación importen y exporten bienes tangibles.

Las maquiladoras de servicios que importan y exportan bienes con partes relacionadas en el extranjero no deben tener problema para obtener dicha confirmación de criterio como es el caso de las procesadoras de información contenida en cupones. El CNIME tiene disponible un formato para solicitar dichas confirmaciones de criterio.

Solicitudes de APA'S pendientes de resolver :

La Secretaría ha estado trabajando intensamente con los despachos de asesores para poder dar contestación a los casos pendientes. Después del mes de abril, los expedientes que no estén debidamente integrados serán requeridos directamente al contribuyente para entregar la documentación o información pendientes y así poder atender con mas prontitud aquellos casos que sean factibles resolver.

Expedición de reglas para las maquiladoras que operan bajo los distintos esquemas de los programas de albergue. Además de considerar las distintas modalidades de los programas de albergue que existen

Hay la confirmación de la Secretaría de que se está ventilando este asunto conjuntamente con el IRS. Actualmente se está estudiando un esquema alternativo para este tipo de empresas, que podría ser de aplicación temporal.

Establecimiento Permanente

El CNIME siempre ha manifestado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que la Industria Maquiladora debe contar con esquema fiscal definitivo basado en reglas claras y que no incluya el concepto de establecimiento permanente. Como resultado del acercamiento y las reuniones de trabajo realizadas con la Secretaría, esta ha manifestado que desde su perspectiva, el aterrizaje de las reglas del Safe Harbor y de los APA's pueden ser entre otras opciones, una plataforma para llegar a reglas permanentes, y que, por las propias circunstancias de dichas

reglas, las mismas son perfectibles, y ha exhortado al CNIME a seguir trabajando conjuntamente para lograr un esquema fiscal adecuado.

3.3.2 En Impuesto al Activo

Por si fuera poco, para efectos del Impuesto al Activo se tiene otro impacto. Intimamente ligado al concepto de establecimiento permanente se encuentra el Impuesto al Activo (IA). Para aquellas maquiladoras que han obtenido una resolución favorable sobre sus precios de transferencia, al mismo tiempo reciben la autorización de no pagar el Impuesto al Activo por los bienes (inventarios y activos fijos) que son propiedad del residente en el extranjero y que se utilizan para producir bienes de exportación. La regla de no pagar el IA, se encuentra en una resolución miscelánea fiscal de vigencia anual, la cual requiere que se publique cada año para que mantenga su vigencia.

La facilidad de la regla miscelánea es entendible toda vez que la utilidad gravable en México esta asociada con el servicio de maquila y no en la proporción de los activos que se utilizan en la actividad.

En el fondo el IA esta diseñado como un control para quienes no pagan ISR, es decir no tiene propósito recaudatorios. En su filosofía el IA considera que un negocio debe generar cuando menos una utilidad equivalente al 5.3% del valor de los activos (esta es una tasa considerada internacionalmente) de nos ser así se tiene que pagar el IA (impuesto mínimo) del 1.8% sobre el valor total de los activos sujetos a devolución bajo ciertos supuestos.

Como se puede observar, difícilmente el servicio de maquila podrá generar una utilidad fiscal que sea suficiente para eliminar el IA de todos los bienes que la maquiladora emplea en su actividad. El eliminar la regla de la miscelánea implicaría que los residentes en el extranjero

tuvieran que pagar en México el 1.8% del valor declarado en la aduana, al no ser un impuesto a la renta, el IA pagado en México, no es acreditable en el extranjero generándose un problema de doble tributación.

Para evitar el problema de doble tributación el extranjero debe rentar los bienes o traspasarlos a la maquiladora mexicana, en ambas opciones al final se terminaría pagando más impuesto en México (ya sea como retención o como utilidad gravable), agravándose el panorama cuando finalmente el negocio produce perdidas en el extranjero.

Es claro que el establecimiento permanente como el IA generan incertidumbre dada su temporalidad, aunado a la inquietud de que va pasar en el año 2001 con el programa de maquila, se crea una atmósfera que no ayuda en la promoción de nuevas inversiones.

Por el momento dadas las condiciones actuales lo mejor es mantener el mismo esquema fiscal para las maquiladoras de frente al año 2001, ahora bien, si los intereses nacionales exigen que se modifiquen, debemos dar la señal de cambio con oportunidad y evitar a toda costa que el inversionista extranjero se sienta sorprendido.

3.3.3 En Impuesto al Valor Agregado

Además de la complejidad de los dos impuestos anteriores, y si consideramos que con la apertura global de los mercados una maquila puede ampliar su negocio, traduciéndose esto en mayores oportunidades de hacer negocio ya no vendiendo solo a su casa matriz, sino que puede vender en mercado nacional, presentándose los siguientes supuestos de venta:

1. Vender a un cliente de la industria terminal (entiéndase armadoras tales como General Motors, Volkswagen, etc.)
2. Vender a una empresa que cuente ya sea con un programa de exportación ya sea el de maquila ó un Programa de importación Temporal para la exportación denominado PITEX
3. Vender a una empresa sin programa de exportación
4. Vender directamente a un cliente en el extranjero

Estas cuatro opciones, solo por mencionar algunas de las operaciones de venta que se pueden presentar.

En estos casos, la ley contempla la posibilidad de que las enajenaciones realizadas a los clientes de los puntos 1 y 2 sean consideradas como una exportación indirecta y ser gravada por lo tanto a la tasa del 0%. Fijando una serie de obligaciones relacionadas con este tipo de operación, tales como el hecho de conseguir una constancia de exportación por parte de su cliente, así como el facturar a la tasa antes señalada solo en la proporción en que el cliente haya vendido dichos productos al extranjero, fijando además la obligación de presentar declaraciones informativas sobre las ventas de exportación trimestralmente.

Así también, si consideramos la manera de operar de las armadoras podremos ver que las mismas solicitan que se les este suministrando mercancía para posteriormente ir tomando solo el material que requieren, algo así como un contrato de suministro. Pues bien, en este esquema de operación la Ley prevé que los suministros de la mercancía se graven a la tasa general, es decir a la tasa del 15%, esto sin tomar en consideración que una proporción de dicho material finalmente se exportaría, lo cual implicaría que fuese sujeto a la tasa del 0% y no del 15%, tramitándose una devolución del saldo a favor que resulte. Esto, representa un costo financiero muy alto, si

consideramos que desde un principio es una venta de exportación gravada a la tasa del 0%, además de las grandes dificultades que representa el hacer un trámite para la solicitud de devolución de un saldo a favor de IVA.

3.3.4 En Comercio Exterior

En materia de Comercio Exterior, y considerando las posibles operaciones a realizar una empresa en México derivadas de la expansión de los mercados y los cuales ya se mencionaron en el apartado de IVA, podemos ahora señalar algunas implicaciones en este materia, de acuerdo con los siguiente:

En el caso de ventas a armadoras, se tendrían las siguientes implicaciones:

1. Las armadoras deberán entregar en marzo de cada año un informe sobre la existencia de inventarios en contabilidad al cierre del ejercicio fiscal de las partes y componentes adquiridos.
2. Opción de rectificar mediante una constancia de transferencia las mercancías complementarias, dentro del mes siguiente de la constancia que se rectifica.
3. Opción de solicitar devolución del arancel causado por las importaciones definitivas, siempre que las mercancías hayan sido efectivamente exportadas.
4. La industria terminal automotriz que no cumpla con las reglas de comercio exterior para el ejercicio 2000, regla 3.19.14 a 3.19.22, serán responsables solidarios del pago de los créditos fiscales que lleguen a determinarse.

En el caso de ventas a empresas con programa de comercio exterior, se tendrían las siguientes

implicaciones:

1. Constancia de exportación debe expedirse 15 días después a la fecha de la operación, ó al mes de que se trate cuando sean operaciones del mes anterior entre una misma empresa y un mismo proveedor.
2. Cinco días después de su expedición deberá entregarse una copia a la Autoridad aduanera que corresponda al domicilio fiscal
3. Rectificación de datos a través de una constancia de exportación complementaria dentro de los 5 días siguientes a su expedición
4. En el caso de ventas a empresas sin programa de comercio exterior, se tendrían las siguientes implicaciones:
5. La empresa que enajena debe informar sobre las mercancías destinadas al mercado nacional
6. Para la conversión de importación temporal a definitiva se deben pagar las cuotas compensatorias, el impuesto general de importación actualizado más los recargos correspondientes desde el mes en que se importaron temporalmente y hasta que se efectué el cambio de régimen

3.3.5 En Regulaciones del Sector Automotriz

En cuanto a las implicaciones que se derivan en el sector automotriz, podemos mencionar las siguientes:

1. Obtener el registro de proveedor nacional otorgado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, para efectos de realizar operaciones con las armadoras
2. Dicho registro deberá renovarse anualmente antes dicha secretaría

3. Determinar el contenido importado y nacional de los productos que enajenaría a las armadoras
4. Identificar el contenido importado de los insumos que adquiera de sus propios proveedores
5. Calcular el factor "A" o valor agregado nacional de las partes y componentes, presentando un reporte anual auditado en el mes de febrero siguiente a al terminación de cada año.
6. Convenio de cesión de divisas y presentar carta de transferencia dictaminada por contador público autorizado durante los sesenta días posteriores al cierre del año.

3.4 Implicaciones Financieras

3.4.1 En Contabilidad Administrativa

En este aspecto, las empresas deben modificar radicalmente sus sistemas de información contable. Es decir, la ampliación de operaciones origina que las empresas ahora tengan mejores y más grandes sistemas de información que les permitan por una parte dar cumplimiento a los diferentes requerimientos de las diferentes autoridades implicadas, así como también contar con información confiable que le permita tomar decisiones, dentro de las implicaciones que se tendrían se encuentran las siguientes:

1. Deberán utilizar el método de PEPS (Primeras Entradas Primeras Salidas) para el manejo de inventarios.
2. Usar un sistema de información y control de inventarios registrado en contabilidad que cumpla con los requisitos del Anexo 24 de la Resolución de Comercio Exterior del ejercicio 2000.
3. Tener un sistema de costeo que permita determinar el costo para cada una de las ventas a realizar

4. Sistemas de información que permita:
   a. Clasificar las partes y componentes a través de claves internas para su identificación
   b. Identificar las ventas por cliente
   c. Identificar las ventas a tasa del 0% y del 15%
   d. Establecer controles en el manejo de la información proporcionada por los adquirentes de las mercancías (constancias de transferencia, constancia de exportación, cantidades exportadas, proporciones de IVA, información sobre pedimentos etc.)
   e. Identificar plenamente todas aquellas cuentas relacionadas con la operación, ventas nacionales o de maquila, distinguiéndolas unas de otras.

3.4.2 En Contabilidad de Costos

Con motivo de la expansión de mercados, las maquiladoras tienen la oportunidad de vender en mercado nacional, sin embargo, esto implica que tengan que llevar un control de inventarios y un sistema de costos para conocer el costo del producto elaborado así como el margen de utilidad que tendría el producto o los productos que estas vendan.

Esto trae consigo la necesidad de contratar un especialista en el área de costos para efectos de que los mismos estén siendo determinados correctamente de tal manera que le permita a la empresa tener información confiable y oportuna que permita tomar decisiones acertadas en cuanto a la promoción o eliminación de productos.

3.4.3 En Finanzas

Respecto a esta área, resulta importante contemplar la necesidad de un departamento de Finanzas

que permita a la empresa el manejo adecuado de los flujos de efectivo. Es decir con la amplitud de los mercados, se espera que la empresa haga mas negocio, lo cual se vea reflejado en el manejo de una cantidad considerable de flujos de efectivo.

Es decir, ahora serán mas evidentes las funciones de un administrador financiero, tales como la planeación y análisis financiero, determinación de la estructura de activos y manejo de la estructura financiera. Considerando que ahora deberá administrarse como un negocio, el objetivo del encargado de esta área, deberá estar enfocado a alcanzar las metas de los propietarios (accionistas) de la empresa.

3.4.3.1 Modernidad y Entorno Global

Ahora bien, como parte del entendimiento del entorno de las maquiladoras, resulta imprescindible conocer, que, las grandes innovaciones tecnológicas de los últimos tiempos han permitido que el acceso a la información, a los bienes y servicios sea muy ágil para los consumidores de manera muy oportuna gracias a las redes masivas de comunicación, apoyadas fuertemente por los sistemas de telecomunicaciones e informática, facilitando el consumo, la retroalimentación, la información de primera mano, el conocimiento, tener grandes beneficios de asesoría técnica y el acceso a los mercados de valores de capital de cualquier nación.

4.4.3.2 Manejo de Negocios

Así también, resulta de suma importancia saber que cualquier negocio que espere tener éxito en sus propósitos y producir, debe operar económicamente. No solo debe evitar perdidas, sino justificar también la expectación de utilidades, ya que, en caso contrario, los inversionistas no ofrecerán su apoyo indispensable, el dinero. Aunque no es en forma alguna un propósito, las

utilidades tendrán que ser un prospecto necesario si uno va a establecer, agrandar o mantener un negocio.

4. CASO PRACTICO

4.1 Introducción al caso práctico

El caso práctico que se presenta a continuación considera los cálculo típicos de cualquier contribuyente del ISR e IMPAC (Persona Moral)., tales como componentes inflacionarios de créditos y deudas, depreciación fiscal, conciliación contable fiscal para efectos del ISR y los cálculos de los activos financieros, promedio de activos fijos, promedio de inventarios y promedio de terrenos y promedio de deudas para efectos del IMPAC.

En el caso que nos ocupa (Maquiladora del sector automotriz), se llevaron a cabo los cálculos antes señalados, sin embargo, resulta importante aclarar que para este tipo de contribuyentes se debe realizar adicional a lo ya señalado el cálculo del safe harbor, cálculo que hace la diferencia entre los contribuyentes tradicionales por identificarlos de alguna manera y a las maquiladoras.

El caso práctico, se realizó aplicando las disposiciones fiscales vigentes durante el ejercicio de 2001, por lo que cualquier modificación a las disposiciones antes señaladas implicaría una cambio significativo en los resultados reflejados en el caso práctico.