



**INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL  
ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACION**



**UNIDAD TEPEPAN**

**SEMINARIO:**

**LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y SUS EFECTOS  
FISCALES**

**TEMA:**

**“LOS ACUERDOS ANTICIPADOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS; (APA’S)  
POR SUS SIGLAS EN INGLÉS Y EL RÉGIMEN DE PROTECCIÓN (SAFE HARBOR)”**

**INFORME FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO**

**PRESENTAN:**

**KARINA ÁLVAREZ GONZÁLEZ  
SUSANA EVELYN CERVANTES SÁNCHEZ  
LUIS URIEL LÓPEZ NICOLÁS  
JANNET MORANDEYRA SANTOS  
OMAR PEÑALOZA JIMÉNEZ**

**CONDUCTOR DEL SEMINARIO:  
C.P. HUGO RODRÍGUEZ BARBOSA**

**MÉXICO, D. F.**

**MAYO 2009**

## **AGRADECIMIENTOS**

### **AI INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL**

Por la oportunidad que nos dio al vivir los mejores años de nuestras vidas con experiencias buenas y malas, ya que fue quien nos ayudó a forjar nuestro camino para el futuro y ser profesionistas de éxito. El llevar el nombre del Instituto es el legado más grande que podemos recibir y es algo por lo cual siempre estaremos agradecidos.

### **A LA ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACION**

No existen palabras para expresar el sentir cuando se ha llegado al culminación de uno de los momentos más importantes en nuestras vidas, aprendimos, nos enfrentamos a nuevos retos, reímos, lloramos y nos llevamos a los amigos que hemos de conservar para siempre, pero sobre todo crecimos y ahora somos todos unos profesionistas preparados, dispuestos a luchar por ser mejores cada día y resaltar el nombre de la escuela.

Así que gracias infinitas a la Escuela Superior de Comercio y Administración Unidad Tepepan por todas las experiencias vividas y los éxitos cosechados en ella, siempre llevaremos en nuestro corazón su gran renombre y educación.

### **A LOS PROFESORES**

Al final del camino, no podemos dejar de mencionar a las personas que siempre estuvieron para transmitirnos su conocimiento, contarnos sus experiencias y compartiendo sus sueños para hacernos ver el lugar al que tenemos que llegar al dejar la escuela. Gracias a los profesores por todo su conocimiento, apoyo, tolerancia y comprensión por que sin ellos simplemente no hubiera existido camino que recorrer ni metas que alcanzar, ahora es tiempo de poner en práctica todo lo que nos enseñaron con el firme compromiso de ser profesionistas integrales de alto nivel, ya que siempre nos transmitieron esa ideología que llevaremos en nuestra existencia por siempre.

## ABREVIATURAS

**APA's:** Advanced Pricing Agreement (Acuerdos Anticipados de Precios).

**APP:** Acuerdo Previo de Precios.

**OCDE:** Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

**LIBOR:** London Interbank Offered Rates.

**EE.UU.:** Estados Unidos de América.

**SHCP:** Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

**SAT:** Servicio de Administración Tributaria.

**CFF:** Código Fiscal de la Federación.

**LISR:** Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**RISR:** Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

**LIVA:** Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**DOF:** Diario Oficial de la Federación.

**IETU:** Impuesto Empresarial a Tasa Única.

**PRONAF:** Programa Nacional Fronterizo.

**IMMEX:** Decreto para el Fomento y Operación de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación.

**EP:** Establecimiento Permanente.

**OMC:** Organización Mundial de Comercio.

**WWW:** World Wide Web.

**ROA:** Return on Assets (Retorno Sobre Activos).

**UOA:** Utilidad de Operación Ajustada.

**ACAFI:** Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.

## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN.....

### **CAPÍTULO I. LOS APA'S Y LAS DIRECTRICES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)**

1.1 Antecedentes .....	10
1.2 Origen de los Programas de APA's .....	12
1.3 Definición de APA's .....	12
1.4 Objetivos de los Procedimientos de APA's .....	15
1.5 Clasificación de los APA's .....	15
1.5.1 APA's Unilaterales .....	16
1.5.2 APA's Bilaterales o Multilaterales .....	16
1.6 Problemas de Aceptación Recíproca entre Administraciones Fiscales .....	17
1.7 Solicitudes de APA's .....	18
1.8 Propuesta de APA's .....	18
1.9 Contenido de una Propuesta de APA's .....	19
1.10 Condiciones de Aplicación de APA's .....	20
1.10.1 Cuestiones Relativas a los Convenios .....	20
1.10.2 Otros Factores .....	20
1.11 Ventajas de los APA's .....	21
1.12 Desventajas de los APA's .....	23
1.13 Informaciones Sobre Precios Comparables .....	24
1.14 Hipótesis Fundamentales .....	25
1.15 Resultados Imprevistos .....	26
1.16 Duración de un APA .....	27
1.17 Finalización del APA .....	27
1.18 Obtención, Análisis y Evaluación de Datos .....	27
1.19 Desistimiento de un Proceso de APA .....	28
1.20 Documentos Utilizados en el Procedimiento Amistoso .....	28
1.21 Seguimiento de los APA's .....	29
1.22 Registro y Archivo de Documentación .....	29
1.23 Mecanismos de Seguimiento .....	30
1.23.1 Informes Anuales .....	30
1.23.2 Auditoría .....	30
1.24 Consecuencias del Incumplimiento o de los Cambios en las Circunstancias .....	30
1.25 Revocación de un APA .....	31
1.26 Cancelación (Anulación) de un APA .....	32
1.27 Revisión de un APA .....	33
1.28 Renovación de un APA .....	34

### **CAPÍTULO II. FACULTADES DE LA SHCP EN MATERIA DE INFORMACIÓN Y RESOLUCIÓN DE CONSULTAS (CFF)**

2.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) .....	36
2.1.1 Concepto .....	36
2.1.2 Visión .....	36
2.1.3 Misión .....	36
2.1.4 Los Valores de la SHCP .....	37
2.1.5 Antecedentes Históricos de la SHCP .....	37

2.1.6 Estructura Orgánica.....	50
2.2 Servicio de Administración Tributaria (SAT).....	51
2.2.1 ¿Qué es el SAT?.....	51
2.2.2 Misión.....	51
2.2.3 Visión.....	51
2.2.4 Antecedentes Históricos del SAT.....	51
2.2.4.1 Inicio de Funciones.....	52
2.2.4.2 Reasignación de Facultades.....	52
2.2.4.3 Eficiencia de la Administración Tributaria.....	53
2.2.4.4 Fortalecimiento y Consolidación del SAT.....	53
2.2.4.5 Revisión del Plan Estratégico.....	54
2.2.4.6 Cambios de Innovación y Calidad.....	55
2.2.4.7 Enfoque Sistemático y Visión Integral de Procesos.....	56
2.2.4.8 Titulares.....	57
2.2.5 Valores.....	57
2.2.6 Integración del SAT.....	58
2.2.7 Plan Estratégico 2007 – 2012.....	58
2.3 Facultades de la SHCP en Materia de Información y Resolución de Consultas Contendidas en el CFF.....	59
2.3.1 Concepto de Facultad.....	59
2.3.2 Facultades de la Autoridad Fiscal (SHCP).....	59
2.3.3 Obligaciones de las Autoridades Fiscales para el Cumplimiento de sus Facultades.....	62
2.3.4 Facultades de las Autoridades en lo Referente a Consultas.....	64
2.3.5 Consultas Relativas a la Metodología Utilizada para la Determinación de Precios o Montos en Operaciones con Partes Relacionadas.....	65
2.3.6 Validez de las Circulares.....	66
2.3.7 ¿Quién Podrá Modificar una Resolución Administrativa?.....	66
2.3.8 Efectos de las Resoluciones Administrativas.....	67
2.3.9 Plazo para la Resolución de Instancias o Peticiones.....	67
2.3.10 Presunción de la Legalidad de los Actos y Resoluciones.....	68
2.3.11 Asistencia de las Autoridades Fiscales en el Cobro y Recaudación de Impuestos Exigibles por los Estados Extranjeros.....	68
2.3.12 Obstaculización del Ejercicio de las Facultades de las Autoridades Fiscales.....	69

**CAPÍTULO III. LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN NUESTRO PAÍS (ARTÍCULO 34-A CFF)**

3.1 Falta de Legislación Local para Efectuar APA's.....	70
3.2 El Procedimiento de APA's en México.....	70
3.3 Fundamentación de APA's sin Reglamentación Local.....	73
3.4 Adecuada Documentación – Prevención de Auditorías Costosas.....	74
3.5 Documentación según Resolución Miscelánea Fiscal.....	76
3.5.1 Información General.....	76
3.5.2 Información Específica.....	77
3.6 Plazo para la Resolución de las Autoridades.....	78
3.7 Pago de Derechos.....	79
3.8 APA's Simplificados para Contribuyentes Pequeños.....	79
3.9 APA's para Maquiladoras.....	80
3.9.1 Reglas a Partir de 2000.....	81
3.10 El Procedimiento de APA's en los EE.UU.....	81
3.10.1 Características.....	82
3.10.2 Contenido de la Solicitud de APA e Información General a Proporcionar.....	82
3.10.3 Periodo que Cubrirá el APA.....	84
3.10.4 Plazos de Presentación.....	85
3.10.5 Reporte Anual.....	85
3.10.6 Pago de Derechos.....	85

## **CAPÍTULO IV. EFECTOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA**

4.1 Introducción a la Industria Maquiladora.....	88
4.2 Definición de Maquila.....	89
4.3 Antecedentes de la Industria Maquiladora en México.....	89
4.4 Programa Nacional Fronterizo (PRONAF).....	90
4.4.1 Objetivos del PRONAF.....	90
4.5 Importancia de la Industria Maquiladora en México.....	93
4.6 Tipos de Maquiladoras.....	94
4.7 ¿En qué Consiste el Programa de Maquila?.....	95
4.8 Objetivos del Programa de Maquiladoras.....	96
4.9 Estructura Operativa.....	96
4.10 Estructuras de Operación Comúnmente Utilizadas en México.....	97
4.11 Modos de Operación.....	98
4.12 Importancia de la IMMEX.....	100
4.13 Competitividad (CLAVE).....	100
4.14 Nuevos Retos de la IMMEX.....	101
4.15 Ventajas de la IMMEX.....	102
4.16 Problemáticas de la IMMEX.....	103
4.17 Análisis del Nuevo Decreto para el Fomento de la IMMEX.....	104
4.18 Beneficios del Programa de Maquila.....	107
4.19 Establecimiento de una Operación de Maquila.....	108
4.20 Otros Requerimientos.....	108
4.21 Esquema Fiscal de las Maquiladoras.....	109

## **CAPÍTULO V. EL PROBLEMA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA**

5.1 Antecedentes del Establecimiento Permanente (EP).....	110
5.2 Concepto de Establecimiento Permanente.....	110
5.3 Establecimiento Permanente.....	111
5.4 El Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico.....	111
5.5 Concepto de Comercio Electrónico.....	112
5.6 Dificultades Fiscales del Comercio Electrónico.....	113
5.7 Propuesta de la OCDE sobre el Establecimiento Permanente.....	114
5.7.1 Reacciones Globales ante la Propuesta de la OCDE.....	115
5.7.2 Establecimiento Permanente de Acuerdo a la OCDE.....	116
5.8 Existencia del Establecimiento Permanente Conforme a la Regla Básica.....	117
5.9 El Principio Objetivo del Establecimiento Permanente (EP).....	118
5.10 El Principio Subjetivo del Establecimiento Permanente (EP).....	119
5.11 La Prueba de Funcionalidad.....	120
5.12 El Establecimiento Permanente de Acuerdo a la LISR.....	122
5.12.1 Extranjeros que Actúen en el País a Través de una Persona.....	123
5.12.2 Fideicomisos.....	124
5.12.3 Aseguradora Residente en el Extranjero.....	124
5.12.4 Agente que no Actúa en el Marco Ordinario de su Actividad.....	124
5.12.5 Servicios de Construcción de Obra, Demolición y Otros.....	125
5.13 Operaciones de Maquila.....	125
5.13.1 Artículo 3 LISR No Constituye Establecimiento Permanente.....	126
5.14 Reforma al Artículo 4-A del RISR.....	126
5.15 Resolución Miscelánea Publicada por el DOF el 28 de Marzo de 2007.....	127

## **CAPÍTULO VI. ACUERDOS ANTICIPADOS PARA LA INDUSTRIA MAQUILADORA**

6.1 Acuerdos Anticipados para la IMMEX .....	128
6.1.1 Etapa del Aprendizaje (Primera Etapa 1995 – 1999).....	128
6.2 Régimen de Protección en la IMMEX (Safe Harbor).....	130
6.3 Acuerdos Anticipados de Precios en la IMMEX.....	130
6.4 Etapa del Método ROA (Segunda Etapa 2000 – 2002) .....	132
6.5 Etapa de la Ley Monraz (Tercera Etapa 2002 – Actualidad).....	134
6.6 Determinación de la Utilidad Fiscal Según Artículo 216 Bis Fracción I LISR .....	141
6.7 Determinación de la Utilidad Fiscal Según Artículo 216 Bis Fracción II LISR.....	145
6.8 Caso Práctico .....	151
6.9 Impacto del Decreto IETU en las Maquiladora a Partir del 1° de Enero de 2008 .....	154
6.9.1 Propósito del Decreto .....	155
6.9.2 Comentarios Adicionales.....	156

## **CAPÍTULO VII. RÉGIMEN DE PROTECCIÓN (SAFE HARBOR)**

7.1 Introducción.....	157
7.2 Concepto.....	157
7.3 Factores a Favor al Utilizar un Régimen de Protección .....	158
7.4 Facilidad para el Cumplimiento de las Obligaciones .....	158
7.5 Certidumbre.....	158
7.6 Problemas Derivados de la Utilización de Regímenes de Protección.....	159
7.7 Safe Harbor y la Industria Maquiladora de Exportación .....	160

<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>163</b>
---------------------------	------------

<b>GLOSARIO .....</b>	<b>165</b>
-----------------------	------------

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>166</b>
---------------------------	------------

<b>PÁGINAS DE INTERNET.....</b>	<b>167</b>
---------------------------------	------------

## INTRODUCCIÓN

La integración económica global, que resulta en un incremento de la inversión extranjera directa y de las transacciones internacionales dentro de Corporaciones Transnacionales, conlleva el tema de los precios de transferencia en activos tangibles e intangibles. La valoración de transferencias transfronterizas de bienes, servicios, tecnología y activos en el seno de la red de las empresas implica temas conflictivos en torno a los beneficios y los impuestos.

El reparto razonable de impuestos entre los estados de residencia y los de origen, basado en los ingresos devengados en los distintos centros de beneficios y su localización es de naturaleza compleja. Tanto los temas del beneficio como de los impuestos deben estar orientados a minimizar el efectos de la deslocalización de ingresos que deriva de manipulaciones de los precios de transferencia. Además de los beneficios y los impuestos, otros factores, incluyendo las políticas relativas a aranceles aduaneros, repatriación de beneficios, régimen de tipo de cambio y métodos de capitalización de activos, pueden motivar a las empresas a cometer manipulaciones de precios de transferencia.

La relación de los impuestos y los tipos de gravamen, la transferencia de tecnología, incluyendo los derechos de propiedad intelectual, y el régimen y situación de competencia que prevalece entre países importadores y exportadores, también influyen en los precios de transferencia.

La manipulación de los precios de transferencia, que crea un efecto de deslocalización de los ingresos, afecta a la recaudación fiscal de los países de residencia y del de origen. Los socios locales en el país de origen pueden perder retorno de su inversión a través de la transferencia de ingresos por medios indirectos. Por ello, un mecanismo de precios de transferencia que restrinja deliberadamente la manipulación y, al mismo tiempo, proporcione protección legal a la inversión extranjera directa es esencial.

La valoración de operaciones intercompañías debe estar basada en métodos de valoración justos, transparentes e imparciales. La determinación de precios perfectos de las transacciones intercompañías a efectos fiscales y de beneficios es complicado.

En principio, los precios de mercado pueden ser la mejor opción para determinar el valor; sin embargo, en realidad el precio de mercado puede apenas ser aplicado dadas las complejidades asociadas a ello. El origen único de la tecnología, la propiedad intelectual y los inputs proporcionados por la sociedad matriz invalidan fuentes alternativas y alimentan condiciones monopolísticas.



Generalmente, las autoridades fiscales adoptan precios transaccionales o precios basados en beneficios conforme al principio de libre competencia (Arm's Length). Además, repartos de costes y riesgos en actividades de investigación y desarrollo también son empleados. Acuerdos previos de valoración (APA's, en inglés) entre las compañías y las autoridades fiscales que afectan las transacciones futuras durante un periodo de tiempo también son aplicados. Por lo que las compañías transnacionales se preocupan por que la autoridad valide sus precios. Razón por la cual en el presente trabajo, se habla de los Acuerdos anticipados para su mejor comprensión, mencionando su origen, características, ventajas, desventajas, entre otros temas relevantes para la buena aplicación de los mismos y con el fin de proporcionar información para aquellos que laboren en empresas transnacionales con partes relacionadas.

## CAPÍTULO I

### LOS APA'S Y LAS DIRECTRICES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

#### 1.1 Antecedentes

En un entorno de negocios globalizado, donde las empresas realizan un sin número de inversiones y transacciones con entidades de un mismo grupo al redor del mundo, es de vital importancia, tanto para las mismas empresas, como para las autoridades fiscales de los países en donde se llevan a cabo estos negocios, el contar con esquemas fiscales modernos y dinámicos que se apeguen a lineamientos internacionales para la búsqueda de una justa distribución de los recursos tributarios.

México no es la excepción a esta premisa. Desde principios de la década de los años noventa, nuestro país se incorporó, a la dinámica internacional mediante la celebración de múltiples tratados fiscales y comerciales, y ejemplo de ello es su adhesión a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”).

Nuestra legislación fiscal reglamenta en el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, los llamados APA'S (Advanced Pricing Agreement), por sus siglas en ingles, y cuya traducción literal al español, significa Acuerdos Anticipados de Precios. Según las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), establece para México las siglas APP cuyo significado es Acuerdo Previo de Precios.

En este sentido, temas como precios de transferencia y doble tributación se convirtieron en prioritarios.

En términos generales, un APA es un acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicada a una transacción entre partes relacionadas.

Estos acuerdos pueden negociarse y obtenerse para efectos fiscales en una sola jurisdicción (unilateral); o bien, pueden aplicarse bajo un ámbito de dos o más jurisdicciones (bilateral o multilateral), es decir en acuerdo con otras autoridades fiscales al amparo de los Tratados que para Evitar la Doble Imposición se tengan suscritos.

Dentro de este ámbito se encuentran los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (Advanced Pricing Agreements APA'S), los cuales son un mecanismo que ha sido establecido por múltiples administraciones fiscales para la solución de controversias en materia de precios de transferencia.

Es así como Estados Unidos de Norte América pretende eliminar casos de doble tributación, al igual que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) mantiene la posición sobre el tema.

Cada contribuyente decide cuando es conveniente iniciar un proceso de negociación de APA´s y que alcance se le debe dar. Generalmente los contribuyentes en busca de un acuerdo con las autoridades consideran, entre otros, los siguientes elementos de juicio:

- ✓ Existe actualmente una controversia con las autoridades fiscales que debe ser resuelta dentro de un ámbito de negociación entre las partes y no de confrontación judicial;
- ✓ Si se han tenido experiencias desagradables en auditorías en materia de precios de transferencia ya sea por parte de las autoridades del país de residencia del contribuyente o bien, por parte de autoridades extranjeras;
- ✓ Si se desea minimizar contingencias financieras o fiscales, ya que al llegar a un acuerdo con las autoridades, las partes deberán apegarse a los términos en los que el APA fue negociado.

### ***Política Corporativa Conservadora***

Considerando lo anterior, el APA pudiera considerarse como un procedimiento conservador que brindara al contribuyente que lo negocia una certeza sobre el tratamiento en materia de precios de transferencia y, sus posibles consecuencias desde el punto de vista fiscal aplicable a cierta transacción o segmento de negocios.

Es importante mencionar, que dentro del ámbito de negocios global en el que nos encontramos inmersos, un contribuyente debe cumplir con diversas disposiciones fiscales y de precios de transferencia y en cada una de las jurisdicciones en las que lleve a cabo actividades de negocios; por lo que el establecimiento de una política de precios de transferencia que pueda cubrir las expectativas de las diversas autoridades fiscales toma un papel primordial.

Derivado de lo anterior es importante que los contribuyentes evalúen la posición costo beneficio en cada una de las jurisdicciones. Es decir es necesario valorar el riesgo de ser auditado y sufrir determinaciones o ajustes en materia de precios de transferencia o bien aplicar una política conservadora que aunque represente una distribución diferente de utilidades, reduzca los riesgos ante las autoridades.

El APA es un procedimiento que permite a las compañías a minimizar riesgos derivados de auditorías y de terminaciones en materia de precios de transferencia especialmente si hablamos de un APA Bilateral o multilateral.

## **1.2 Origen de los Programas de APA's**

El origen de los APA's se da en los Estados Unidos de Norte América a principios de los años noventa, cuando el Departamento del Tesoro dio a conocer los lineamientos generales para la presentación, negociación y obtención de un APA. Dichos lineamientos fueron posteriormente modificados en el año de 1996 y adicionalmente, en el año 1998, el Departamento del Tesoro publicó un procedimiento simplificado de solicitud, negociación y obtención de APA's para contribuyentes pequeños.

Desde la implementación del programa de APA's en los Estados Unidos de Norte América, diversos países han establecido programas similares. En el caso de nuestro país, fue en el año de 1995, cuando por primera vez se hace referencia a un acuerdo anticipado de precios de transferencia en las reglas de carácter general emitidas por las empresas maquiladoras.

## **1.3 Definición de APA's**

Los llamados APA's (Advanced Pricing Agreement), por sus siglas en inglés, y cuya traducción literal al español, significa Acuerdos Anticipados de Precios.

Es un acuerdo que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios apropiados (es decir, métodos, comparables y ajustes apropiados a eso, suposiciones críticas sobre eventos futuros) para la determinación del precio de transferencia por las operaciones celebradas con partes relacionadas en un tiempo determinado.

Tiene como finalidad lograr un acuerdo entre las autoridades fiscales para la configuración de la Metodología de Precios de Transferencia, se considera como uno de los métodos tradicionales reconocidos en las reglamentaciones para la determinación de los precios de transferencia y por lo general, los países miembros de la (OCDE) aceptan los resultados que surgen de esta metodología. A continuación citamos la definición establecida por dicha organización:

En las Directrices de la OCDE aprobados por su consejo el 12 de julio de 1995 se considera que un APA es *“un acuerdo que determina con carácter previo las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios ( relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a la eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período”*.

*“Un APA es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto periodo. Un APA se inicia formalmente a instancias del contribuyente y*

*supone negociaciones entre el mismo y una o más empresas asociadas y/o una o más administraciones tributarias.*

*Los cuales tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales –de naturaleza administrativa, judicial y de tratados- de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar”.*

Uno de los puntos importantes del concepto anterior es su nivel de especificación al establecer los precios de transferencia de un contribuyente a lo largo de cierto número de años. Es esencial ser muy cuidadosos si el acuerdo trasciende más allá de la metodología, de sus modalidades de aplicación y de las hipótesis fundamentales, dado que las conclusiones más detalladas se fundan en supuestos de eventos futuros.

Los "Acuerdos Anticipados de Precios", son aquellos que se negocian entre el fisco y el contribuyente, de acuerdo a la OCDE, representan procedimientos administrativos que se pueden aplicar para reducir los desacuerdos por precios de transferencia (en operaciones celebradas con partes relacionadas) y ayudar a reducir las controversias entre:

- ✓ Los contribuyentes y sus administraciones fiscales de cada país miembro de la OCDE,
- ✓ Las diferentes administraciones fiscales de cada país donde se encuentre cada contribuyente (parte relacionada).

En el primero de los casos, es posible que los contribuyentes y las administraciones fiscales puedan establecer de una manera diferente las condiciones Arm's Length para las transacciones controladas que se estén revisando; el segundo de los casos se analiza en detalle en el tipo de "APA" ya sea bilateral o multilateral.

Debe cuidarse el tratamiento del "APA", ya que forma parte fundamental de la metodología para evaluar futuros eventos de la misma naturaleza cuando las partes relacionadas celebren operaciones de la misma naturaleza. Por ejemplo, no sería razonable afirmar que la tasa de interés Arm's Length para préstamos a corto plazo para una corporación o préstamos entre compañías de un grupo se mantendrá al seis por ciento durante todos los años futuros. Sería más factible predecir que la tasa sería LIBOR más un porcentaje fijo.

Un APA cubre todos los aspectos relacionados con los precios de transferencia de un contribuyente, ya que en dicho acuerdo, la autoridad fiscal evalúa y emite una resolución anticipada, acerca de los precios que se manejan en las operaciones celebradas con partes relacionadas. Un APA se aplicaría a operaciones y años futuros y el plazo dependería del sector industrial, los productos o de la naturaleza de las transacciones.

Un APA es formalmente solicitado por el contribuyente cuando este ya posea el estudio de transferencias por las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, por un ejercicio fiscal X, generalmente se estila sostener una

entrevista informal y anónima con funcionarios de la administración fiscal local, explicando de manera general, lo siguiente:

- ✓ El tipo de transacciones que se someterán a estudio,
- ✓ Las características de las propiedades o servicios en cuestión,
- ✓ Las funciones, riesgos y propiedades involucradas,
- ✓ Los términos contractuales entre las partes,
- ✓ Las circunstancias especiales económicas,
- ✓ Las estrategias de negocios,
- ✓ La metodología que se pretende aplicar.

Una vez acordada la metodología entre la autoridad fiscal local y el contribuyente, se procede a solicitar formalmente, por escrito, con la expedición de un "Acuerdo Anticipado de Precios", proporcionando la siguiente información:

- ✓ General de las empresas vinculadas que intervienen en las Información transacciones controladas,
- ✓ La información particular con respecto a tales transacciones,
- ✓ La documentación que soporte la petición,
- ✓ El estudio económico que, mediante la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia, determine el precio que fijarían empresas independientes comparables de la misma o similar transacción en condiciones comparables.

Durante el proceso administrativo del "APA", se sostienen varias reuniones con los funcionarios de la administración para discutir las controversias que se vayan presentando, tales como las empresas independientes comparables seleccionadas para la realización del estudio de precios de transferencia, el método aplicado o los ajustes efectuados a la información de las comparables.

Cuando finalmente se llega a un acuerdo, la administración fiscal local emite una resolución anticipada, confirmando que el precio que se considera cumple con el principio de independencia en la transacción materia de la resolución, con lo cual evita litigios futuros. Las resoluciones anticipadas suelen expedirse con efectos retroactivos y retrospectivos por un número de años que varía de país a país.

Al finalizar el proceso administrativo para conceder un APA, las administraciones fiscales locales deben confirmarles a las empresas asociadas (partes relacionadas) en sus jurisdicciones que no se efectuará ningún ajuste a los precios de transferencia mientras el contribuyente se apegue a las condiciones acordadas.

#### **1.4 Objetivos del Procedimiento de APA's**

Varios países han tenido la experiencia de la resolución de controversias en materia de precios de transferencia.

Los objetivos de un proceso APA'S son: facilitar que las negociaciones estén sustentadas en principios y se realicen de forma práctica y cooperativa; resolver temas de precios de transferencia de forma rápida y prospectiva; utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración tributaria más eficientemente; y, aportar al contribuyente un grado de confianza sobre el futuro.

Para que el proceso llegue a un buen fin, no debe gestionarse en forma de confrontación si no de modo práctico y eficiente, requiriéndose la cooperación de todas las partes implicadas. Con esos procedimientos se pretende completar y no sustituir los mecanismos administrativos, judiciales tradicionales y de los convenios para resolver los problemas de precios de transferencia.

Recurrir a un APA podría ser lo más apropiado cuando la metodología de aplicación del principio de plena competencia plantea problemas significativos respecto a la fiabilidad y exactitud o cuando las circunstancias específicas que rodean las cuestiones de precios de transferencia son excepcionalmente complejas.

Unos de los objetivos clave del proceso APA'S es la eliminación de la doble imposición potencial.

#### **1.5 Clasificación de los APA's**

En algunos países no se permiten a las administraciones fiscales efectuar acuerdos obligatorios directamente con los contribuyentes, por ello los APA's pueden ser llevados acabo con la autoridad competente de la parte relacionada bajo un procedimiento de acuerdo mutuo.

Los APA'S se clasifican según las directrices de la OCDE, como siguen:

- ✓ APA's Unilaterales.
- ✓ APA's Bilaterales o Multilaterales.

### **1.5.1 APA's Unilaterales**

Son los acuerdos en los que la administración fiscal local y el contribuyente en su jurisdicción establecen un acuerdo en la que no participará otra administración fiscal de otro país interesada. Sin embargo, un "APA" unilateral puede afectar el pasivo fiscal de empresas asociadas (parte relacionada) en otras jurisdicciones fiscales. Aunque los "APA'S" unilaterales están permitidos, las autoridades fiscales de otras jurisdicciones interesadas deben ser informadas sobre el procedimiento a la brevedad que sea posible para determinar si pueden considerar un acuerdo bilateral bajo el procedimiento de acuerdo mutuo.

### **1.5.2 APA's Bilaterales o Multilaterales**

Son los acuerdos efectuados ante las administraciones fiscales de dos o más países. Este enfoque tiene una mayor probabilidad de que los acuerdos reduzcan el riesgo de la doble tributación. La mayoría de los corporativos multinacionales prefieren APA'S bilaterales o multilaterales, ya que tienen una mayor probabilidad de:

- ✓ Reducir el riesgo de la doble tributación, siendo equitativos para todas las administraciones fiscales y contribuyentes que participen en el "APA", y
- ✓ Proporcionar una mayor certeza a los contribuyentes en cuestión, al grado de no impactar el pasivo fiscal de las empresas asociadas (partes relacionadas) en otras jurisdicciones fiscales.

Por lo tanto, es preferible solicitar resoluciones anticipadas a las autoridades fiscales de dos o más países, con el fin de que los precios de transferencia determinados sean aceptables para todas esas administraciones fiscales. Debido a que existen varios conflictos entre las administraciones fiscales por lo que, no siempre es posible que los "Acuerdos Anticipados de Precios Unilaterales" sean aceptados por algunas autoridades fiscales. Hay que recordar que uno de los objetivos de los precios de transferencia es el evitar la doble tributación, a través del adecuado establecimiento de la renta gravable en cada jurisdicción fiscal.

#### ***Enfoques posibles para las Reglas Jurídicas y Administrativas que Regulan los APA'S***

Los APA'S que involucran a la Autoridad competente de un país con el cual existe Convenio fiscal deberían considerarse dentro del ámbito del procedimiento amistoso previsto en el artículo. 25 del Modelo Convenio de la OCDE, aunque tales acuerdos no sean especialmente mencionados en el mismo, en el párrafo 3 de dicho artículo. Dispone que las autoridades competentes harán lo posible por resolver dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio, recurriendo al procedimiento amistoso, en el cual indica igualmente que las autoridades competentes pueden consultarse entre si con la finalidad de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio, el cual prevé ajustes por precios de transferencia, pero no indica métodos ni procedimientos particulares distintos del principio de plena competencia establecido en el artículo 9 de dicho convenio. Se podría considerar que los APA'S están autorizados por el párrafo 3 del artículo 25, ya que los



supuestos específico de precios de transferencia sometidos a un APA no están de otra manera contemplados en dicho convenio.

En el artículo 26 relativo al intercambio de información, podría igualmente facilitarlos APA'S, ya que dispone la cooperación entre autoridades competentes bajo la forma de intercambio de información.

Las Administraciones tributarias podrían apoyarse o adicionarse sobre las prerrogativas generales que les confiere su ley interna en el campo de la administración de los impuestos para concluir los APA'S. En ciertos países las administraciones tributarias están habilitadas para formular directrices administrativas o procedimientos específicos para los contribuyentes, que describen el régimen fiscal de operaciones y el método adecuado de fijación de precios. En la medida en que los convenios de doble imposición tienen una mayor jerarquía sobre el derecho interno, la ausencia de la base jurídica en el derecho interno para autorizar un APA no impedirá la aplicación del mismo sobre la base del procedimiento amistoso.

### **1.6 Problemas de Aceptación Recíproca entre Administraciones Fiscales**

En el ámbito internacional se presentan conflictos entre administraciones fiscales de diversas jurisdicciones.

#### **✓ Fuente**

En esta categoría, la doble tributación surge porque dos países consideran que la renta se origina dentro de su territorio. Puede tratarse en este caso de un conflicto de leyes o de hechos; por ejemplo, un contador Peruano presta servicios a un cliente Boliviano: él contador hace todo el trabajo desde la oficina en Perú, y la ley Peruana argumenta que la compensación es de fuente Peruana; Bolivia, por el contrario, considera la renta de fuente Boliviana porque la asesoría corresponde a un proyecto Boliviano. El conflicto surge cuando dos países interpretan los hechos de manera distinta; aún cuando admitan los mismos principios de fuente, los dos insisten en que la renta pertenece a su territorio.

#### **✓ Residencia**

Sólo puede generarse cuando un país reconoce la residencia como principio para gravar la renta mundial. Normalmente el país de residencia reconoce que el país fuente tiene derecho primario de gravar la renta, y en consecuencia, el país de residencia grava sólo la renta después de aceptar un crédito fiscal por el impuesto pagado en el país fuente. Si, por alguna razón, el país de residencia no acepta el crédito, surge la doble tributación.

Se presenta cuando una persona (natural –física- o jurídica –moral-) es residente bajo las leyes de dos países. Por ejemplo, un país puede fijar la residencia de una sociedad anónima según su lugar de constitución, mientras que otro presta atención al lugar de gerencia. Si una sociedad se constituye en el primer país pero tiene su gerencia en

el otro, surge un conflicto de Residencia, comúnmente los conflictos de Residencia tienen que ver más con individuos: un individuo pasa mucho tiempo en dos países y los dos lo consideran residente.

### **1.7 Solicitudes de APA's**

Las Administraciones tributarias consideran necesario tomar la iniciativa y de promover de forma activa a los contribuyentes para que realicen solicitudes en casos específicos, por ejemplo después de una auditoria o un análisis de evaluación del riesgo.

Debería presentar, el contribuyente, una propuesta detallada para su evaluación por parte de la Administración tributaria correspondiente y estar preparado para presentar, si así lo requiere la Autoridad, mayor información y documentación tributaria.

Un rasgo característico de muchos procedimientos nacionales para la obtención de un APA unilateral es la posibilidad de tener una reunión preliminar (o unas reuniones preliminares) antes de que se formule una petición formal.

Tal reunión (o tales reuniones) ofrece(n) al contribuyente la posibilidad de discutir con la Administración tributaria la pertinencia de un APA, la clase e importancia de la información que puede requerirse y el ámbito de los análisis que se soliciten para llevar a buen fin un APA (por ejemplo: el alcance de todo análisis funcional de las empresas filiales, identificación, selección y ajuste de las operaciones comparables y la necesidad de los análisis de mercado sectoriales y geográficos y su campo de aplicación).

La forma de toda reunión debería acordarse entre las partes y la reunión preliminar puede ser desde una charla informal a una presentación en toda regla. En general, al propio contribuyente le interesa presentar un memorándum que bosqueje los temas objeto de análisis. Puede ser necesaria más de una reunión preliminar para alcanzar el objetivo de una discusión informal sobre la conveniencia potencial de una solicitud de APA, su posible ámbito, lo apropiado de una metodología o la clase e importancia de la información que ha de facilitar el contribuyente.

### **1.8 Propuesta de APA's**

Si el contribuyente desea proseguir una solicitud de APA, deberá someter una propuesta detallada a la Administración tributaria competente, conforme a las reglas de procedimiento nacional aplicables.

En el caso de un APA, el objeto de la propuesta del contribuyente es suministrar a las Autoridades competentes toda la información necesaria para evaluar la propuesta e iniciar las discusiones relativas al procedimiento

amistoso. Los países cuentan con varios medios para asegurarse de que las Autoridades competentes obtengan la información necesaria.

Uno de ellos es que el contribuyente puede hacer su propuesta directamente a la Autoridad competente. Otra forma de lograr dicho objetivo es que el contribuyente entregue una copia de cualquier otra solicitud de APA nacional a las otras jurisdicciones afectadas. En teoría, la forma y contenido exactos de la propuesta habrán sido fijados en cualquiera de las reuniones preliminares.

### **1.9 Contenido de una Propuesta de APA's**

El contenido de la propuesta y la importancia de la información y documentación que debe adjuntarse a la propuesta dependerán de los hechos y circunstancias de cada caso y de los requisitos exigidos por cada una de las administraciones tributarias implicadas.

El principio rector, debería ser aportar la información y documentación necesaria para explicar los hechos relevantes en la metodología propuesta y para demostrar su aplicación de acuerdo con los artículos pertinentes del convenio en cuestión.

No obstante por la naturaleza prospectiva del acuerdo buscado, es posible que la clase de información que ha de aportarse no sea la misma que la de los casos de procedimiento amistoso, que sólo se refieren a operaciones ya realizadas.

Las informaciones siguientes pueden ser de importancia general para los APA'S:

- a) Las operaciones, productos, actividades mercantiles o acuerdos que serán cubiertos por la propuesta ;
- b) Las empresas y establecimientos permanentes implicados en estas operaciones o acuerdos;
- c) El otro país o los demás países a los que se ha solicitado su participación;
- d) La información relativa a la estructura organizativa a nivel mundial, la historia, los estados financieros, los productos, las funciones y activos (tangibles e intangibles) de cualesquiera;
- e) Empresas participantes;
- f) Una descripción de la metodología propuesta en materia de precios de transferencia y unas informaciones y análisis detallados en apoyo de dicha metodología, por ejemplo, la identificación de precios o márgenes comparables y el conjunto de resultados esperados, etc.;

- g) Las hipótesis sobre las que se basa la propuesta y una discusión de las consecuencias de los cambios en dichos supuestos o de otros acontecimientos, tales como unos resultados imprevistos que podrían afectar la validez de esta propuesta;
- h) Los períodos contables o los años fiscales que han de considerarse;
- i) La descripción general de las condiciones de mercado (por ejemplo, las tendencias del sector industrial y el contexto de la competencia);
- j) Un análisis de los aspectos fiscales derivados de la metodología propuesta;
- k) Un análisis y una demostración relativa a la conformidad con cada legislación nacional aplicable y con las disposiciones de los convenios fiscales y directrices de la OCDE asociadas a la propuesta, y
- l) Cualquier otra información que pudiera tener incidencia en la metodología actual o propuesta de los precios de transferencia y la información implícita a cualquier parte implicada en la solicitud de APA.

## **1.10 Condiciones de Aplicación de APA's**

### **1.10.1 Cuestiones Relativas a los Convenios**

La primera cuestión que se plantea es si es posible establecer un APA. Se aplicarán los requisitos nacionales específicos de las Administraciones tributarias relevantes para juzgar la posible idoneidad de un contribuyente que desea acceder a un APA unilateral.

La negociación de un APA requiere el consentimiento de las Autoridades competentes. En algunos casos, el contribuyente puede hacer distintas solicitudes ante las Autoridades competentes implicadas; en otros, puede en virtud del correspondiente procedimiento nacional, hacer una solicitud en una jurisdicción y pedir a ésta que contacte con la(s) otra(s) jurisdicción/jurisdicciones afectada(s) para ver si el APA es posible.

### **1.10.2 Otros factores**

El hecho de que un contribuyente pueda ser objeto de auditoria o de revisión no debería impedirle solicitar un APA para las operaciones futuras. La auditoria o revisión y el procedimiento amistoso son procesos distintos que pueden resolverse de forma independiente.

Las actividades de auditoria o de revisión no serán suspendidas normalmente por las Administraciones tributarias cuando se esté planteando un APA, a menos que todas las partes convengan en que dichas actuaciones se interrumpan, ya que concertar el APA podría facilitar la conclusión de la auditoria o de la revisión.

No obstante, el tratamiento de las operaciones que están siendo auditadas o revisadas puede tomar en consideración la metodología que se aplicará en el futuro al APA, siempre que los hechos y circunstancias que rodeen la operación sometida a auditoría o revisión sean comparables con aquellos relativos a las operaciones futuras.

La posibilidad de llegar a un APA se fundamenta en una total cooperación del contribuyente. Este último, así como todas las empresas asociadas, deben:

- ✓ Ofrecer una cooperación plena a las Administraciones tributarias en la evaluación de su propuesta;
- ✓ Proveer previa solicitud, las demás informaciones necesarias para esta evaluación, por ejemplo, los detalles de sus operaciones a las que se apliquen los precios de transferencia, sus acuerdos comerciales, sus proyecciones y planes de negocio, así como sus resultados financieros. Es deseable lograr este compromiso del contribuyente antes de iniciar el proceso de APA.

En ciertos casos, la libertad de que disponen ambas Autoridades competentes, o una de ellas, para llegar a un APA puede estar limitada. Por ejemplo, una autoridad competente puede negarse a iniciar unas conversaciones si decide que tal limitación relativa a la posición de la otra autoridad competente reduce de forma inaceptable la posibilidad de un acuerdo amistoso.

No obstante, es posible que en muchos casos las conversaciones referentes a un APA puedan considerarse deseables incluso si se restringe el margen de maniobra de una o de ambas Autoridades competentes. Es un tema que deberá determinar caso por caso las Autoridades competentes.

Al decidir sobre la pertinencia de un APA, uno de los puntos esenciales que se ha de analizar es saber en qué medida es ventajoso acordar un método que evite anticipadamente el riesgo de doble imposición. Ello requiere un juicio de valor y obliga a equilibrar el uso eficiente de los recursos limitados tanto financieros como humanos, con el fin de reducir la posibilidad de una doble imposición.

### **1.11 Ventajas de los APA'S**

Los beneficios potenciales ofrecidos para el APA son:

1. Un programa de acuerdo anticipado de determinación de precios puede ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre y a mejorar el tratamiento fiscal en operaciones internacionales.
2. Siempre que se tomen en cuenta las consideraciones críticas, un acuerdo anticipado puede brindar certeza a los contribuyentes involucrados en cuanto al tratamiento fiscal específico.

3. También ofrece una opción para ampliar el periodo durante el cual es aplicable.
4. Cuando expira la vigencia del acuerdo, también puede existir la oportunidad de que las administraciones fiscales y los contribuyentes correspondientes renegocien el acuerdo anticipado de determinación de precios.
5. Un contribuyente puede encontrarse en una mejor posición para pronosticar sus responsabilidades tributarias, logrando así un ambiente fiscal favorable para la inversión.
6. Un acuerdo anticipado de determinación de precios puede evitar revisiones costosas y tardadas, así como litigios sobre la determinación de precios de transferencia tanto como para los contribuyentes como para las administraciones fiscales.
7. Los acuerdos anticipados de precios bilaterales y multilaterales reducen o eliminan la posibilidad de una doble imposición, ya que participan en su celebración, todos los países involucrados.
8. Donde la autoridad fiscal local, el contribuyente y si es aplicable a los gobiernos extranjeros con acuerdos mutuos, el proceso del APA puede asistir en resolver auditorias abiertas o no resueltas permitiendo la aplicación de los conceptos del APA por métodos de exámenes resueltos en años posteriores.
9. De acuerdo con una APA podría proveer comodidad con estimar un acuerdo particular de costo-oportunidad. Más aún, coordinación con autoridades competentes extranjeras podrían asegurar consistencia en el tratamiento fiscal en varios países cubiertos por el acuerdo.
- 10 Las consultas y la cooperación necesarias entre administraciones tributarias, para la puesta en práctica de un programa APA'S, se traduce igualmente en relaciones más estrechas entre los países parte en un convenio en lo que se refiere a la fijación de precios de transferencia.
- 11 Puede evitar a los contribuyentes y alas Administraciones tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los precios de transferencia.
- 12 La revelación e información de los aspectos relacionados con los APA'S, así como la actitud cooperativa bajo el cual un APA'S puede ser negociado, podría ayudarle a las administraciones fiscales a conocer la complejidad de las transacciones internacionales, efectuadas por las multinacionales. Los APA'S pueden ampliar el conocimiento y comprensión de aspectos técnicos y circunstancias fácticas como el comercio mundial y sus aspectos fiscales.

## 1.12 Desventajas de los APA'S

Algunos de los riesgos que presenta una APA son:

1. Los acuerdos anticipados de determinación de precios unilaterales puede presentar problemas importantes tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes, el problema surge por que tales autoridades pueden no estar de acuerdo con las conclusiones del acuerdo anticipado.
2. Desde el punto de vista de las empresas involucradas, un problema que se presenta es el posible efecto sobre el criterio que se debe aplicar a las empresas relacionadas.
3. Otro problema que genera el acuerdo anticipado para la determinación de precios unilateral, consiste en los ajustes correspondientes. La flexibilidad de un acuerdo anticipado puede llevar a un contribuyente y a la parte relacionada a adaptar sus precios dentro de la escala permisible en el acuerdo.
4. Un problema de acuerdo anticipado de determinación de precios puede ejercer presión sobre la determinación de precios de transferencia, ya que por lo general las autoridades fiscales tendrán que desviar recursos designados para otros propósitos.
5. Los contribuyentes pueden exigir que se usen recursos de una administración fiscal, esta demanda puede no coincidir con la programación de recursos de la administración fiscal, dificultando así el proceso eficiente, tanto de los acuerdos anticipados de determinación de precios como de otros trabajos de igual importancia.
6. La revocación de un acuerdo anticipado puede ser menos tardado que el proceso inicial de su implementación, ya que se puede enfocar en la actualización o el ajuste de hechos, criterios comerciales y económicos.
7. Las peticiones de las APA's pueden estar concentradas en áreas o sectores específicos, que requieran de personal muy capacitado o especializados y por consiguiente las autoridades fiscales podrán desplegar a los especialistas más de lo recomendable en esas áreas.
8. Una de las desventajas potencial puede ocurrir cuando una administración fiscal a celebrado varios acuerdos anticipados de determinación de precios que involucran solamente a algunas de las empresas relacionadas dentro de un grupo de empresas transaccionales, ya que puede existir una tendencia a armonizar la base para concluir posteriormente estos acuerdos de manera similar a los concluidos antes, sin dar suficiente atención a las condiciones operantes en otros mercados.
9. También se puede presentar problemas si las autoridades fiscales hacen mal uso de la información obtenida en un acuerdo anticipado, para sus prácticas de fiscalización.

10. No todos los contribuyentes cuentan con recursos económicos para obtener un acuerdo anticipado de determinación de precios, ya que el procedimiento puede ser costoso y tardado, el APA podría requerir una cantidad significativa de información para el precio de transferencia para ser desarrollado por el contribuyente. En ciertos países la mayor parte de las veces los contribuyentes interesados son las empresas muy grandes ya que son objeto de inspecciones periódicas y cuentan con los recursos necesarios para la elaboración de este, por lo general los pequeños contribuyentes no tienen capacidad para costearlo.
11. La documentación requerida para un APA no debería ser más onerosa y difícil de obtener que la requerida en una revisión, excepto por el hecho de que en un APA la administración fiscal requerirá un detalle sobre predicciones y la base de esas predicciones, que podría no ser un asunto esencial en una revisión de precios de transferencia. De hecho, un APA debería buscar limitar la documentación. Las administraciones fiscales deben tener presente que:
  - ✓ La información pública y disponible sobre competidores y comparables es limitada,
  - ✓ No todos los contribuyentes tienen la capacidad de efectuar un análisis profundo del mercado; y
  - ✓ Únicamente las compañías tenedoras tienen el conocimiento sobre las políticas de precios del grupo.
12. Las administraciones fiscales pueden usar inadecuadamente la información obtenida para la autorización de los APA'S. Si un contribuyente retira su petición de un APA o si la petición del contribuyente es rechazada después de un examen de la información presentada, no puede ser considerada como relevante para iniciar una auditoría.
13. La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

### **1.13 Informaciones Sobre los Precios Comparables**

El contribuyente debe incluir un análisis sobre la disponibilidad y utilización de la información sobre precios comparables. Ello incluye una descripción del modo en que se han efectuado las investigaciones sobre los precios comparables (incluyendo los criterios de investigación utilizados), de los datos relativos a las operaciones no vinculadas, así como de la forma en que se han aceptado estos datos, si se han considerado comparables o se han rechazado en caso contrario.



El contribuyente debería también presentar las operaciones comparables y los ajustes correspondientes destinados a tener en cuenta las diferencias importantes, en el caso de que existan, entre las operaciones vinculadas y no.

En los casos en que no puedan identificarse operaciones comparables, el contribuyente debe demostrar, al referirse a los datos pertinentes relativos al mercado y a los datos financieros (incluyendo los datos internos del contribuyente) que la metodología escogida es un reflejo fiel del principio de plena competencia.

La propuesta APA debe contener una descripción completa de la metodología escogida, en los casos que intervengan empresas asociadas dicha metodología debería respetar las indicaciones de las Directrices sobre precios de precios de transferencia de acuerdo al Art. 9 del Modelo del Convenio de LA OCDE. Esta directriz sobre el uso de métodos de fijación de los precios de transferencia es particularmente relevante en un APA, por la oportunidad de alcanzar un acuerdo previo sobre el método que se va a usar.

#### **1.14 Hipótesis Fundamentales**

Al alcanzar, conforme al principio de plena competencia, un APA relativo a la fijación de los precios de operaciones vinculadas que aún no han tenido lugar, se han de realizar ciertas hipótesis en relación con las condiciones operativas y económicas que afectarán a dichas operaciones cuando se efectúen.

El contribuyente debe describir en la propuesta las hipótesis sobre las que se basa para afirmar que el método considerado permite fijar los precios de las operaciones futuras de acuerdo con el principio de plena competencia. Además, el contribuyente debe explicar cómo la metodología seleccionada se adaptará de forma satisfactoria a cualquier modificación de las hipótesis.

Para aumentar la fiabilidad de la metodología de un APA, los contribuyentes y las Administraciones tributarias deberían intentar definir las hipótesis fundamentales basadas, cuando es posible, en datos observables, fiables e independientes. Tales hipótesis no se limitan a extremos que estén controlados por el contribuyente.

En general, no obstante, y a título de ejemplo se podrían citar las hipótesis fundamentales siguientes:

- a) Hipótesis relativa a la legislación tributaria nacional y a las disposiciones de los convenios;
- b) Hipótesis relativas a aranceles, derechos de aduanas, restricciones a la importación y regulaciones gubernamentales;
- c) Hipótesis sobre las condiciones económicas, la cuota de mercado, las condiciones de mercado, el precio de venta final y el volumen de venta;

- d) Hipótesis sobre la naturaleza de las funciones y de los riesgos incurridos por las empresas que participan en las operaciones;
- e) Hipótesis sobre los tipos de cambio, los tipos de interés, la clasificación crediticia y la estructura de capital
- f) hipótesis referentes a la administración o a la contabilidad financiera y clasificación de los ingresos y gastos;
- g) hipótesis relativas a las empresas que operarán en distintos países y a la forma que tomarán sus operaciones.

### **1.15 Resultados Imprevistos**

Puede plantearse un problema cuando los resultados de la aplicación de los métodos para fijar los precios de transferencia convenidos en el APA no cumplen con las expectativas de una de las partes, pudiendo dicha parte cuestionarse si las hipótesis fundamentales y la metodología basada en éstas son aún válidas. La resolución de dichos problemas puede necesitar tiempo y esfuerzos considerables, obstaculizando el cumplimiento de los objetivos de cualquier procedimiento.

Una posible solución al problema es prever en esta propuesta una flexibilidad suficiente para que sea posible adaptarse a los eventuales cambios de los hechos y circunstancias, de forma que los resultados inesperados sean menos factibles y que se corra menos el riesgo de que el APA basado en la propuesta deba renegociarse. Desde luego, esta última debe seguir siendo conforme al principio de plena competencia.

Una manera de lograr el objetivo citado es diseñar y estructurar una metodología que contemple de forma apropiada los cambios en los hechos y circunstancias, por ejemplo, puede integrarse desde el principio de la metodología de fijación de los precios cierta desviación entre el volumen de venta previsto y el real, incluyendo cláusulas de ajuste de los precios futuros o permitiendo una fluctuación de los precios en función del volumen.

La finalidad de incrementar la fiabilidad de dicha metodología, es convertir un rango aceptable de resultados susceptibles de obtenerse aplicando el método utilizado para el APA. Con el fin de que se cumpla el principio de plena competencia, el rango debería ser acordado con anticipación por todas las partes afectadas, lo cual evitaría tener que recurrir a evaluaciones posteriores y tomar como punto de partida lo que las partes independientes hubieran convenido en circunstancias similares.

Cuando los resultados obtenidos quedan fuera del rango convenido, las medidas que se han de tomar dependerían de lo que se hubiera negociado en la propuesta. Algunas partes tal vez no deseen asumir con el riesgo de que los

resultados sean significativamente distintos de lo previsto. Por ello utilizaran el concepto de rango simplemente como un medio de determinar si se ha incumplido una hipótesis fundamental. Se puede acordar que el APA debería incluir un mecanismo de ajuste de los resultados de manera que entre en el rango previamente convenido.

### **1.16 Duración de un APA**

La realización un APA se aplica a operaciones futuras y una de las propuestas que ha de definirse es su duración. Existen dos conjuntos de objetivos contradictorios que afectan a al negociación de la vigencia adecuada. Por una parte, es deseable contar con un periodo lo suficientemente amplio para garantizar un nivel razonable de certeza y confiabilidad, respecto al tratamiento que se aplicará. Por otra parte, en un periodo de tiempo prolongado, son menos precisas las previsiones sobre la evaluación futura de las condiciones en las que se basan las negociaciones en el marco del procedimiento amistoso, lo cual cuestiona la fiabilidad de las propuestas de un APA. El punto óptimo entre estos dos conjuntos de objetivos dependerá de varios factores, tales como el sector industrial, las operaciones relacionadas y el entorno económico. La experiencia hasta la fecha ha mostrado que un APA términos generales podría durar entre tres y cinco años.

### **1.17 Finalización del APA**

Dentro de las facultades de las autoridades competentes, con la finalidad para alcanzar un acuerdo de forma rápida dependerá tanto de sus actuaciones como, de forma eficaz y concreta, promover la voluntad de los contribuyentes de aportar toda la información necesaria tan pronto como sea posible.

Cuando las administraciones tributarias hayan recibido la propuesta de un contribuyente, deberían llegar a un acuerdo relativo a la coordinación de la revisión, evaluación y negociación del APA. El proceso del APA puede dividirse convenientemente en dos fases fundamentales:

- ✓ La obtención, el análisis y la evolución de los datos, y
- ✓ Las discusiones entre las autoridades competentes examinadote ambas con mas detalle a continuación.

### **1.18 Obtención, Análisis y Evaluación de Datos**

Para las Autoridades competentes que participan en el procedimiento de APA, el objetivo de esta etapa del procedimiento es contar con toda la información, datos y análisis relevantes necesarios para las negociaciones.

En general, las Autoridades competentes deberán efectuar revisiones y evaluaciones simultáneas e independientes de la propuesta del contribuyente, asistidas en esta tarea, cuando ello sea necesario, por especialistas en precios de transferencia, de la industria o de otras subdivisiones de su Administración tributaria.

Con el fin de acelerar el proceso, los contribuyentes deberían asumir la responsabilidad de garantizar que las Autoridades competentes, antes de empezar a negociar, tengan en su poder los mismos hechos, la información que necesitan y una comprensión total de los temas.

### **1.19 Desistimiento de un Proceso de APA**

El contribuyente o la Administración tributaria pueden desistirse de un proceso de APA en cualquier momento. No obstante, se debe desincentivar la retirada del proceso, sobre todo en las últimas etapas y sin un motivo justificado, por el desperdicio inevitable de recursos que conlleva dicha acción. Cuando hay un desistimiento de una solicitud de APA, ni el contribuyente ni las Administraciones tributarias deberán tener una obligación el uno respecto a las otras, y toda(s) promesa(s) anterior(es) entre los países carecerá(n) de fuerza y efecto a menos que exista la disposición en contrario de la legislación nacional (por ejemplo, el pago de derechos de APA no es reembolsable). Si una Administración tributaria propone desistirse, se debería informar al contribuyente de las causas de tal acción y darle la oportunidad de hacer nuevas alegaciones.

### **1.20 Documentos Utilizados en el Procedimiento Amistoso.**

El APA tomará la forma de un documento escrito y las Autoridades competentes implicadas decidirán su contenido y presentación. Para que el acuerdo amistoso se registre de forma clara y se aplique eficazmente, es necesario que contenga, como mínimo, las informaciones siguientes o que indique dónde puede encontrarse las informaciones siguientes en la documentación del APA:

- a) Los nombres y direcciones de las empresas a las que se extiende el acuerdo;
- b) Las operaciones, los acuerdos o planes, años fiscales o períodos contables cubiertos;
- c) Una descripción de la metodología acordada y otros temas afines, tales como las operaciones comparables convenidas o un rango de resultados esperados;
- d) Una definición de términos relevantes que constituyen la base de aplicación y cálculo de la metodología (por ejemplo, las ventas, el coste de las ventas, el beneficio bruto, etc.);
- e) Las hipótesis fundamentales sobre las que se basa la metodología y cuyo incumplimiento haría necesaria la renegociación del acuerdo;
- f) Cualesquiera procedimientos convenidos para hacer frente a cambios de las circunstancias fácticas que no son lo suficientemente importantes para requerir la renegociación del acuerdo;

- g) Si fuera necesario, el tratamiento fiscal convenido para las cuestiones accesorias;
- h) Las cláusulas y condiciones que debe cumplir el contribuyente para que el acuerdo amistoso siga siendo válido, así como los procedimientos para garantizar que el contribuyente cumplirá dichas cláusulas y condiciones;
- i) Los detalles sobre las obligaciones de los contribuyentes respecto a las Administraciones tributarias como resultado de la aplicación nacional del APA (por ejemplo, los informes anuales, la contabilidad, la notificación de los cambios habidos en las hipótesis fundamentales, etc. ); y
- j) La confirmación de que, con el fin de garantizar la confianza de los contribuyentes y de las Autoridades competentes en el marco de un proceso de APA en el que se intercambie la información con toda libertad, toda la información suministrada por un contribuyente en un caso de APA (incluyendo su identidad) será preservada de toda divulgación en la medida de lo posible en virtud de las legislaciones nacionales afectadas y la infamación intercambiada entre las Autoridades competentes implicadas en dicho caso será confidencial de acuerdo con el convenio fiscal bilateral correspondiente y las legislaciones nacionales aplicables.

### **1.21 Seguimiento de los APA'S**

Es esencial que las Administraciones tributarias puedan afirmar que el contribuyente está respetando las cláusulas y. condiciones en las que se basa el acuerdo amistoso, durante toda su vigencia. El acuerdo amistoso pactado con las administraciones tributarias, estas se encuentran fundamentadas en la confirmación del acuerdo del ámbito internacional con el fin de realizar el cumplimiento de las obligaciones que se el impongan al contribuyente. Si se da el incumplimiento de las cláusulas y de las condiciones que se establezcan en una APA ya no tendrá efecto dicho acuerdo este ultimo incumple las cláusulas y condiciones del APA, ya no es preciso aplicar dicho acuerdo.

### **1.22 Registro y Archivo de la Documentación.**

El contribuyente y las Administraciones tributarias deben convenir los tipos de documentos y archivos (incluyendo las traducciones que puedan ser necesarias) que el contribuyente debe tener y conservar con el fin de verificar su grado de cumplimiento del APA.

## **1.23 Mecanismos de Seguimiento**

### **1.23.1 Informes Anuales**

Para cada año fiscal o periodo contable cubierto por un APA, se puede exigir al contribuyente que presente, además de su declaración de la renta, un informe anual que describa sus operaciones efectivas del año y demuestre su respeto de las cláusulas y condiciones del APA, incluyendo la información necesaria para decidir si se han cumplido las hipótesis fundamentales u otras garantías.

### **1.23.2 Auditoría**

Un APA se aplica sólo a las partes especificadas en el acuerdo y únicamente a operaciones concretas. La existencia de tal acuerdo no impedirá a las Administraciones tributarias participantes realizar una actividad auditora en el futuro, aunque toda auditoría de las operaciones cubierta por un APA debería limitarse a la determinación del grado de cumplimiento del contribuyente de las cláusulas y condiciones y a la respuesta a la pregunta de si siguen existiendo las circunstancias e hipótesis necesarias para la aplicación fiable de la metodología escogida. Las Administraciones tributarias afectadas pueden exigir que el contribuyente demuestre

- a) Que ha cumplido con las cláusulas y condiciones del APA;
- b) Que los argumentos que figuran en la propuesta, en los informes anuales y en cualquier documentación en apoyo de la solicitud siguen siendo válidos y que cualesquiera cambios importantes en los hechos y circunstancias se han incluido en los informes anuales;
- c) Que la metodología se ha aplicado con precisión y coherencia conforme a las cláusulas y condiciones del APA; y
- d) Que siguen siendo válidas las hipótesis fundamentales, subyacentes en la metodología de fijación de precios de transferencia.

## **1.24 Consecuencias del Incumplimiento o de los Cambios en las Circunstancias**

En general, las consecuencias del incumplimiento de las cláusulas y condiciones de un APA o de la no conformidad con una hipótesis fundamental afectarán negativamente:

- I. A las cláusulas del APA;
- II. A todo acuerdo distinto entre las Autoridades competentes respecto al tratamiento del incumplimiento o de la no conformidad; y

III. A toda legislación nacional o reglas de procedimiento aplicables.

Ello significa que el APA puede, por sí mismo, indicar explícitamente los procedimientos a seguir o las consecuencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones por acción u omisión.

En tales situaciones, las Autoridades pueden, a su arbitrio, entablar conversaciones caso por caso sobre las medidas a tomar. Finalmente las disposiciones legislativas o las reglas de procedimiento nacionales pueden tener consecuencias o imponer obligaciones para el contribuyente y la Administración tributaria afectada.

Si no están de acuerdo en continuar aplicando el APA, cada Administración tributaria tiene tres opciones. La naturaleza de las medidas a tomar probablemente dependa de la gravedad del incumplimiento.

La acción más drástica es la revocación cuyo efecto es que el contribuyente sea tratado como si no se hubiese acordado nunca el APA.

Una medida menos grave es la cancelación que implica que el contribuyente sea tratado como si el APA hubiera sido efectivo y vigente pero sólo hasta la fecha de cancelación y no durante todo el periodo de vigencia propuesto.

Si el APA es cancelado o revocado, entonces la Administración tributaria en cuestión y los contribuyentes conservarán todos sus derechos en virtud de las legislaciones nacionales y de las disposiciones del convenio, como si el APA no hubiera existido en aquellos años fiscales o períodos contables para los que es efectiva la cancelación o la revocación.

Finalmente, el APA puede ser revisado, significando ello que el contribuyente continuará beneficiándose del APA durante toda la duración del periodo propuesto aunque las condiciones aplicables antes y después de la fecha de revisión sean diferentes.

### **1.25 Revocación de un APA**

Una Administración tributaria puede revocar un APA (ya sea unilateralmente, ya sea previo acuerdo amistoso) si ha quedado establecido que:

- ✓ Que existió falsedad omisiones o errores imputables a la negligencia, descuido o falta deliberada de un contribuyente al elaborar y presentar la solicitud de APA y, los informes anuales u otros documentos justificativos o al aportar cualquier clase de información; o

- ✓ Que el (los) contribuyente(s) incumplió (incumplieron) gravemente una cláusula o condición fundamental del APA,
- ✓ Cuando un APA es revocado, la revocación es retroactiva a partir del primer día del primer año fiscal o del primer periodo contable en el que el APA tenía vigencia y este acuerdo dejará de tenerla para el (los) contribuyente(s) afectado(s) y las demás Administraciones tributarias implicadas,
- ✓ Por la importancia de los efectos de esta acción, la Administración tributaria que propone la revocación del APA sólo debe realizada después de una evaluación cuidadosa y completa de los hechos relevantes y debe informar y consultar oportunamente al (a los) contribuyente(s) afectado(s) y las Administraciones tributarias.

### **1.26 Cancelación (Anulación) de un APA**

Una Administración tributaria puede cancelar un APA (ya sea unilateralmente, ya sea previo acuerdo amistoso) si queda establecido que se ha dado una de las situaciones siguientes:

- ✓ Que ha habido un falseamiento de los hechos, un descuido u omisión no imputables a la negligencia, descuido o falta deliberada de un contribuyente al elaborar y presentar la solicitud del APA, los informes anuales u otros documentos justificativos o al aportar cualquier clase de información; o
- ✓ Que el (los) contribuyente(s) participante(s) ha(n) incumplido gravemente alguna cláusula o condición del APA; o
- ✓ Que se ha producido un incumplimiento grave de una o más de las hipótesis fundamentales; o
- ✓ Que ha habido un cambio de la legislación fiscal, incluyéndose una disposición del tratado muy relevante para el APA; y
- ✓ Que no ha sido posible revisar el acuerdo para tener en cuenta el cambio de circunstancias.

Cuando un APA es anulado, su fecha de cancelación vendrá determinada por la naturaleza del acontecimiento que la propició.

Puede ser una fecha específica, por ejemplo, cuando el acontecimiento que causó la cancelación fue un cambio importante en la legislación fiscal (aunque el APA puede aún prever un período de transición entre la fecha de la modificación de la legislación y la fecha de cancelación).



En otros casos, la cancelación tendrá efecto para un año fiscal o período contable determinado, por ejemplo, cuando se produce una modificación importante de una de las hipótesis fundamentales que no podía adscribirse a una fecha específica en dicho año fiscal o período contable.

El APA dejará de tener vigencia para el (los) contribuyente(s) afectado(s) y para la otra Administración tributaria desde la fecha de cancelación.

La Administración tributaria puede renunciar a la cancelación si el contribuyente puede aportar motivos razonables que satisfagan a la Administración tributaria y si está de acuerdo en realizar el ajuste propuesto por dicha Administración para corregir la falsedad, el error, la omisión o el incumplimiento o para tener en cuenta los cambios de las hipótesis fundamentales de la legislación tributaria o de las disposiciones de tratado aplicables para el APA. Tal acción puede dar lugar a la revisión del APA.

La Administración tributaria que propone la cancelación debe informar y consultar oportunamente al (a los) contribuyente(s) afectado(s) y a la(s) otra(s) Administración (Administraciones) tributaria(s).

Esta consulta debe incluir una explicación de los motivos por los que se propone la cancelación del APA.

Debería concederse al contribuyente la oportunidad de dar una respuesta antes de que se tome una decisión definitiva.

### **1.27 Revisión de un APA**

Para que se tenga validez en la metodología que se utilice en materia de los precios de transferencia dependerá de que sigan en vigor las hipótesis fundamentales durante la vigencia de un APA. Si después de la evaluación revisada por las administraciones tributarias queda establecido que se ha producido un cambio relevante en las condiciones de una hipótesis fundamental el APA tendrá que ser revisado para reflejarlo.

Es necesario que el contribuyente notifique ante las administraciones tributarias lo más antes posible los cambios que se realicen o que el propio contribuyente haya tenido conocimiento del cambio de la información y en cualquier caso siempre antes de la presentación.

El APA y toda confirmación u acuerdo de ámbito nacional deben exigir, por tanto, que el contribuyente notifique cualesquiera cambios a las Administraciones tributarias afectadas.

Si después de la evaluación realizada por las Administraciones tributarias, queda establecido que se ha producido un cambio importante en las condiciones de una hipótesis fundamental, el APA puede revisarse para reflejarlo.

El APA puede también contener hipótesis que, sin ser cruciales para la validez de este acuerdo, merecen ser analizadas por las partes afectadas.

Uno de los resultados de tal análisis puede ser también una revisión del APA.

Sin embargo, en muchos casos las cláusulas y condiciones del APA pueden ser lo suficientemente flexibles como para tener en cuenta los efectos de tales cambios sin por ello proceder a revisiones.

El contribuyente deberá notificar a las Administraciones tributarias lo antes posible el cambio una vez que éste se haya producido o que el propio contribuyente haya tenido conocimiento de él y, en cualquier caso, siempre antes de la presentación, si fuese preceptivo, del informe anual relativo a dicho año o al período contable en cuestión.

Se incentiva una pronta notificación con el fin de que las partes afectadas dispongan de más tiempo para intentar llegar a un acuerdo sobre la revisión del APA, reduciendo así el riesgo de cancelación.

El APA revisado debe indicar la fecha a partir de la cual la revisión tendrá efecto y también la fecha a partir de la cual el APA inicial dejará de ser aplicable.

Si se puede identificar la fecha de la modificación con precisión, entonces la revisión tendrá efecto a partir de esa fecha; si ello no es posible, el APA será revisado a partir del primer día del período contable posterior al período en el que tuvo lugar el cambio.

Si las Administraciones tributarias y el contribuyente no pueden ponerse de acuerdo sobre la necesidad de revisar el APA o sobre el modo de revisarlo, el APA es anulado y deja de tener validez y efecto para los contribuyentes y las Administraciones tributarias que han participado en él.

La determinación de la fecha efectiva de la cancelación del APA se rige por los mismos principios que se aplican en la determinación de la fecha de revisión.

### **1.28 Renovación de un APA**

Debe formularse una solicitud de revisión de un APA en la fecha prevista por las Administraciones tributarias implicadas, habida cuenta de la necesidad de disponer de bastante tiempo para que el (los) contribuyente (s) y las Administraciones tributarias examinen y evalúen la solicitud de renovación y alcancen un acuerdo.

Puede ser útil abordar el proceso de renovación mucho antes de que expire el APA existente.

El formato, tratamiento, procedimiento y evaluación de la solicitud de renovación son generalmente similares a los de la solicitud del APA inicial.

No obstante, el nivel de detalle necesario puede reducirse con el consenso de las Administraciones tributarias implicadas, en particular, si no se han producido variaciones importantes en los hechos y circunstancias del caso.

La renovación de un APA no es automática y depende del consentimiento de todas las partes afectadas y de que el contribuyente demuestre, entre otras cosas, el cumplimiento de las cláusulas y condiciones del APA.

La metodología y las cláusulas y condiciones del APA renovado desde luego pueden diferir de aquéllas del APA anterior.

## **CAPÍTULO II**

### **FACULTADES DE LA SHCP EN MATERIA DE INFORMACIÓN Y RESOLUCIÓN DE CONSULTAS (CFF)**

Las facultades de la SHCP en materia de información y resolución de las consultas que realizan los contribuyentes a la misma son muchas y para tener una amplio panorama acerca de como se realiza este proceso es importante conocer a las instituciones gubernamentales que interfieren en este proceso, por tal motivo conoceremos el concepto, visión, misión, sus antecedentes históricos y la organización de cada una de ellas.

#### **2.1 Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP)**

##### **2.1.1. Concepto**

La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico es una institución que se encarga de dirigir, controlar y administración de las finanzas publicas.

##### **2.1.2. Visión**

La visión de la SHCP es ser una Institución vanguardista, eficiente y altamente productiva en el manejo y la administración de las finanzas públicas, que participe en la construcción de un país sólido donde cada familia mexicana logre una mejor calidad de vida.

##### **2.1.3. Misión**

Su misión es proponer, dirigir y controlar la política económica del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal, de gasto, de ingreso y deuda pública, así como de estadísticas, geografía e información, con el propósito de consolidar un país con crecimiento económico de calidad, equitativo, incluyente y sostenido, que fortalezca el bienestar de las mexicanas y los mexicanos.

#### **2.1.4. Los Valores de la SHCP**

Esta institución tiene Valores los cuales le ayudan a realizar en forma adecuada sus actividades y cumplir ampliamente con sus obligaciones, estos valores son los siguientes:

- ✓ Bien común
- ✓ Integridad
- ✓ Honradez
- ✓ Equidad
- ✓ Justicia
- ✓ Respeto
- ✓ Liderazgo

#### **2.1.5. Antecedentes Históricos de la SHCP**

El 8 de noviembre de 1821, se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, aun cuando desde el 25 de octubre de 1821 existía la Junta de Crédito Público.

En 1824, el Congreso Constituyente otorgó a la Hacienda Pública el tratamiento adecuado a su importancia, para ello expidió, el 16 de noviembre del mismo año la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en la que la Secretaría de Hacienda centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación, inspeccionar las Casas de Moneda y dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de la Renta de Lotería y la Oficina Provisional de Rezagos.

Para el despacho de las nuevas funciones atribuidas, se conformaron los siguientes departamentos:

- ✓ Departamento de Cuenta y Razón, antecedente de la Contaduría Mayor de la Federación, creado para subrogar a las Contadurías Generales.
- ✓ Tesorería General de la Federación, creada con el propósito de reunir en una dependencia todos los elementos que hicieran posible conocer el estado verdadero de las rentas y gastos de la Administración.
- ✓ Comisaría Central de Guerra y Marina, encargada de la formulación de las cuentas del Ejército y la Marina.

- ✓ Contaduría Mayor, órgano de control que estuvo bajo la inspección de la Cámara de Diputados, con la función principal de examinar los presupuestos y la memoria que debería presentar anualmente la Secretaría.

El 26 de enero de 1825, se expidió el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda, considerado como el primer Reglamento de la Hacienda Republicana y en el cual se señalaron, en forma pormenorizada, las atribuciones de los nuevos funcionarios constituidos conforme a la citada ley del 16 de noviembre de 1824.

Al transformarse nuestro país en una República Central, se expidió la ley del 3 de octubre de 1835, misma que precisó la forma en que se manejarían las rentas de los Estados que quedaban sujetos a la administración y vigilancia de la Secretaría de Hacienda.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana del 14 de junio de 1843, le dieron a la Secretaría el carácter de Ministerio de Hacienda.

El 27 de mayo de 1852, se publicó el Decreto por el que se modifica la Organización del Ministerio de Hacienda, quedando dividido en seis secciones, siendo una de ellas la de Crédito Público; antecedente que motivó que en 1853 se le denominara por primera vez Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las Bases Generales para el Arreglo de la Hacienda Pública del 11 de febrero de 1854 elevan a rango de Dirección General a la Sección de Aduanas, comprendiendo tanto a las marítimas como a las interiores.

El 10. de enero de 1856, se expide la Ley para la Deuda Pública y la Administración de las Aduanas Marítimas y Fronterizas, la cual establece una Junta de Crédito Público para la Administración de las Aduanas y el manejo de los negocios relativos a la deuda nacional y extranjera.

El 14 de octubre de 1856, mediante Decreto, se creó el Departamento para la Impresión de Sellos, antecedente de la actual Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.

El 6 de agosto de 1867, se dispuso que las Aduanas Marítimas y Fronterizas, las Jefaturas de Hacienda, la Administración Principal de Rentas del Distrito Federal, la Dirección General de Correos y la Casa de Moneda y Ensaye, dependieran exclusivamente en lo económico, directivo y administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 10. de octubre de 1869, se determinó que correspondía al Segundo Oficial Mayor, las unciones de elaboración de la glosa y compilación de las leyes en materia hacendaría, al expedirse la Ley del Impuesto del Timbre en 1871, se creó la Administración General de este gravamen, con lo que se abandonó el sistema de papel sellado de herencia colonial.

El 13 de mayo de 1891, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incrementó sus atribuciones en lo relativo a comercio, por lo que se denominó Secretaría de Hacienda, Crédito Público y Comercio. Asimismo, salió de su ámbito de competencia el sistema de correos y se rescindió el contrato de arrendamiento de la Casa de Moneda a particulares, con lo que la acuñación de moneda quedó a cargo del Estado.

El 23 de mayo de 1910, se creó la Dirección de Contabilidad y Glosa asignándosele funciones de registro, glosa y contabilidad de las cuentas que le rindiesen sobre el manejo de los fondos, con el propósito fundamental de integrar la Cuenta General de la Hacienda Pública. Asimismo, la Tesorería General de la Federación, a partir de esa fecha cambió su denominación por Tesorería de la Federación.

En el año de 1913, mediante las reformas al Reglamento Interior se facultó al entonces Departamento de Crédito y Comercio, para el manejo del Crédito Público, lo que constituye el antecedente de la actual Dirección General de Crédito Público.

La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, promulgada el 31 de diciembre de 1917, estableció la creación del Departamento de Contraloría, el cual asumió las funciones desempeñadas por la Dirección de Contabilidad y Glosa. Asimismo las atribuciones relativas a comercio se transfirieron a la nueva Secretaría de Comercio.

En 1921, se expidió la Ley del Centenario y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes que dieron origen al Impuesto sobre la Renta, actualmente el gravamen más importante del sistema impositivo mexicano.

El 10. de septiembre de 1925, se fundó el Banco de México, S.A., como Banco Central, con el propósito de terminar con la anarquía en la emisión de billetes.

El 10. de enero de 1934, se creó la Dirección General de Egresos y el 9 de enero del mismo año se expide el Decreto mediante el cual se prevé que las atribuciones y facultades para la autorización de egresos concedidas a la Tesorería de la Federación, quedarían a cargo de dicha Dirección General.

El 13 de diciembre de 1946, se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** una nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, quedando fuera del ámbito de competencia de la Secretaría las funciones de control y regulación relativas a bienes nacionales y contratos de obras públicas, pasando éstas a la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa.

El 31 de diciembre de 1947, se publicó en el **Diario Oficial de la Federación**, el Decreto que dispone que la Procuraduría Fiscal sea una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 24 de diciembre de 1958, nuevamente se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, siendo transferidas las funciones relativas a inversiones y control de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, a las Secretarías de la Presidencia y del Patrimonio Nacional, respectivamente. El 31 de diciembre de 1959 se publicó la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, estableciendo la creación de la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores.

Con la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el 29 de diciembre de 1976, la programación y presupuestación del gasto público federal, anteriormente competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pasó a formar parte de las atribuciones de la Secretaría de Programación y Presupuesto. En consecuencia se expidió un nuevo Reglamento Interior que se publicó el 23 de mayo de 1977, quedando integrada la Secretaría por:

- ✓ La Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que se adscriben las Direcciones Generales de Planeación Hacendaría; de Crédito; de Asuntos Hacendarios Internacionales y de Promoción Fiscal.
- ✓ La Subsecretaría de Ingresos con las Direcciones Generales de Política de Ingresos; Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales; Difusión Fiscal; Administración Fiscal Central; Administración Fiscal Regional; Informática de Ingresos y de Auditoría Fiscal; así como las Administraciones Fiscales Regionales y Oficinas Federales de Hacienda.
- ✓ La Subsecretaría de Inspección Fiscal con las Direcciones Generales de Aduanas; Vigilancia de Fondos y Valores; del Registro Federal de Automóviles y de Bienes Muebles; así como las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y del Registro Federal de Automóviles.
- ✓ La Oficialía Mayor con las Direcciones Generales de Programación, Organización y Presupuesto; Administración; Prensa; Laboratorio Central; Talleres de Impresión de Estampillas y Valores y de Casa de Moneda.
- ✓ La Procuraduría Fiscal de la Federación con la Primera, Segunda y Tercera Subprocuradurías Fiscales, así como con la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones y las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares.
- ✓ La Tesorería de la Federación con las Subtesorerías de Egresos; de Ingresos y de Control e Informática, así como con las Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación.

El 31 de diciembre de 1979, se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** un nuevo Reglamento Interior, con motivo de las reformas a diversos ordenamientos legales como las leyes General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares; del Impuesto al Valor Agregado; de Coordinación Fiscal; de Valoración Aduanera de



las Mercancías de Importación y del Registro Federal de Vehículos. Mediante este nuevo Reglamento se efectuaron los siguientes cambios:

- ✓ En el Área del C. Secretario, se creó la Comisión Interna de Administración y Programación.
- ✓ En la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, se creó la Dirección General de Bancos, Seguros y Valores. Asimismo, cambió de nomenclatura la Dirección General de Crédito por Dirección General de Crédito Público.
- ✓ En la Subsecretaría de Ingresos se suprimió la Dirección General de Difusión Fiscal y cambiaron de denominación la Dirección General de Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales por Coordinación General con Entidades Federativas; la Dirección General de Administración Fiscal Central por Dirección General Técnica; la Dirección General de Administración Fiscal Regional por Coordinación General de Operación Regional y Administrativa; la Dirección General de Informática de Ingresos por Dirección General de Recaudación y la Dirección General de Auditoría Fiscal por Dirección General de Fiscalización.
- ✓ En la Subsecretaría de Inspección Fiscal se suprimió la Dirección General de Bienes Muebles y cambió de nomenclatura la Dirección General del Registro Federal de Automóviles por Dirección General del Registro Federal de Vehículos, así como las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y del Registro Federal de Automóviles, por Delegaciones Regionales de Promoción Fiscal y del Registro Federal de Vehículos, respectivamente.
- ✓ En la Oficialía Mayor cambió de denominación la Dirección General de Prensa por Dirección General de Comunicación.
- ✓ En la Procuraduría Fiscal de la Federación se creó la Coordinación General de Subprocuradurías Regionales y cambiaron de nomenclatura las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares por Subprocuradurías Fiscales Regionales.
- ✓ El 25 de marzo de 1981, mediante el Decreto que reformó y adicionó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la Tesorería de la Federación se suprime la Subtesorería de Ingresos, cambia de denominación la Subtesorería de Egresos por Subtesorería de Operación y se crea la Unidad de Procedimientos Legales.

Con las reformas y adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal del 29 de diciembre de 1982, se le confirieron nuevas atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de planeación, coordinación, evaluación y vigilancia del sistema bancario del país, derivadas de la nacionalización bancaria, así como en materia de precios, tarifas y estímulos fiscales.

Como resultado de estas atribuciones, se publicó un nuevo Reglamento Interior el 26 de agosto de 1983, mediante el cual se facultó al C. Secretario para presidir el Consejo Nacional de Financiamiento del Desarrollo, se creó la Contraloría Interna adscrita al Área del C. Secretario y se efectuaron los cambios siguientes:

- ✓ En la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público se crearon la Dirección General de Informática y Evaluación Hacendaria y la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública. Asimismo, se transfirió la Dirección General de Bancos, Seguros y Valores a la nueva Subsecretaría de la Banca Nacional con la denominación de Dirección General de Seguros y Valores.
- ✓ En la Subsecretaría de Ingresos se creó la Dirección General de Informática de Ingresos y cambió de denominación la Coordinación General de Operación Regional y Administrativa por Coordinación de Operación Administrativa.
- ✓ En la Subsecretaría de Inspección Fiscal se suprimió la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores, así como las Delegaciones Regionales de Promoción Fiscal. Las funciones relativas a la vigilancia en materia de fondos y valores federales, fueron transferidos a la Contraloría Interna de la Secretaría.
- ✓ Se creó la Subsecretaría de la Banca Nacional con las Direcciones Generales de Política Bancaria; de Banca de Desarrollo y de Banca Múltiple.
- ✓ En la Oficialía Mayor se creó la Coordinación de Administraciones Regionales, y la Dirección General de Comunicación se transfirió al Área del C. Secretario.

El 30 de diciembre de 1983, mediante el Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se confirieron a la Secretaría las atribuciones para administrar la aplicación de los estímulos fiscales, verificar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios, conforme a las leyes fiscales y representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

En cumplimiento a las medidas de racionalización del gasto público emitidas por el Ejecutivo Federal, el 19 de agosto de 1985 se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante el cual se efectuaron los siguientes cambios estructurales:

- ✓ Se suprimió la Subsecretaría de Inspección Fiscal, y la Dirección General del Registro Federal de Vehículos se fusionó con la Dirección General de Aduanas, quedando adscrita al Área del C. Secretario.
- ✓ En la Subsecretaría de la Banca Nacional se suprimió la Dirección General de Política Bancaria.

- ✓ En la Oficialía Mayor se suprimieron la Dirección General de Administración, la Coordinación de Administraciones Regionales de Oficialía Mayor y la Dirección General de Laboratorio Central, creándose la Dirección General de Personal y la Dirección General de Servicios y Recursos Materiales.

Al publicarse la Ley de la Casa de Moneda de México el 20 de enero de 1986, la Dirección General de Casa de Moneda se constituyó en organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, por lo que se desincorporó de la estructura de la Oficialía Mayor.

Con el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría del 22 de marzo de 1988, se produjeron cambios en la estructura orgánica derivados de las medidas permanentes de racionalización del gasto público, se eficientó la regulación del servicio público de la banca y el crédito; asimismo, se amplió la competencia de las unidades administrativas centrales en el ámbito regional, en razón de las facultades conferidas por las leyes fiscales. En tal sentido se produjeron las siguientes modificaciones:

- ✓ En la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, se suprimió la Dirección General de Informática y Evaluación Hacendaria, se adscribieron las Direcciones Generales de Banca de Desarrollo; de Banca Múltiple y de Seguros y Valores, toda vez que desaparece la Subsecretaría de la Banca Nacional.
- ✓ En la Subsecretaría de Ingresos, se adscribió la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública, anteriormente dependiente de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público; se crearon siete Coordinaciones de Administración Fiscal y cambiaron de denominación la Dirección General Técnica de Ingresos por Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente; la de Fiscalización por Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y las Administraciones Fiscales Regionales por Administraciones Fiscales Federales.
- ✓ En la Procuraduría Fiscal de la Federación se suprimió la Coordinación General de Subprocuradurías Regionales.
- ✓ En la Tesorería de la Federación, cambió de denominación la Unidad de Procedimientos Legales por Dirección de Procedimientos Legales.

A fin de lograr una mayor eficacia y eficiencia en el desarrollo de las atribuciones de la Secretaría, se emitió un nuevo Reglamento Interior el 17 de enero de 1989, mediante el cual se efectuaron los cambios siguientes:

- ✓ En el Área del C. Secretario se suprimió la Comisión Interna de Administración y Programación, cambió su denominación la Dirección General de Comunicación por Unidad de Comunicación Social

y la Contraloría Interna pasó a depender funcionalmente del C. Oficial Mayor como Unidad de Contraloría Interna.

- ✓ En la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público se suprimieron la Dirección General de Promoción Fiscal, la Coordinación de Administración y Regionalización y las Delegaciones Regionales. Asimismo, se transfirió la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales a la nueva Subsecretaría de Asuntos Financieros Internacionales.
- ✓ A la Subsecretaría de Asuntos Financieros Internacionales se le encomendó el diseño y ejecución de la política de financiamiento externo, para lo cual se crearon las Direcciones Generales de Captación de Crédito Externo y Técnica de Crédito Externo.
- ✓ En la Subsecretaría de Ingresos se suprimieron la Dirección General de Informática de Ingresos y la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública; cambió su denominación la Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente por Dirección General Técnica de Ingresos y se creó una octava Coordinación de Administración Fiscal.
- ✓ En la Procuraduría Fiscal de la Federación se creó la Subprocuraduría Fiscal de Control de Cambios.
- ✓ En la Tesorería de la Federación se creó la Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores con nivel de Dirección de Área.

Mediante Acuerdo del 22 de junio de 1989, la Dirección General de Aduanas cambió de adscripción del Área del C. Secretario a la Subsecretaría de Ingresos.

En el Decreto del 4 de enero de 1990, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos, cambió su denominación por Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Con el Decreto del 30 de octubre de 1990, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Coordinación de Operación Administrativa de la Subsecretaría de Ingresos, cambió su denominación por Dirección General de Planeación y Evaluación. Asimismo, se fortalece la función de capacitación fiscal, al incluirse en dicho Reglamento al Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, mismo que posteriormente adquiere el carácter de organismo descentralizado, al otorgársele personalidad jurídica y patrimonio propios el 20 de diciembre de 1991, en la fracción III del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

A fin de fortalecer la cohesión de la política económica y con ello contribuir a la consolidación de la recuperación económica, de la estabilización y del financiamiento del desarrollo, el 21 de febrero de 1992, mediante el Decreto

que deroga, reordena y reforma diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se dispuso la fusión de las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Hacienda y Crédito Público.

Con esta medida, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le confirieron, además de las atribuciones en materia fiscal, financiera y crediticia, las de programación del gasto público, de planeación y de información estadística y geográfica.

Como parte de este proceso, se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** un nuevo Reglamento Interior el 24 de febrero de 1992, mediante el cual se integraron a la Secretaría las siguientes unidades administrativas de la extinta Secretaría de Programación y Presupuesto:

- ✓ La Subsecretaría de Normatividad y Control Presupuestal con la Unidad de Inversiones y las Direcciones Generales de Política Presupuestal; de Contabilidad Gubernamental y de Normatividad y Desarrollo Administrativo, esta última integrada con la fusión de las Direcciones Generales de Servicio Civil y de Normatividad de Obras Públicas, Adquisiciones y Bienes Muebles.
- ✓ La Subsecretaría de Programación y Presupuesto con las Direcciones Generales de Programación y Presupuesto Energético e Industrial; de Servicios; de Desarrollo Agropecuario, Pesquero y de Abasto; de Infraestructura, Desarrollo Regional y Urbano y de Salud, Educación y Trabajo.
- ✓ La Subsecretaría de Desarrollo Regional con la Unidad Responsable del Programa Nacional de Solidaridad; la Dirección General de Programación y Presupuesto Regional y las Delegaciones Regionales de Programación y Presupuesto.
- ✓ Posteriormente estas áreas fueron transferidas a la Secretaría de Desarrollo Social, mediante Decreto del 4 de junio de 1992.
- ✓ La Dirección General de Política Económica y Social al pasar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cambió su denominación por Unidad de Planeación del Desarrollo, quedando adscrita a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público.
- ✓ El Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, pasó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conservando su carácter de órgano desconcentrado.

Asimismo, mediante el citado Reglamento Interior del 24 de febrero de 1992, se efectuaron los siguientes cambios a la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- ✓ En la Procuraduría Fiscal de la Federación, desaparecen la Primera, Segunda y Tercera Subprocuradurías Fiscales, así como la Subprocuraduría Fiscal de Control de Cambios y se crean las

Subprocuradurías Fiscales Federales de Legislación y Consulta; de lo Contencioso; de Amparos y Asuntos Laborales y la de Asuntos Financieros.

- ✓ En la Tesorería de la Federación se le otorga nivel de Dirección General a la Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores.

Con el propósito de promover una administración tributaria más eficiente que fortaleciera la recaudación, impulsara la fiscalización, aumentara la presencia fiscal, diversificara los controles y ampliara las fuentes de información, mediante el Decreto del 25 de enero de 1993, que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones del Reglamento Interior, se realizaron los siguientes cambios a la estructura orgánica básica de la Secretaría:

- ✓ Fusión de las Subsecretarías de Normatividad y Control Presupuestal y de Programación y Presupuesto para conformar la Subsecretaría de Egresos, misma que quedó integrada con la Unidad de Inversiones, Energía e Industria; las Direcciones Generales de Política Presupuestal; de Normatividad y Desarrollo Administrativo; de Contabilidad Gubernamental; de Programación y Presupuesto de Servicios; de
- ✓ Programación y Presupuesto Agropecuario, Pesquero y Abasto y de Programación y Presupuesto de Salud, Educación e Infraestructura.
- ✓ Desaparece la Subsecretaría de Asuntos Financieros Internacionales, así como las Direcciones Generales de Captación de Crédito Externo y Técnica de Crédito Externo, cuyas funciones se integraron a la Dirección General de Crédito Público. Asimismo, la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales se adscribió a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público.
- ✓ En la Subsecretaría de Ingresos se crearon las Direcciones Generales de Interventoría y Fiscal Internacional, cambiaron su denominación la Dirección General de Recaudación por Administración General de Recaudación; la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal por Administración General de Auditoría Fiscal Federal; la Dirección General Técnica de Ingresos por Administración General Jurídica de Ingresos y la Dirección General de Aduanas por Administración General de Aduanas.
- ✓ Desaparecieron las Coordinaciones de Administración Fiscal, las Administraciones Fiscales Federales y las Oficinas Federales de Hacienda, constituyéndose las Administraciones Regionales de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Jurídica de Ingresos y de Aduanas, así como las Administraciones Locales de Recaudación; Auditoría Fiscal Federal y Jurídica de Ingresos.
- ✓ En la Procuraduría Fiscal de la Federación, desaparecen las Subprocuradurías Fiscales Regionales y la Subprocuraduría Fiscal Federal de lo Contencioso, cuyas funciones fueron asumidas por la

Administración General Jurídica de Ingresos. La Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos y Asuntos Laborales cambia su denominación por Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos.

Con el Decreto del 20 de agosto de 1993, que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se realizaron cambios a la estructura orgánica básica, consistentes en la fusión de las Direcciones Generales de Política de Ingresos y Fiscal Internacional para quedar como Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales, así como el cambio de denominación de la Coordinación General con Entidades Federativas por Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas.

Mediante el Decreto del 23 de diciembre de 1993, se expidió la Ley del Banco de México, la cual establece que el Banco Central será persona de derecho público con carácter autónomo y se denominará Banco de México.

En diciembre de 1995, se autoriza y registra por parte de las instancias globalizadas competentes, la estructura orgánica básica de la Secretaría, misma que incluyó los cambios estructurales siguientes:

- ✓ En la Subsecretaría de Ingresos cambia su denominación la Dirección General de Interventoría por Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación y desaparece la Dirección General de Planeación y Evaluación.
- ✓ En la Subsecretaría de Egresos se crea la Dirección General de Programación y Presupuesto de Energía e Infraestructura; cambian su denominación la Unidad de Inversiones, Energía e Industria por Unidad de Inversiones; la Dirección General de Política Presupuestal por Unidad de Política y Control Presupuestal; la Dirección General de Normatividad y Desarrollo Administrativo por Dirección General de Normatividad y Servicio Civil; la Dirección General de Contabilidad Gubernamental por Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública; la Dirección General de Programación y Presupuesto de Salud, Educación e Infraestructura por Dirección General de Programación y Presupuesto de Salud, Educación y Laboral y la Dirección General de Programación y Presupuesto Agropecuario, Pesquero y Abasto por Dirección General de Programación y Presupuesto Agropecuario, Abasto, Desarrollo Social y Recursos Naturales.
- ✓ En la Oficialía Mayor la Dirección General de Personal, cambia su denominación por Dirección General de Recursos Humanos y la Dirección General de Servicios y Recursos Materiales por Dirección General de Recursos Materiales y Servicios Generales.

Asimismo, mediante Decreto del 15 de diciembre de 1995, se expidió la Ley del Servicio de Administración Tributaria, misma que en su Transitorio Primero estableció su entrada en vigor a partir del 1 de julio de 1997, por lo que en marzo de 1996, con el propósito de sentar las bases orgánico funcionales que dieran lugar a la integración del órgano desconcentrado responsable del Servicio de Administración Tributaria, se autoriza y

registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de nomenclatura de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; así como la creación de las Direcciones Generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

En junio de 1996, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Egresos, el cambio de nomenclatura de la Dirección General de Normatividad y Desarrollo Administrativo, por Unidad de Servicio Civil. En julio de 1996, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, en la cual cambia de adscripción la Unidad de Contraloría Interna, de la Oficialía Mayor al área del C. Secretario.

En agosto de 1996, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Egresos, el cambio de nomenclatura de la Unidad de Inversiones, por Unidad de Inversiones y de Desincorporación de Entidades Paraestatales. Este cambio fue originado por la fusión de la Unidad de Inversiones con la Unidad de Desincorporación.

Con la publicación del Reglamento Interior de la Secretaría, el 11 de septiembre de 1996, se formalizan los cambios efectuados durante 1995 y 1996.

El 30 de junio de 1997 se publican en el **Diario Oficial de la Federación** reformas al Reglamento Interior de la Secretaría, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y un nuevo Acuerdo de adscripción de unidades administrativas de la Secretaría.

Mediante estos ordenamientos se efectuaron los siguientes cambios a la estructura orgánica básica de la Secretaría:

- ✓ Desincorporación de la Subsecretaría de Ingresos, con excepción de la Dirección General de Política de Ingresos, para conformar el Servicio de Administración Tributaria con carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría.
- ✓ Readscripción de la Dirección General de Política de Ingresos a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público.
- ✓ Incorporación de la Unidad de Coordinación Técnica y Vocero de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependiendo directamente del C. Secretario.
- ✓ Incorporación de las Direcciones Generales del Destino de los Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal y de Promoción Cultural y Acervo Patrimonial, dependiendo de la Oficialía Mayor.



Finalmente, el 10 de junio de 1998 se publican en el **Diario Oficial de la Federación** reformas a los Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria, así como un nuevo Acuerdo de adscripción de unidades administrativas de la Secretaría, efectuándose los siguientes cambios a la estructura orgánica básica de la Secretaría:

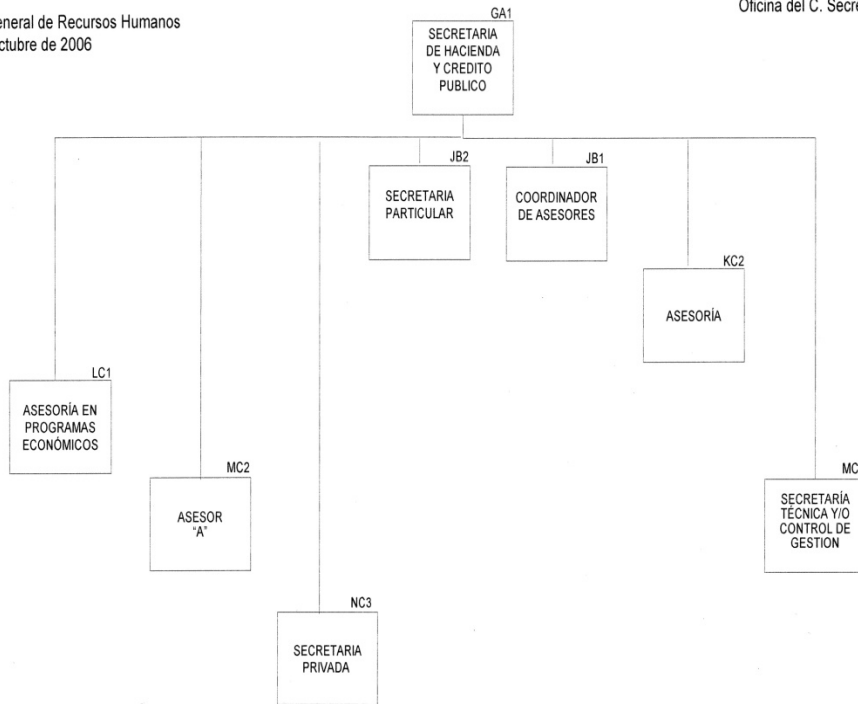
- ✓ Reincorporación de la Subsecretaría de Ingresos; conformada con 1 Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal; 3 Direcciones Generales provenientes del Servicio de Administración Tributaria (Dirección General de Política de Ingresos por Impuestos y de Coordinación Fiscal, cuya nomenclatura anterior era Dirección General de Planeación Tributaria; Dirección General Técnica y de Negociaciones Internacionales, cuya nomenclatura anterior era Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales; y la Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas); así como con la Dirección General de Política de Ingresos por la Venta de Bienes y la Prestación de Servicios Públicos, misma que proviene de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público y cuya nomenclatura anterior era Dirección General de Política de Ingresos.
- ✓ Incorporación de la Unidad de Enlace con el Congreso de la Unión, dependiendo directamente del C. Secretario.
- ✓ En la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, además de la readscripción de la Dirección General de Política de Ingresos a la Subsecretaría de Ingresos, cambiando su nomenclatura por Dirección General de Política de Ingresos por la Venta de Bienes y la Prestación de Servicios Públicos, se cancelan la Unidad de Planeación del Desarrollo y la Dirección General de Banca Múltiple, para dar lugar a la incorporación de la Dirección General de Banca y Ahorro.
- ✓ En la Tesorería de la Federación cambian de nomenclatura la Subtesorería de Control e Informática por Subtesorería de Contabilidad y Control Operativo y la Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores por Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores. Asimismo, se incorporan las Direcciones Generales de Procedimientos Legales y de Sistemas Automatizados.
- ✓ La Unidad de Contraloría Interna cambia su nomenclatura por Contraloría Interna. Conforme a lo expuesto, la estructura orgánica básica actual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, queda conformada por: 1 Secretario, 3 Subsecretarios, 1 Procurador Fiscal de la Federación, 1 Tesorero de la Federación, 1 Oficial Mayor, 1 Coordinación General, 37 Direcciones Generales o unidades equivalentes y 2 Órganos Desconcentrados, como se representa en el organigrama general de este Manual

## 2.1.6. Estructura Orgánica

La estructura Orgánica de la SHCP es la siguiente:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
Secretaría  
Dirección General de Recursos Humanos  
Vigencia : Octubre de 2006

Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
Oficina del C. Secretario



Autoriza  
El C. Oficial Mayor del Ramo

  
Lic. Luis Manuel Gutiérrez Levy



## **2.2. Servicio de Administración Tributaria (SAT)**

### **2.2.1. ¿Qué es el SAT?**

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

### **2.2.2. Misión**

Recaudar las contribuciones federales y controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno.

### **2.2.3. Visión**

Ser una institución eficiente, eficaz y orientada al contribuyente, con procesos integrados, formada por un equipo honesto, profesional y comprometido, al servicio de los mexicanos.

### **2.2.4. Antecedentes Históricos del SAT**

El 15 de diciembre de 1995 se publicó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se creó el nuevo órgano desconcentrado como máxima autoridad fiscal. En marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, se cambió la denominación de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación, y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; se crearon las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

#### **2.2.4.1. Inicio de Funciones**

El 1 de julio de 1997 entró en funciones el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, cuyo Reglamento Interior se publicó el 30 de junio de ese mismo año. Este órgano sustituyó en sus funciones a la Subsecretaría de Ingresos; con su creación surgieron diferentes unidades administrativas:

- ✓ Presidencia del SAT
- ✓ El Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
- ✓ Dirección General de Planeación Tributaria
- ✓ Dirección General de Tecnología de la Información
- ✓ Unidad de Comunicación Social y
- ✓ La Coordinación General de Recursos, así como las coordinaciones regionales y locales de Recursos. También se integró a este órgano el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal.

Con esos cambios, la estructura orgánica básica del SAT quedó conformada de la siguiente manera:

- ✓ Presidencia del SAT
- ✓ Unidad de Comunicación Social
- ✓ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
- ✓ Dirección General de Interventoría
- ✓ Dirección General de Planeación Tributaria
- ✓ Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales
- ✓ Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas
- ✓ Dirección General de Tecnologías de la Información
- ✓ Administración General de Recaudación
- ✓ Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- ✓ Administración General Jurídica de Ingresos
- ✓ Administración General de Aduanas
- ✓ Coordinación General de Recursos, así como las administraciones regionales y locales dependientes de las administraciones generales de Recaudación, Auditoría Fiscal Federal, Jurídica de Ingresos y Aduanas, y las coordinaciones regionales y locales de Recursos, dependientes de la Coordinación General de Recursos.

#### **2.2.4.2. Reasignación de Facultades**

La dinámica operativa y funcional del SAT motivó la necesidad de reasignar las facultades en materia de política de ingresos, incluidas la política fiscal y aduanera y la de estímulos fiscales, que ya tenía conferidas en su reglamento interior, con el fin de mantener congruencia con la política hacendaría, económica y social del país.

Con tal medida, este órgano desconcentrado redujo su estructura orgánica al desaparecer la Dirección General de Interventoría, cuyas funciones y recursos se redistribuyeron a la Contraloría Interna.

Se transfirieron a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los recursos y funciones de las direcciones generales de Coordinación con Entidades Federativas; Asuntos Fiscales Internacionales, y Planeación Tributaria, para integrarlas a la estructura orgánica que conformaría la nueva Subsecretaría de Ingresos. Dichos cambios fueron formalizados mediante decreto publicado el 10 de junio de 1998.

#### **2.2.4.3. Eficiencia de la Administración Tributaria**

Con el objeto de observar y asegurar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario del contribuyente de las obligaciones derivadas de dicha legislación, el 3 de diciembre de 1999 se publicó un nuevo Reglamento Interior del SAT, con los siguientes cambios en su estructura orgánica:

- ✓ Desapareció la Unidad de Comunicación Social,
- ✓ Las administraciones regionales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídica de Ingresos y de Aduanas,
- ✓ Y las coordinaciones regionales de Recursos.

Se crearon las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes y de Coordinación y Evaluación Tributaria, las administraciones estatales y metropolitanas y las administraciones locales de Grandes Contribuyentes.

#### **2.2.4.4. Fortalecimiento y Consolidación de SAT**

A fin de fortalecer y consolidar una moderna administración tributaria en respuesta a una creciente demanda de mejores y más eficientes servicios que requieren los contribuyentes, se publicó el 22 de marzo de 2001 un nuevo reglamento interior de este órgano desconcentrado, en el cual se presentaron los siguientes cambios de denominación dentro de su estructura orgánica:

- ✓ La Administración General Jurídica de Ingresos cambió por Administración General Jurídica,
- ✓ La Administración General de Recursos cambió a Administración General de Innovación y Calidad,
- ✓ La Administración General de Coordinación y Evaluación Tributaria por Administración General de Evaluación.

Se crearon las administraciones generales de:

- ✓ Asistencia al Contribuyente,
- ✓ Destino de Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal,
- ✓ La Administración Central de Investigación de Operaciones,
- ✓ Las administraciones regionales de Evaluación,
- ✓ Las subadministraciones de Innovación y Calidad para las administraciones locales y Aduanas.

El 30 de abril de 2001 se publicó el Decreto mediante el cual se reformó el artículo segundo del Reglamento Interior del SAT, transfiere la Administración Central de Investigación de Operaciones e la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 12 de junio de 2003 se publicó el Decreto que reforma la Ley del SAT, con los siguientes cambios:

La Presidencia del SAT modificó su denominación por Jefatura del SAT, en materia de recaudación estableció el pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realizaran los autores.

#### **2.2.4.5. Revisión del Plan Estratégico**

El SAT, en el marco del proceso de modernización, revisó su plan estratégico y elaboró un programa de acciones de corto plazo, así como los programas operativos de cada una de las unidades administrativas, incluidos los indicadores de cumplimiento respectivo. Asimismo, estableció un sistema de evaluación del desempeño de dichas unidades hasta el ámbito de administración local, tanto de impuestos internos como de aduanas.

El 17 de junio de 2003 se reformó el Reglamento Interior del SAT, por el cual se transfirieron los recursos materiales y financieros con que contaba la Administración General del Destino de Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, para realizar las actividades de administración, enajenación y destrucción de mercancías de procedencia extranjera que hayan pasado a propiedad del fisco federal.

El 6 de junio de 2005 se publicó un nuevo Reglamento Interior de este órgano desconcentrado, donde se presentaron los siguientes cambios en la estructura orgánica:

- ✓ Jefatura del Servicio de Administración Tributaria
- ✓ Órgano Interno de Control
- ✓ Administración General de Aduanas

- ✓ Administración General de Asistencia al Contribuyente
- ✓ Administración General de Grandes Contribuyentes
- ✓ Administración General de Recaudación
- ✓ Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- ✓ Administración General Jurídica
- ✓ Administración General de Innovación y Calidad
- ✓ Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información
- ✓ Administración General de Evaluación
- ✓ Unidad de Plan Estratégico y Mejora Continua
- ✓ Unidad de Programas Especiales
- ✓ Administraciones regionales y locales Aduanas

#### **2.2.4.6. Cambios de Innovación y Calidad**

El 12 de mayo de 2006 se publicó el Decreto en el que destacan las modificaciones de la Administración General de Innovación y Calidad, donde cambian las denominaciones de la Administración Central de Recursos Humanos por Administración Central de Capital Humano, y de la Administración Central de Recursos Materiales y Servicios por Administración Central de Recursos Materiales.

Por otra parte, desaparecen las subadministraciones locales de Innovación y Calidad y surgen la Administración Central de Operaciones Administrativas, las administraciones de Servicios y las subadministraciones de los Centros de Servicios Administrativos. Asimismo, se crea la Aduana de Guanajuato, dentro de la estructura de la Administración General de Aduanas, con la que se tienen 49 aduanas en todo el país.

#### **2.2.4.7. Enfoque Sistemático y Visión Integral de Procesos**

Recientemente, el 22 de octubre de 2007, se publicó el Reglamento Interior del SAT que formaliza la reestructuración de las diferentes unidades administrativas que conforman al SAT, lo que permitirá trabajar bajo un enfoque sistémico y con una visión integral de los procesos.

Con la reestructuración que plantea el nuevo reglamento, el SAT:

- ✓ Contará con una visión completa del contribuyente al tener mayor conocimiento y control de sus obligaciones fiscales,
- ✓ Avanzará en la búsqueda de la eficiencia de los servicios,
- ✓ Fortalecerá sus mecanismos de control para contribuir a la mejora de la recaudación de impuestos.

El nuevo Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT) permite que todas las áreas de la organización y sus objetivos de trabajo giren en torno de cuatro vertientes fundamentales de trabajo:

- ✓ Servicios al contribuyente, para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente,
- ✓ Recaudación, para lograr mayor efectividad al exigir los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes,
- ✓ Fiscalización, con el fin de asegurar el cumplimiento del contribuyente en tiempo y forma y para generar mayor percepción del riesgo,
- ✓ Aduanas, para lograr una mayor facilidad, cumplimiento y control en materia de comercio exterior.

Con la entrada en vigor del nuevo RISAT, la nueva estructura orgánica se conforma de las siguientes unidades administrativas:

- ✓ Jefatura del SAT
- ✓ Administraciones generales de Aduanas
- ✓ Servicios al Contribuyente
- ✓ Auditoría Fiscal Federal
- ✓ Grandes Contribuyentes
- ✓ Jurídica
- ✓ Recaudación
- ✓ Recursos y Servicios
- ✓ Comunicaciones y Tecnologías de la Información
- ✓ Evaluación
- ✓ Planeación
- ✓ Unidades administrativas regionales
- ✓ Locales Aduanas



#### **2.2.4.8. Titulares**

Desde su creación, en 1997, el Servicio de Administración Tributaria ha tenido los siguientes titulares:

- ✓ Licenciado Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena (julio de 2008 a la fecha)
- ✓ Ingeniero José María Zubiría Maqueo (julio de 2003)
- ✓ Licenciado Rubén Aguirre Pangburn (enero de 2001)
- ✓ Contador Público Raúl Sánchez Kobashi (marzo de 2000)
- ✓ Licenciada Alma Rosa Moreno Razo (julio de 1999)
- ✓ Contador Público Eduardo González González (enero de 1998)
- ✓ Licenciado Tomás Ruiz González (julio de 1997)

#### **2.2.5. Valores**

##### **Compromiso**

El personal del SAT utilizará en forma responsable los recursos públicos que se le asignen para su operación, promoverá el trabajo en equipo, y buscará siempre el desarrollo profesional de colaboradores y compañeros, asegurando así el cumplimiento de los objetivos institucionales.

##### **Honestidad**

La actitud del personal del SAT esta orientada a la atención y vigilancia permanente de la aplicación de la legislación fiscal y aduanera; a denunciar los actos ilícitos que identifique, de tal forma que su signo distintivo será la integridad, honradez y congruencia entre lo que dice y lo que hace.

##### **Respeto**

La actitud de servicio y consideración hacia compañeros, contribuyentes y proveedores, así como el reconocimiento de los derechos, libertades y cualidades inherentes a la condición humana, será la mística del personal del SAT.

### **2.2.6. Integración del SAT**

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Administraciones Generales y Unidades que lo conforman y por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República. El Jefe del SAT es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales tanto de carácter federal y estatal como municipal, y de los sectores social y privado en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT estará integrada por:

- ✓ El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá,
- ✓ Por tres consejeros elegidos por el Secretario de Hacienda de entre los empleados superiores de Hacienda,
- ✓ Por tres consejeros independientes designados por el Presidente de la República, debiendo haber sido dos de ellos propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y sean reconocidas por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia para contribuir a mejorar la eficacia de administración y la atención al contribuyente.

El patrimonio del SAT se conforma con los recursos financieros y materiales, que en su momento le transfirió la Subsecretaría de Ingresos y con los que anualmente recibe a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de coordinadora sectorial.

### **2.2.7. Plan Estratégico 2007-2012**

El Servicio de Administración Tributaria presenta su Plan estratégico 2007 - 2012, en donde se plasman los retos e iniciativas que la organización enfrenta para los próximos años.

Los objetivos de este plan estratégico son:

- ✓ Facilitar y motivar el cumplimiento voluntario,
- ✓ Combatir la evasión, el contrabando y la informalidad,
- ✓ Incrementar la eficiencia de la administración tributaria,
- ✓ Contar con una organización integrada, que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso.

Entre los indicadores y metas para alcanzar los objetivos en el 2009, están:

- ✓ Obtener un crecimiento por eficiencia recaudatoria de Ingresos Tributarios Administrados por el SAT en 1% con relación al PIB durante los próximos 5 años,
- ✓ Acelerar la tendencia en la reducción de la evasión, con el objetivo de llegar al año 2012 al nivel de 15% del potencial recaudatorio. El último estudio disponible arroja una evasión de 27% en 2004,
- ✓ Alcanzar un costo de recaudación no mayor de 0.0090 pesos por peso recaudado en 2012; al cierre de 2006, el costo fue de 0.0106 pesos,
- ✓ Mantener la tendencia a la baja en la percepción del contribuyente sobre el nivel de corrupción en el SAT, y lograr que el Índice General de Percepción de la Corrupción pase de 30% obtenido en 2006 a 20% al cierre de 2012,
- ✓ Lograr dar continuidad a los resultados positivos en la percepción de la Imagen General de de la Administración Tributaria y colocarla en 85%; al cierre de 2006 fue cercana a 80%.

El Plan estratégico 2007/2012 establece que el SAT continuara siendo firme en el cumplimiento y aplicación de las leyes que le competen por lo que seguirá defendiendo el interés fiscal sancionando eficazmente a los evasores y aumentando la percepción de riesgo de quienes deciden no cumplir con la ley.

### **2.3. Facultades de la SHCP en materia de información y resolución de consultas contenidas en el Código Fiscal de la Federación**

#### **2.3.1. Concepto de Facultad**

La Facultad es el poder para hacer alguna cosa.

Las facultades de las autoridades fiscales (S.H.C.P.), así como sus obligaciones y procedimientos para llevar a cabo las mismas se encuentran contenidas en el título tercero de del Código Fiscal de la Federación que abarca del Art.33 al Art. 69-A.

#### **2.3.2. Facultades de la Autoridad Fiscal (SHCP)**

La SHCP tiene múltiples facultades para comprobar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, a su vez estas facultades le permiten determinar si alguna contribución fue omitida o si hay discrepancias en las cifras declaradas al gobierno federal y con esto poder aplicar sanciones sobre los delitos fiscales cometidos.

Las facultades son las siguientes:

- ✓ Rectificación de errores en declaraciones y solicitudes
- ✓ Revisión de contabilidad
- ✓ Practicar visitas domiciliarias
- ✓ Revisión de dictámenes
- ✓ Revisión de comprobantes fiscales
- ✓ Practicar avalúos
- ✓ Recabar informes de funcionarios
- ✓ Formular denuncias y querellas

*Estas facultades se describen ampliamente en el Art.42 del CFF.*

*“Art. 42 CFF Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:*

*I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.*

*II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran*

*II. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías*

*IV Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales*

*V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en*

*materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código*

*VI. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.*

*VII. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte*

*VIII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.*

*IX. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.*

*Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.*

*En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.*

*La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.”*

### **2.3.3. Obligaciones de las Autoridades Fiscales para el cumplimiento de sus facultades**

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades deben primero cumplir con algunas obligaciones enfocadas principalmente a los contribuyentes.

Dentro de las obligaciones de las autoridades fiscales está proporcionar asesorías, mantener oficinas en el territorio nacional las cuales orientaran y auxiliaran a los contribuyentes, así como también publicar formatos de declaración que sean fáciles de llenar y entender, etc.

El cumplimiento adecuado de estas obligaciones ayudaran a mejorar el control de todo el proceso de tributación por parte de los contribuyentes.

En el artículo 33 de CFF se mencionan todas las obligaciones que tienen las autoridades fiscales hacia los contribuyentes.

*“Art. 33 CFF Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

*I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:*

*a).- Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.*

*b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.*

*c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.*

*d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.*

*e).- Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.*

*f).- Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones*

*g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.*

*h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.*

*Los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros*

**II.** *Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.*

*Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:*

*a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.*

*b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados”.*

*c) Prestar sus servicios en forma gratuita.*

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.*

**III.** *Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a*

*los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes*

*No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando derivado de lo señalado en el párrafo que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes.*

*Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.*

*Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”*

#### **2.3.4. Facultades de las Autoridades en lo referente a consultas**

En forma más específica las autoridades fiscales mencionan en el art.34 de CFF las facultades que tienen cuando un contribuyente realiza una consulta y los requisitos que esta dicha consulta debe de cumplir para poder ser contestada por las autoridades fiscales.

Así mismo en el artículo se menciona hasta que grado la autoridad fiscal se hará responsable de las respuestas otorgadas a los contribuyentes e indica también que si en dado caso el contribuyente no está de acuerdo con la resolución de la consulta tiene derecho a tomar diferentes medidas para impugnar esta respuesta.

**“Art. 34 CFF** *Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.*

*La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:*



*I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.*

*II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.*

*III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.*

*La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.*

*Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.*

*Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.*

*El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.”*

### **2.3.5. Consultas relativas a la metodología utilizada para la determinación de precios o montos en operaciones con partes relacionadas**

Las consulta realizadas en lo referente a la metodología utilizada en la determinación de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas las podrán responder autoridades fiscales basándose en el art.34-A del CFF y en el art.215 de LISR, en donde a grandes rasgos se mencionan los requisitos que deben de cumplir los contribuyentes que solicitan dicha consulta, el lapso tiempo en el que surge efecto la resolución y la validez de la misma.

*“Art. 34-A CFF Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución*

*correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.*

*Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.*

*La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”*

### **2.3.6. Validez de las Circulares**

En lo referente a la validez de las circulares o resoluciones emitidas por las autoridades fiscales el art.35 del CFF indica a partir de que momento la circular será válida y como debe de ser el criterio a tomar por las demás dependencias de gobierno en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales.

*“Art. 35 CFF Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”*

### **2.3.7. ¿Quién podrá modificar una Resolución Administrativa?**

*El Tribunal Federa de Justicia Fiscal y Administrativa podrá mediante un juicio iniciado por la autoridades fiscales modificar una resolución favorable al contribuyente, esta modificación no comprenderá los efecto producidos con anterioridad a nueva resolución.*

*En el art.36 del CFF se aborda de manera puntual que requisitos y alcance tiene dicha modificación.*

*“Art. 36 CFF Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.*

*Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.*

*Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.*

*Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”*

### **2.3.8. Efectos de las Resoluciones Administrativas**

Las resoluciones surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo, así mismo en el art.36 Bis se menciona a que autorizaciones no serán aplicables dichos efectos.

*“Art. 36 Bis CFF Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.*

*Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.*

*Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.”*

### **2.3.9. Plazo para Resolución de Instancias o Peticiones**

Los plazos que tienen las autoridades fiscales para la resolución de instancias o peticiones están contenidos en el art. 37 de CFF, el cual también se menciona el plazo específico a las consultas referentes a la metodología utilizada para determinación de precios de transferencia entre partes relacionadas.

*“Art. 37 CFF Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.*

*El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.*

*Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”*

### **2.3.10. Presunción de la legalidad de los actos y resoluciones**

Las resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, a menos de que el contribuyente nieguen lisa y llanamente los hechos que motiven las resoluciones, esto se mencionan el art.68 del CFF.

*“Art. 68 CFF Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”*

### **2.3.11. Asistencia de las Autoridades Fiscales en el cobro y recaudación de impuestos exigibles por los Estados Extranjeros**

En el caso en que un estado extranjero pida asistencia para recaudación y cobro de algunos impuestos y accesorios las autoridades fiscales están obligadas a brindársela según el art.69-A de CFF, siempre que sea dentro de los términos de los tratados internacionales de los que México forma parte.

*“Art. 69-A CFF Las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus respectivas legislaciones, cuando las autoridades fiscales extranjeras así lo soliciten, en los términos de los tratados internacionales de los que México sea parte, siempre que exista reciprocidad. Para estos efectos, los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante.*

*En el caso en que el impuesto y sus accesorios a que se refiere este artículo sean pagados en moneda nacional, será aplicable el tipo de cambio vigente al momento en que se efectúa el pago”*

### **2.3.12. Obstaculización del ejercicio de las facultades de las Autoridades Fiscales**

Las autoridades fiscales podrán apoyarse en distintas instituciones para hacer cumplir sus facultades cuando el contribuyente se oponga u obstaculice el ejercicio de las mismas, en art. 40 del CFF se menciona como las autoridades fiscales procederán en este caso.

*“Art. 40 CFF Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:*

- ✓ *Solicitar el auxilio de la fuerza pública.*
- ✓ *Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.*
- ✓ *Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.*

*Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.*

*En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.”*

## CAPÍTULO III

### LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS EN NUESTRO PAÍS (ARTÍCULO 34-A CFF)

#### 3.1 Falta de Legislación Local para Efectuar APA's

En ciertos países las Administraciones Tributarias están habilitadas para formular directrices administrativas o procedimentales específicas para los contribuyentes, que describen el régimen fiscal de las operaciones y el método adecuado de fijación de precios. Las leyes generales tributarias de ciertos países miembros de la OCDE incluyen disposiciones que permitan a los contribuyentes obtener resoluciones específicas a sus consultas con diferentes finalidades. Aún si estas resoluciones no han sido concebidas específicamente para los APA'S, su campo de aplicación es a menudo suficientemente amplio para cubrirlos.

Algunos países adolecen de la base en su ley doméstica para efectuar APA'S. Sin embargo, cuando un tratado fiscal tiene cláusula respecto de los procedimientos de "acuerdo mutuo" similar al del artículo 25 del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE, a las autoridades competentes generalmente se les debe permitir que efectúen APA'S de otra manera los aspectos relacionados con los precios de transferencia pudiesen resultar en situaciones de doble tributación, o plantearían dificultades o dudas respecto de la interpretación o aplicación del tratado. Tales acuerdos deben ser legalmente obligatorios para ambos Estados y crearían derechos para los contribuyentes participantes.

#### 3.2 El Procedimiento de APA'S en México

Se ha realizado una revisión entre pares de la OCDE sobre México en materia de la legislación de los Precios de Transferencia y sobre sus prácticas con una evaluación positiva en lo general del sistema vigente y con la observación de que muchas de las lecciones que México ha aprendido pueden ser relevantes también para otras economías con estructuras económicas similares.

Este tipo de revisiones entre pares son realizadas como parte de los procedimientos de monitoreo establecidos en los Lineamientos de la OCDE para los Precios de Transferencia en 1995. Proporcionan a los gobiernos la oportunidad de examinar asuntos que pueden surgir al implementar la legislación de los precios de transferencia e identifican las mejores prácticas que pueden ser extendidas a otros países. Lo más importante, es que dichas revisiones alientan a otros países de la OCDE a moverse hacia una implementación consistente de los lineamientos.

Cuándo México se integró a la OCDE en 1994 este tenía poca experiencia en el área de Precios de Transferencia.

Desde entonces, ha realizado esfuerzos considerables para instrumentar los lineamientos de 1995, adquiriendo una experiencia significativa durante el proceso. Esta revisión entre pares fue solicitada por México, y realizada por Canadá y Alemania con el apoyo del Secretariado de la OCDE. Se organizaron reuniones con los funcionarios mexicanos, así como con los representantes del Comité Consultivo de los Negocios y de la Industria de la OCDE y con la participación de la comunidad empresarial de Ciudad Juárez, que es un área conocida por su industria manufacturera, (maquiladoras), y de la Ciudad de México.

Dentro de las principales conclusiones de este informe se encuentran las siguientes:

1. México se ha convertido en el líder de América Latina con respecto a la legislación de los precios de transferencia y a su aplicación. El país decretó el principio del valor del mercado en su legislación en 1996, tomando como referencia los lineamientos de 1995 con propósitos de interpretación. En general, las prácticas mexicanas se rigen por los principios de valor de mercado de la OCDE y por los lineamientos para los precios de transferencia de 1995.
2. México enfrenta dos retos fundamentales para la aplicación de sus precios de transferencia:
  - ✓ El primero, se refiere al uso extensivo de los métodos rentables seleccionados por los contribuyentes sin tomar en cuenta apropiadamente el uso de los métodos tradicionales. Esto es posible gracias a la legislación mexicana, ya que ésta, en contraste con los lineamientos de 1995, no impone una jerarquización de métodos y gracias a un sistema legal interno que limita la capacidad de las autoridades mexicanas para cuestionar el uso de un determinado método una vez que este es seleccionado por el contribuyente.
  - ✓ El segundo, México tiene que enfrentar dificultades prácticas al aplicar el análisis comparativo, debido a la conjunción de varios factores tales como: la dificultad para identificar a las compañías mexicanas independientes que podrían ser utilizadas en el análisis de comparabilidad; el uso general de comparativos extranjeros (en su mayor parte de Estados Unidos); la falta de información transaccional sobre terceras partes, y el desarrollo de enfoques respecto de asuntos complejos en materia de comparabilidad como la determinación de la ubicación los ahorros.

Estos asuntos son relevantes para las revisiones de comparabilidad y de los métodos rentables que son emprendidos actualmente por la OCDE. La revisión entre pares de México proporciona a otros países de la OCDE una perspectiva especialmente interesante en estos dos proyectos.

México ha implementado requerimientos para la documentación de los precios de transferencia que siguen los lineamientos de 1995 y que proporcionan herramientas valiosas para la fase de evaluación del riesgo (a través de

información específica sobre las ganancias) y para la fase de examinación (a través del análisis detallado de los precios de transferencia).

Sin embargo, parece que México está enfrentando algunas dificultades prácticas al implementar estos requerimientos, algunas veces debido a la falta de cooperación de los contribuyentes pero también debido a los asuntos que rodean la administración del descargo de pruebas.

La experiencia en las revisiones de los precios de transferencia en México es aún limitada, debido a que el gobierno mexicano ha otorgado prioridad, considerando su importancia económica, al Programa de Acuerdos Avanzados de Precios de las maquiladoras (“APAS”).

Sin embargo, se espera que las actividades de auditoría aumenten en el futuro cercano. En general el proceso de examinación parece estar en línea con los Lineamientos de 1995, aunque la revisión identifica una preocupación con respecto a las prácticas que se llevaron a cabo hasta el año 2003 por lo cual pueden haber sido negadas las deducciones de los pagos de las partes relacionadas en el extranjero en los casos en que no se cumplió con la documentación.

México ha desarrollado un programa impresionante para las maquiladoras con el cuál se ha dado la oportunidad de elegir entre las reglas de puerto seguro o los Acuerdos de Precios Avanzados. A causa del tamaño y de la importancia de la industria maquiladora para la economía mexicana, las autoridades mexicanas han asignado recursos considerables al programa de APA. Aunque la revisión entre pares ha identificado algunas áreas para mejoras, tanto en el área administrativa como por el lado de las políticas, en particular una vez que se hayan completado los lineamientos de la OCDE para los Establecimientos Permanentes, se debe reconocer que México ha desarrollado procesos únicos y conocimientos que podrían ser de interés para otras economías miembro y no miembros de la OCDE con estructuras industriales similares. Del programa para las maquiladoras también surgen asuntos interesantes con respecto a la aplicación de las reglas de puerto seguro, y éstas pueden ser abordadas útilmente si los asuntos de puertos seguros se encuentran nuevamente sujetos a discusión en el contexto de trabajo de la OCDE.

México adoptó formalmente el procedimiento de Acuerdos Anticipados de Precios en el año de 1997, mediante la inclusión del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (“CFF”).

*“Artículo 34-A.- Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A (Art. 215 LISR vigente para 2009) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.”*



Dicho artículo reconoce la posibilidad de que los contribuyentes soliciten a las autoridades competentes una resolución particular en materia de precios de transferencia. Asimismo reconoce que dicha resolución podrá derivar de un acuerdo con autoridades competentes de otras jurisdicciones con las que México tenga firmado un Tratado Fiscal.

La vigencia de los APA'S en México puede ser hasta de 5 años. El año por en el cual se solicita, un año anterior y tres años posteriores al solicitado. Sin embargo si el APA que se solicita es bilateral, su vigencia podrá ser extendida en los términos del Tratado con el país de que se trate. Asimismo, dicho artículo 34-A maneja el concepto de condiciones críticas al indicar que las resoluciones particulares que se emitan al amparo de este precepto podrán condicionarse al cumplimiento de ciertos requisitos.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

### **3.3 Fundamentación de APA'S sin Reglamentación Local**

Puesto que los tratados de doble tributación tienen precedente sobre la ley doméstica, la omisión de un fundamento en ésta última para formular APA'S no impediría su aplicación sobre la base de un procedimiento de acuerdo mutuo.

En México, la Suprema Corte de Justicia ha resuelto la afirmación hecha en el texto de las directrices de la OCDE, respecto a que los tratados de doble tributación son jerárquicamente superiores a las leyes reglamentarias domésticas; entendiéndose por tratados internacionales, los convenios firmados por dos o más Países. A continuación se muestra la tesis que fundamenta lo comentado:

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. No obstante, esta suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional , deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional;...”

Fundamentando lo anteriormente expuesto, el Art. 25, p.3° del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE, indica que "...las autoridades competentes pueden consultarse entre sí para eliminar la doble tributación...", entendiéndose por dicha frase que los APA'S bilaterales deben estar dentro de esta disposición porque tienen como uno de sus objetivos evitar la doble tributación.

Cabe señalar que el Art. 25 de referencia, trata sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, por lo tanto, se puede considerar que los APA'S se autorizan en el párrafo 3 del artículo 25, porque los casos específicos de precios de transferencia sujetos a un APA no aparecen en otra parte del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE antes señalado. Las disposiciones del artículo 26 de este documento referentes al intercambio de información, también podrían facilitar la formulación de los APA'S, ya que menciona la cooperación entre autoridades competentes en la forma de intercambio de información.

### **3.4 Adecuada Documentación - Prevención de Auditorías Costosas**

Es importante considerar que, pese a que las propias directrices de la OCDE, en su capítulo I “Arm’s Length Principle” (Principio Arm’s Length), establecen que las administraciones fiscales no deben de una manera automática asumir que las empresas asociadas buscan manipular sus utilidades, la autoridad fiscal en México y, de acuerdo al penúltimo párrafo del Art. 215 LISR, presume, salvo prueba en contrario, que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Téngase presente, en este caso, que las directrices de la OCDE no tienen influencia jurídica sobre la disposición comentada.

Derivado de lo anterior, es lógico pensar que las empresas que cuentan con los medios apropiados para realizar un estudio de precios de transferencia, recurran de forma anticipada a la formulación de consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, dado su tamaño y prestigio institucional susceptible de posibles prácticas de auditoría.

Si bien es cierto que los Acuerdos Anticipados de Precios no liberan a los contribuyentes de revisiones relativas, al menos evitan a los contribuyentes y a las administraciones fiscales, auditorías costosas y que requieren mucho tiempo, así como litigios sobre aspectos importantes en los precios de transferencia. Una vez que el APA ha sido autorizado, se requerirán menores recursos para auditorías subsecuentes a las declaraciones de los contribuyentes, dado que se conoce más información del contribuyente.

Sin embargo, no existe regulación que defina la forma en que un APA deba documentarse; a este respecto, los Arts. 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación dan a conocer los requisitos que deben cubrir las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales cuando no existan las formas oficiales para su elaboración. A continuación se muestran los requisitos a que se hace referencia, de los cuales, se subrayan los de mayor importancia para la formulación de los APA'S:

- ✓ Nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro,

- ✓ Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción,
- ✓ La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones,
- ✓ Señalar los números telefónicos del contribuyente y el de los autorizados en los términos del art. 19 del CFF,
- ✓ Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada,
- ✓ Describir las actividades a las que se dedica el interesado,
- ✓ Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción,
- ✓ Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias,
- ✓ Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada,
- ✓ Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución,
- ✓ Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código.

Cuando a juicio de las autoridades no se hayan solventado los requisitos esenciales en la promoción (consulta sobre la objetividad y razonabilidad del resultado obtenido en el estudio anticipado de precios de transferencia), requerirán al promovedor, a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido; en caso de no subsanarse la omisión, se tendrá por no presentado el APA, en este caso.

### 3.5 Documentación según Resolución Miscelánea Fiscal

De acuerdo al Art. 6 del CFF, en materia fiscal se aplican las normas de procedimiento previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, el Art. 39 del código en comento, establece que el Ejecutivo Federal podrá dictar las medidas de administración, control y procedimientos señalados en las leyes fiscales, mediante resoluciones de carácter general. Con base en lo anterior, la regla II.2.9.2. De la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, textualmente dice lo siguiente respecto a la información y documentación que deben contener los APA'S:

*“Regla II.2.9.2. Para los efectos del artículo 34-A del CFF, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:”*

#### 3.5.1 Información General

El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de:

- ✓ El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
- ✓ Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- ✓ Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- ✓ Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- ✓ Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.

- ✓ Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como de las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.
- ✓ Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.
- ✓ Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero.
- ✓ Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último.
- ✓ Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionado con él.

### **3.5.2 Información Específica**

Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas la información siguiente:

- ✓ Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas.
- ✓ El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.

- ✓ Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.
- ✓ Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 215 de la Ley del ISR.
- ✓ Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.
- ✓ La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del CFF, que sea requerida por la autoridad.

### **3.6 Plazo para la Resolución de las Autoridades**

*“El Art. 37 del Código Fiscal de la Federación fija el plazo en el cual las autoridades fiscales habrán de resolver la consulta sobre la metodología de precios aplicada en el estudio de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas, el cual es de ocho meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a los ocho meses señalados. Cuando en los términos de los Artículos 18 y 18-A CFF, se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”*

Finalmente, el **Art. 38 del CFF**, da a conocer los requisitos que debe cubrir la resolución de las autoridades fiscales, sobre la consulta relativa al estudio de precios de transferencia, hecha por el promovente, a saber:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

### **3.7 Pago de Derechos**

#### **Ley Federal de Derechos Vigente**

*“Artículo 53-G.- Por el estudio y trámite de cada solicitud de resolución relativa a los precios o montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, se pagarán derechos conforme a la cuota de \$9,080.00”.*

*“Artículo 53-H.- Por cada revisión del informe anual sobre la aplicación de las resoluciones a que se refiere el artículo anterior, se pagarán derechos conforme a la cuota de \$1,816.00”.*

### **3.8 APA'S Simplificados para Contribuyentes Pequeños**

Las autoridades de EE.UU. han establecido un procedimiento simplificado para la solicitud, negociación y obtención de APA'S a contribuyentes pequeños. Para estos efectos, se consideran contribuyentes pequeños aquellos que obtengan ingresos menores o iguales a \$200 millones de dólares.

Básicamente, las autoridades facilitan la solicitud y negociación del APA a este tipo de contribuyentes mediante la negociación acelerada de la solicitud y la posible omisión de cierta información que debe acompañarse en las solicitudes normales de APA'S. Ejemplos de esta información son:

- ✓ Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos;

- ✓ Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados;
- ✓ Una descripción de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre los comparables independientes y la empresa solicitante;
- ✓ El llenado del reporte anual.

Asimismo, las autoridades facilitarán al contribuyente información que pueda ayudarle a la negociación del APA, tal como una selección previa de los comparables o el cálculo de los ajustes para incrementar la comparabilidad de los mismos, o bien la documentación contemporánea en materia de precios de transferencia que el contribuyente está obligado a tener, podrá presentarse como parte de la información requerida para este procedimiento.

Es importante mencionar que al amparo de este procedimiento simplificado, los pagos por derechos que el contribuyente debe cubrir por la resolución de solicitud de APA también son reducidos según el nivel de ingresos del contribuyente.

### **3.9 APA'S para Maquiladoras**

Desde el año de 1995, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha establecido diversas medidas legales y administrativas en materia de precios de transferencia para empresas maquiladoras. Una maquiladora es una empresa que, previa obtención de una autorización específica por parte de la Secretaría de Economía, puede importar, en forma temporal y libre del pago de impuestos de importación, materias primas e insumos requeridos en la producción de bienes que serán posteriormente exportados. Estos beneficios también son aplicables a la importación de maquinaria y equipo que será utilizado en la producción de los bienes a exportar.

Con anterioridad al año de 1995, no existían reglas en materia de precios de transferencia para empresas maquiladoras en México. De hecho, las empresas maquiladoras en la gran mayoría de los casos eran consideradas por sus corporativos residentes en el extranjero (especialmente en los EE.UU.) como centros de costos.

En respuesta a lo anterior, las autoridades fiscales mexicanas diseñaron una serie de reglas, que permitieron la conversión de las maquiladoras de centros de costos a centros de utilidades, generando así riqueza en el país que a la postre se reflejó en un incremento de la recaudación del impuesto sobre la renta.

En 1995, se publicó la Resolución que establece Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos Federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior (Resolución Miscelánea). En su Capítulo XXIV,



denominado De las Maquiladoras, el cual contenía las reglas 244, 244-A, 244-B, 244-C y 244-D se establecieron las primeras disposiciones normativas en materia de precios de transferencia para las maquiladoras.

En términos generales, dichas reglas contemplaban que las maquiladoras cumplieran con las disposiciones de precios de transferencia contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en dicho ejercicio, si optaban por lo siguiente:

Que la utilidad fiscal que resultara del ejercicio representara al menos el 5% de los activos utilizados en la actividad de maquila; o bien

Que obtuvieran una resolución particular por parte de las autoridades fiscales reconociendo que cumplían con lo dispuesto por los artículos 64, y 65 de la LISR.

El objetivo primordial de las autoridades fiscales para la resolución de los APA'S de maquiladoras ha sido desde el año de 1995, el determinar un porcentaje de utilidad fiscal que, evidentemente, incremente la recaudación de impuesto sobre la renta.

### **3.9.1 Reglas a partir de 2000**

En el año de 1999 se modificaron las reglas establecidas para las empresas maquiladoras, para establecer que éstas deberán reportar una utilidad fiscal entre el mayor de las siguientes opciones:

- ✓ 6.9% sobre el total de los activos utilizados en la actividad de maquila; o
- ✓ el 6.5% sobre el total de costos y gastos incurridos por la maquiladora.

Si el contribuyente no desea aplicar esta opción, tiene la posibilidad de solicitar una resolución particular en materia de precios de transferencia.

### **3.10 El Procedimiento de APA'S en los EE.UU.**

Como hemos comentado, EE.UU. fue el primer país que estableció un procedimiento formal de APA'S. Dicho programa es administrado por la Oficina del Consejero Jurídico Adjunto para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro (“Associate Chief Counsel International”).

El programa de APA'S fue diseñado para ser un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia, mediante el cual el contribuyente propone una metodología de precios de transferencia,

proporcionando toda la información cuantitativa y cualitativa necesaria para demostrar que dicha metodología es la más apropiada de acuerdo a las condiciones de la transacción y a las disposiciones fiscales vigentes.

En este orden de ideas, el Departamento del Tesoro de los EE.UU. emitió el Procedimiento de Ingresos 96-53 por medio del cual se establecen los lineamientos que deben seguir contribuyentes y autoridades para la solicitud, negociación y resolución de APA'S.

### **3.10.1 Características**

#### ***Conferencias Preparatorias (“Prefiling Conferences”)***

El contribuyente tiene la posibilidad de solicitar una o más reuniones previas a la solicitud formal del APA con las autoridades. Estas reuniones pueden llevarse a cabo en forma anónima o mencionando todos los generales del contribuyente, y tienen como objetivo principal el determinar la viabilidad de solicitar un APA, el alcance del mismo, si será necesaria la participación de un experto independiente, evaluar las probables metodologías de precios de transferencia a aplicar y la información que las autoridades pudieran requerir al contribuyente. De igual manera, en esta reunión se evalúa la posibilidad de que dicha solicitud de APA aplique en un ámbito unilateral, es decir sólo para efectos fiscales de los EE.UU., o bien pudiera solicitarse un APA bilateral o multilateral con autoridades fiscales con los que los EE.UU. tienen vigentes Tratados para Evitar la Doble Tributación.

#### ***Condiciones Críticas (“Critical Assumptions”)***

El contribuyente que solicita un APA debe establecer una serie de condiciones críticas en su solicitud. Una condición crítica es cualquier hecho o circunstancia que, estando o no en el control del contribuyente, debe cumplirse o presentarse en el transcurso del tiempo para que la resolución de APA pueda tener validez.

Estas condiciones pueden cubrir, por ejemplo la forma en la que se llevan las operaciones de negocios, una estructura corporativa específica o un volumen esperado de operaciones de negocios, ingresos o cualquier otra medición.

### **3.10.2 Contenido de la Solicitud de APA e Información General a Proporcionar**

Una vez que el contribuyente ha optado por solicitar un APA, deberá presentar la siguiente información y documentación a las autoridades fiscales de los EE.UU., en el entendido de que la información formará parte del expediente de las autoridades y no será devuelta al contribuyente:

### ***Información General:***

- a) Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta, ilustrando su aplicación por los últimos tres ejercicios fiscales. Cuando no exista información histórica para esta aplicación (como puede ser el caso de un nuevo producto o negocio), se deberá presentar la aplicación de la metodología con base en cifras proyectadas;
- b) Las transacciones que serán cubiertas por el APA;
- c) Los nombres, domicilios, números telefónicos y números de identificación fiscal de las partes involucradas en la solicitud;
- d) Copia de la forma 2848 por cada persona(s) autorizada(s) a representar a las partes solicitantes;
- e) Una descripción general de la historia de negocios de los solicitantes, estructura organizacional doméstica e internacional, composición de su capital social, estado de capitalización de las empresas involucradas, principales acuerdos financieros celebrados por las partes, transacciones entre las partes solicitantes, así como el lugar o lugares en donde los negocios se llevan a cabo;
- f) Estados financieros e información fiscal de los involucrados en la solicitud por los últimos tres ejercicios fiscales. Esta información puede ser copia de las formas 5471 (Declaración informativa de corporaciones extranjeras), formas 5472 (Declaración sobre entidades poseídas en el extranjero), declaraciones anuales del impuesto sobre la renta, reportes anuales, (Toda la información y documentación deberá presentarse en Inglés. Si existe información que se encuentra en otro idioma, se deberán acompañar las traducciones correspondientes) documentación presentada a Gobiernos extranjeros (como lo pueden ser declaraciones de impuestos, reportes de aduanas, información presentada a autoridades bursátiles, etc.), copia de los contratos existentes sobre licencias, distribución, de fijación de precios, estudios financieros o de mercado, descripción de los procedimientos contables del grupo, presupuestos, proyecciones, reportes financieros por líneas de productos o segmentos de negocios en el ámbito mundial;
- g) La moneda funcional que se maneja en las transacciones cubiertas en la solicitud;
- h) El año fiscal de cada una de las partes involucradas en la solicitud;
- i) Una explicación de las principales diferencias contables entre los EE.UU. y los diferentes países en donde se localicen partes involucradas en las transacciones y el impacto que estas pudieran tener en la metodología de precios de transferencia propuesta;

- j) Una explicación de las diversas disposiciones o resoluciones relacionadas con la metodología (resoluciones de la corte, resoluciones particulares, deposiciones de tratados fiscales, etc.);
- k) Una declaración relativa a los procedimientos judiciales o administrativos anteriores o en vigor que se relacionan con la metodología propuesta.

***Información Específica:***

- a) Indicadores de rentabilidad pertinentes tales como margen bruto, margen sobre costos y gastos de operación, rendimiento sobre activos, etc.;
- b) Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos;
- c) Un análisis económico o estudio de las prácticas generales para determinar precios y funciones dentro de los mercados geográficos que cubrirá el APA;
- d) Una lista de competidores y en su caso, descripción de operaciones no controladas que pudieran ser comparables a la transacción por la cual se solicita el APA;
- e) Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados;
- f) Una descripción de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre los comparables independientes y la empresa solicitante;
- g) Una descripción de las posibles implicaciones colaterales que conforme a la Legislación de los EE.UU. pudieran presentarse (por ejemplo acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero).

**3.10.3 Periodo que Cubrirá el APA**

El contribuyente debe proponer el plazo por el cual el APA aplicaría, sin embargo este podría surtir efectos en el año en el cual se solicita y hasta por tres años más. En adición a lo anterior, el contribuyente puede solicitar su aplicación para años anteriores al cual el APA es solicitado.

Cabe mencionar que aún y cuando el contribuyente no solicite formalmente la aplicación del APA por años anteriores, las Autoridades de los EE.UU. podrán requerir su aplicación retroactiva.

### 3.10.4 Plazos de Presentación

La solicitud de APA debe presentarse no después del tiempo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta federal del primer año a ser cubierto por el APA. Para estos efectos la solicitud de APA se considerará presentada en la fecha en la que se realice el pago de derechos (“user fee”), en el entendido que la información general y específica deberá presentarse a más tardar 120 días posteriores al pago de los derechos.

### 3.10.5 Reporte Anual

Los contribuyentes que obtengan un APA, deberán presentar un reporte anual del estado que guarda el APA negociado. Esencialmente dichos reportes incluyen lo siguiente:

- ✓ La aplicación a las operaciones actuales de la metodología de precios de transferencia aprobada en el APA,
- ✓ Una descripción de incumplimiento material de las condiciones críticas y las razones de dicho incumplimiento,
- ✓ Un análisis detallado de los ajustes que deberán cubrir las partes involucradas en el APA, y la forma en que se llevarán a cabo,
- ✓ Cualquier otro asunto que sea adecuado para las circunstancias específicas del contribuyente.

### 3.10.6 Pago de Derechos

De acuerdo a lo comentado anteriormente, a continuación se muestran los importes en dólares de los EE.UU.A que un contribuyente debe cubrir por concepto de solicitud y obtención de un APA.

Ingresos brutos del contribuyente	Solicitud Original	Cada solicitud multilateral adicional	Renovaciones	Transacciones pequeñas
\$1 billón de o más	\$25,000	\$7,500	\$7,500	\$7,500
Menos de \$1 Billón pero más de \$100 millones	\$15,000	\$7,500	\$7,500	\$7,500
Menos de \$100 millones	\$5,000	\$5,000	\$5,000	\$5,000

Como se ha comentado anteriormente, los contribuyentes que soliciten el inicio de un procedimiento de APA en los EE.UU., tienen la opción de elegir si desean que su solicitud cubra otras jurisdicciones.

Solo si cada solicitud adicional involucra las mismas transacciones, abarca los mismos años y se propone la misma metodología de precios de transferencia.

Solo si los hechos, circunstancias, las condiciones críticas y la metodología propuesta no ha cambiado significativamente.

Para lo anterior, los contribuyentes deberán expresar claramente en la solicitud de APA su intención de extender dicho procedimiento a un ámbito bilateral o multilateral, caso en el que las autoridades de los EE.UU. buscarán, de conformidad con las disposiciones de Procedimiento Amistoso vigentes en el Tratado Fiscal de que se trate, llegar a un acuerdo con las Autoridades competentes de ese otro país sobre la metodología de precios de transferencia aplicable a las transacciones objeto de análisis.

Cabe resaltar que el objetivo principal que busca un contribuyente que requiere que las autoridades fiscales competentes de su país inicien un procedimiento amistoso sobre una solicitud de APA con sus contrapartes de otra jurisdicción, es evitar la doble imposición.

En este sentido, tanto las autoridades de los EE.UU., como OCDE han exaltado los beneficios de los APA'S bilaterales sobre los unilaterales, ya que bajo esta última figura no necesariamente se estarían resolviendo los problemas de doble tributación que se pudieran generar. Las autoridades fiscales de otros países no necesariamente aceptarían los términos de un APA unilateral.

Incluso existen países en los que no existe legislación o reglamentación para la obtención de APA'S, o bien limita la solicitud de APA'S unilaterales por lo que la única forma de acceder a este procedimiento es mediante un proceso bilateral.

Sin embargo, cuando un contribuyente solicita y obtiene un APA bilateral, los términos en los que este es resuelto, por definición, no generan circunstancia alguna de doble tributación para el contribuyente. En caso de que tuvieran que realizarse ajustes en algún país, estos son considerados en forma correlativa en el otro país en donde el APA fue negociado y obtenido.

En el caso de los EE.UU., el proceso de APA bilateral se lleva de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento de Ingresos 96-13, el cual establece los lineamientos a seguir, tanto para Autoridades Fiscales, como para los contribuyentes.

Cuando se solicita un procedimiento bilateral, la Oficina del Consejero Jurídico Adjunto para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro, quien como hemos comentado, es la autoridad competente para la

administración y ejecución del programa de APA'S, debe establecer contacto y coordinarse con la oficina del Comisionado Asistente para asuntos Internacionales ("Assistant Commissioner International") del Servicio de Rentas Internas para la resolución de dichos casos.

Ahora bien, desde el punto de vista procesal, el contribuyente deberá incluir en su solicitud de APA, cierta información específica establecida en el Procedimiento de Ingresos 96-13 y la cual incluye:

- ✓ Una referencia específica del tratado de que se trate así como las disposiciones del mismo que se invocan y por las cuales la solicitud es realizada;
- ✓ Los nombres, domicilios, números de identificación fiscal del contribuyente y de las partes involucradas en la solicitud, así como el número de identificación fiscal de las personas involucradas residentes en el extranjero;
- ✓ En documento por separado, el contribuyente debe declarar y otorgar su consentimiento para que su información sea mostrada a la autoridad competente del país de que se trate. Esta declaración debe estar fechada y firmada por una persona con autoridad de firmar declaraciones federales de impuestos del contribuyente.

Al llevarse a cabo este procedimiento al amparo de las disposiciones de Procedimiento Amistoso contenidas en los Tratados Fiscales, el acuerdo que eventualmente se logra alcanzar es un acuerdo entre Autoridades Competentes, por lo que si el contribuyente no aceptara los términos de dicho acuerdo, podrá retirar su solicitud de APA bilateral.

Lo anterior conlleva a que en los casos de APA'S bilaterales, las Autoridades y los contribuyentes deben estar en coordinación y comunicación constante.

Algunos países que no incluyen el concepto de APA'S en su legislación son: Argentina, Austria, Republica Checa, India, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Malasia, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania, Singapur, Sudáfrica, Suecia.

En los EE.UU. el Comisionado Asistente para Asuntos Internacionales es la Autoridad Competente para efectos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación.

## CAPÍTULO IV

### EFECTOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA

#### 4.1 Introducción a la Industria Maquiladora

La industria maquiladora ha sido pionera en la implementación y desarrollo de las reglas de precios de transferencia en México. Aunque existían algunos antecedentes en la legislación fiscal en México referente a la obligatoriedad de los contribuyentes a pactar sus ingresos y contraprestaciones entre partes relacionadas en condiciones de mercado, esta industria se constituyó en la práctica como el laboratorio de pruebas de aplicación de las reglas contemporáneas de precios de transferencias a partir de 1995. A pesar de que un par de años después se hizo obligatorio el cumplimiento de las reglas de precios de transferencia, a los contribuyentes distintos a las maquiladoras, las principales discusiones en esta materia en nuestro país entre contribuyentes, autoridades y asesores, durante el siguiente lustro, se referían a las maquiladoras. Por ello difícilmente se podrá comprender el desarrollo de los precios de transferencia en México si no se conoce la influencia que las maquiladoras han tenido en este ámbito.

Una maquiladora puede ser la corporación mexicana de ciento por ciento y ser controlada por extranjeros. El programa de maquila vigente se basa en lo estipulado por el Decreto para el Fomento y Operación de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX). Este programa establece la estructura operativa de las maquiladoras. El programa IMMEX otorga a una empresa una variedad de privilegios y obligaciones, sin embargo, en contrapartida, el gobierno mexicano vigila de cerca a las empresas que operan bajo este programa. Asimismo el gobierno mexicano es consciente del entorno internacional competitivo necesario para atraer operaciones de producción compartida y del clima de negocios necesarios para la atracción y retención de capital foráneo.

La industria maquiladora genera un valor agregado importante para la economía mexicana en un monto anual equivalente a más de dos mil millones de dólares así como empleos para más de un millón de personas en 2,783 plantas ubicadas en la zona fronteriza entre México y los Estados Unidos de América.

El programa de Maquila está regulado en el Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación desde 1983 en nuestro país y corresponde a la Administración de la Secretaría de Economía.



## **4.2 Definición de Maquila**

El término maquila se originó en España donde las primeras maquiladoras eran propietarias de molinos, las cuales cobraban por procesar el trigo proporcionando por los agricultores locales.

Actualmente maquila significa cualquier manufactura parcial, ensamble o empaque, llevado a cabo por alguna empresa que no sea el fabricante original. Sin embargo anteriormente la definición de maquila era la cuota u honorario que se cobraba por el servicio de molienda de grano que se hacía en los antiguos molinos.

## **4.3 Antecedentes de la industria maquiladora en México**

La industria maquiladora tuvo sus orígenes en un contexto BI-Nacional México. En el año 1942 se estableció el Programa Bracero, ante la necesidad de la economía norteamericana de contar con mano de obra agrícola, debida principalmente a su ingreso a la Segunda Guerra Mundial. Esto generó una gran movilización de braceros e indocumentados, generando el crecimiento acelerado de las ciudades fronterizas. En este sentido, cabe destacar que las tendencias del sistema capitalista internacional han tenido, mas influencia en la conformación socioeconómica de la franja fronteriza norte de México que nuestra política gubernamental.

Con este acuerdo se autorizó el envío de trabajadores mexicanos a los Estados Unidos, a cambio de un salario mínimo garantizado y de mejores condiciones laborales. No obstante lo anterior, al término de la 2ª. Guerra Mundial se produjo un desempleo masivo de trabajadores mexicanos, trayendo como consecuencia la operación llamada “Espaldas Mojadas”, consistente en la expulsión de los braceros, muchos de los cuales, ya no regresaron a sus lugares de origen, estableciéndose en la frontera. A raíz de esto, durante los años de 1954-1955, el Gobierno Mexicano tomó varias medidas para estabilizar la zona fronteriza, la cual se encontraba gravemente afectada debido al flujo y reflujo de los braceros. Este proceso continuó dándose hasta 1964, fecha en la que termina dicho programa.

Al ser cancelado el programa sin previo aviso por parte del gobierno norteamericano, alrededor de 200,000 personas quedaron súbitamente sin empleo. El gobierno mexicano trató de reanudar, sin éxito, el programa de trabajadores temporales. Debido a esta situación tan apremiante, el industrial Antonio J. Bermúdez contrató a la consultoría Arthur D. Little de México, S.A. (ADL) para estudiar la situación y recomendar una estrategia de desarrollo. El reporte fue emitido y "recomendó una estrategia basada en la creación de empleos que requirieran poca experiencia y bajo costo para servir al mercado estadounidense".

A través del Programa Nacional Fronterizo nace la industria maquiladora en nuestro país.

#### **4.4 Programa Nacional Fronterizo (PRONAF)**

El Programa Nacional Fronterizo, es una institución fundada en 1961 durante el mandato del presidente Adolfo López Mateos, y no obstante su dependencia con el Gobierno Federal, se consideró como una institución descentralizada. La razón por la cual se creó el citado programa, que respondió a la necesidad de elevar el nivel económico, urbanístico, funcional y cultural en todas las poblaciones fronterizas de México, tanto en la frontera norte con Estados Unidos como en la frontera sur con Guatemala.

Este proyecto trajo consigo la inversión de grandes sumas de dinero, otorgando con ello beneficios a ciudades de la frontera norte como Mexicali y Tijuana en Baja California Norte; Nogales en Sonora; Piedras Negras en Coahuila; Nuevo Laredo, Reynosa y Matamoros en Tamaulipas; y Ciudad Juárez en Chihuahua. En Ciudad Juárez podemos observar varias obras que se edificaron durante la era PRONAF, tal como son los casos de las urbanizaciones de algunas avenidas y puentes.

La frontera de México con Estados Unidos es una faja que comprende 2,597 kilómetros que van desde el Golfo de México hasta el Océano Pacífico, y abarca 6 estados mexicanos y 4 del lado americano.

En 1960, en la zona norte habitaban 5 millones de mexicanos. La frontera norte ha sido uno de los principales focos de atracción demográfica del país, lo que ha determinado, con el paso del tiempo una presión intensa sobre el mercado de trabajo. Otro elemento presente era que dicha población percibía un ingreso superior al promedio nacional y ejercía una intensa demanda de bienes y servicios, buena parte de los cuales adquiría en las ciudades fronterizas norteamericanas. Otro factor latente era la ocurrencia de millones de cruces internacionales, de los cerca del 40% eran norteamericanos. Podría suponerse que siendo vecinos del país más poderoso y rico de la Tierra, y con este intercambio tan intenso, se obtendrían grandes beneficios de orden económico. La realidad era distinta: el beneficio había sido para las poblaciones norteamericanas, con deterioro de la economía fronteriza mexicana.

##### **4.4.1 Objetivos del PRONAF**

Los objetivos básicos del Programa Nacional Fronterizo fueron desde un principio los siguientes:

- ✓ Elevar el nivel de vida de los habitantes de las regiones fronterizas, mejorando el ambiente en que viven y procurando conseguir que sus ingresos y con ello su economía, tengan la mayor estabilidad posible.
- ✓ Que el consumo de las regiones fronterizas se refleje en un importante incremento de la producción nacional, ampliando la capacidad de las industrias ya existentes y estableciéndose nuevas empresas industriales.

- ✓ Por cuantos medios sea posible, promover la creación de nuevas fuentes de ocupación en las regiones fronterizas; pero que la idea de abastecer con productos nacionales nuestro mercado, sea la meta principal.
- ✓ Transformar el ambiente de las poblaciones fronterizas creando atractivos culturales y recreativos, con la idea de estimular al máximo las corrientes turísticas, en particular el turismo familiar, lo que sólo podrá lograrse con un medio de orden y moralidad.
- ✓ Llevar a las zonas fronterizas toda la gama de la producción artesanal de las diversas regiones de nuestro país, destacando su indiscutible valor artístico.
- ✓ Al ofrecer nuestras artesanías, y en vista de que la frontera de nuestro país con Estados Unidos es a la vez frontera de América Latina, también ofrecer allí los productos de los países hermanos de Centro y Sudamérica.
- ✓ Cambiar la apariencia física de las poblaciones fronterizas en beneficio de la fama y buen nombre de México, ya que estas poblaciones constituyen las puertas de entrada a nuestro país y son la primera impresión que recibe tanto el mexicano que regresa a su patria, como el extranjero que nos visita. Esto tiene, además, el propósito deliberado de disminuir hasta borrar, los contrastes deprimentes y en ocasiones denigrantes, que han existido entre las poblaciones nuestras y las norteamericanas.
- ✓ El nivel cultural de la zona frontera debe ser objeto de una constante superación, poniendo especial interés en la preparación técnica de sus habitantes para aprovechar la habilidad innata del mexicano en las nuevas industrias que se establezcan. Además, debe arraigarse la población escolar mexicana para que no tenga necesidad de acudir a los planteles del lado estadounidense por falta de cupo en los nuestros.
- ✓ Poner atención especial en la exaltación de nuestros valores históricos, nuestro idioma, artes y folclore, con la idea de atraer estudiantes extranjeros que se interesen en adquirir esos conocimientos, y que en la actualidad acuden con ese fin a Acapulco, San Miguel de Allende y la Ciudad de México.
- ✓ Por cuantos medios sea posible, lograr que los productos de nuestra industria nacional concurren a las zonas fronterizas en condiciones adecuadas de máxima calidad, precios razonables, abastecimiento oportuno y suficiente. Sustituir importaciones, que por lo que respecta a nuestra balanza comercial y a nuestra balanza de pagos, equivale a llevar a cabo exportaciones.

Las autoridades de nuestro país, después del poco éxito obtenido con el Programa Nacional Fronterizo (PRONAF) (1961), decidieron iniciar el Programa de Industrialización de la Frontera Norte (PIFN).

## **¿Cuál fue la primera Maquiladora que se instaló en México?**

La primera planta ensambladora de México se estableció en 1960 en Tijuana. Hacía prendedores que eran exportados a Norteamérica y Europa. A continuación se prescribe la historia real acerca de la primera maquiladora que se instaló en México, misma que fue publicada en el Periódico Frontera de la Ciudad de Tijuana en su edición del día 11 del mes de julio de 2004 para celebrar el 115 aniversario de la ciudad.

La primera maquiladora en México empezó a operar en Tijuana en 1960 y una pieza clave para que esto sucediera fue el empresario, en aquel tiempo en ciernes, Enrique Mier y Terán. Tenía 19 años y había acudido a un convivio en Los Ángeles de California, en donde entablo una amena charla con uno de los individuos. Entre plática y plática el hombre le comentó que trabajaban en una fábrica donde se elaboraban brochetas para el cabello, lo cual a Mier y Terán le causo asombro y hasta risa.

Ante su reacción el hombre lo reto a que se quedara unos días más en la ciudad para mostrar la planta en donde se elaboraba y así fue. “Cuando acudí a la empresa me quede con la boca abierta”, mencionó “aquello era un salón grande y un negocio millonario y mientras observaba me empezó a trabajar la mente para encontrar la manera de desarrollo algo similar en Tijuana.

La gente que trabajaba en esa compañía ganaba seis veces más que los empleados en Tijuana y sentía la necesidad de buscar la manera de hacer algo parecido en Tijuana”, recordó.

Durante el recorrido por la planta conoció al dueño de ésta, Ken Reñiré, a quien le explico que en Tijuana los costos de producción serían más bajos y que se lo comprobaría llevándose unas maquinas descompuestas que ahí tenían. Ante los ojos incrédulos del empresario estadounidense, Mier y Terán subió la maquinaria a un camión y los transporto a Tijuana, donde una vez arregladas comenzó a trabajar con ellos.

La idea de operar una compañía similar en Tijuana agradó a Reiner, por lo que Mier y Terán pidió ayuda a su padre, Juan Mier y Terán para que negociara con este la preparación de la empresa en Tijuana.

Fue así como surgió Kaynar de México, que en un inicio estuvo ubicada en la Calle Madero, esquina con Bulevar Agua Caliente.

Elaboraban clips para el caballero que consistían en dos piezas de metal que eran ensambladas con la maquina disponible. Estos prendedores fueron muy usados por las mujeres para rizarse el pelo, ya que bastaba con ponerse los broches en mechadas de cabello mojados y al retirarlos, después de unas horas lucia ondulado.

La empresa comenzó con trece empleados en seis meses ya eran cuatrocientos, lo que hizo necesario que se buscara un local mas grande, que se encontró al fondo de lo que era el cine Bujazan, en la calle Constitución.

En el sistema de operación de este tipo de empresa el propietario era dueño de la maquinaria y la materia prima y compraba la mano de obra de los trabajadores, lo cual era nuevo en México.

Para poder operar Mier y Terán se entrenaba en el uso del equipo para después capacitar a los empleados, pero crecieron sin estructura y sin supervisores.

El 100% de la producción era enviada a la planta de Estados Unidos la cual distribuía la mayoría de la mercancía en su territorio, aunque además exportaba a Canadá y Europa.

En este tiempo había empresas parecidas en Hong Kong y Korea en donde se contrataba el servicio de manufactura, pero aun no era a gran escala y experimentaban con productos del ramo electrónico.

El nombre de “maquila” fue usado por que en España así le llamaban a los negocios en donde el granjero era dueño del grano y retenía la propiedad de harina que se producía, mientras pagaba por la mano de obra en el proceso de molienda del grano.

Después de Kaynar de México, Mier y Terán comenzó a trabajar en Electromex, una empresa dedicada a la fabricación de transistores, una de las primeras en abrir terreno en la electrónica.

#### **4.5 Importancia de la Industria maquiladora en México**

La industria maquiladora en México, ha tenido un papel importante en los últimos 39 años ya que ha contribuido a la creación de fuentes de empleo, fortalece la balanza comercial del país, a través de una mayor aportación neta de divisas; se ha constituido como uno de los motores más dinámicos para impulsar e incrementar competitividad internacional el desarrollo industrial y la transferencia de tecnología del país, así como hacer crecer la economía de los capitalistas.

Dadas las características poblacionales de México se beneficio de la abundancia de mano de obra utilizada en sus procesos productivos. La ubicación geográfica es factor determinante de inversión hacia la industria maquiladora, concentrada principalmente en la franja fronteriza norte, ofrece la ventaja en cuanto a los costos de transporte.

A partir de la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) observamos que existe una inversión directa, lo cual llevo al crecimiento del producto interno bruto, el consumo total y la formación brutal de capital, así que de cuatro mil trescientos ochenta y nueve millones de dólares en 1993, se incremento a diez mil novecientos setenta y tres en 1994. Sin embargo, el efecto comercial fue mayor por el lado de la importación que de la exportación por eso el TLC favoreció la llegada de maquiladoras extranjeras a México, las cuales debido a los bajos salarios intencionales que se pagan en nuestro país lo convierte en uno de los centros de mayor atracción para el gran capital transnacional. De esta forma, México se convirtió en un país maquilador.

La consolidación de este tipo de actividades en el mundo, ofrece a los países en desarrollo una buena opción para que a través de las operaciones de subcontratación internacional, sus productos compitan en los mercados externos. El esquema maquilador ha evolucionado desde operaciones simples de ensamble, a sofisticados métodos de manufactura que llenan los requerimientos de un producto, lo que ha permitido que las empresas maquiladoras que se han instalado en nuestro país, hayan solucionado aspectos de costos productivos que las posibilita para competir en mercados domésticos y mundiales.

La industria maquiladora se ubica principalmente en los estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Chihuahua, Coahuila, Durango, Jalisco, Nayarit, Nuevo León, San Luis Potosí, Sonora, Tamaulipas, Yucatán y Zacatecas.

La actividad maquiladora de exportación en el país ha adquirido importancia, puesto que ha permitido a México tener una participación creciente en los mercados internacionales y una capacitación constante para los trabajadores que se emplean en este tipo de industrias.

#### **4.6 Tipos de maquiladoras**

Con el tiempo, el modelo original de la industria maquiladora ha experimentado ciertas modificaciones, volviéndose en ciertos casos muy flexibles a las estrategias de negocio de las empresas matrices extranjeras de las maquiladoras. En ocasiones, algunos corporativos decidieron no únicamente utilizar a la maquiladora como un centro de ensamble, sino como una entidad que pudiera servir para colocar productos terminados en México (por medio de la compra de materia prima) o bien, con ciertas actividades de diseño e ingeniería y, en ocasiones, con importantes avances para aplicación de conocimientos técnicos en el proceso de manufactura. En otros casos, la decisión de inversión se orienta a establecer una empresa que realice actividades sencillas de ensamble. Por lo tanto, para tener una mejor aproximación del tipo de maquiladoras, a continuación se presenta una clasificación generalmente aceptada de los diferentes tipos de maquiladoras:

- ✓ **Maquiladora de primera generación.** Este tipo de empresas son intensivas en el uso de mano de obra. Este tipo de maquiladoras desarrollan actividades de ensamble y manufactura básica, y su competitividad se fundamenta en salarios relativamente bajos.
- ✓ **Maquiladora de segunda generación.** En esta clasificación se encuentran aquellos establecimientos que también requieren de un uso intensivo de mano de obra. Sin embargo, esta mano de obra cuenta con una mayor calificación, por lo que estas maquiladoras tienen la capacidad de desarrollar procesos con un mayor nivel tecnológico y, a su vez, cuentan con una mayor independencia con respecto a su casa matriz, para decidir acerca de los procesos de producción, descripciones de puestos y una mayor parte de ingenieros y técnicos en cada etapa de la producción. Su competitividad radica, además de

salarios competitivos, en la mejora constante de los procesos de producción y organización del trabajo.

- ✓ **Maquiladora de tercera generación.** Este tipo de empresas son intensivas en conocimiento y, por lo tanto, no orientan su principal actividad al ensamble o a la manufactura de forma directa, sino que incorporan en sus funciones actividades de diseño, investigación y desarrollo. Estas entidades emplean personal de mayor calificación. La competitividad de las mismas radica en el desarrollo de habilidades de ingeniería, tecnología y la estrecha coordinación con otras instalaciones de manufactura pertenecientes a la misma cadena de valor.

#### 4.7 ¿En que consiste el programa de maquila?

Por operación de maquila se entiende al proceso de elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación.

El programa de maquila otorga principalmente los siguientes beneficios;

A. Importar temporalmente las siguientes mercancías;

1. Hasta por dos años:

- a) Materias primas y auxiliares, envases, material de empaque, etiquetas y folletos necesarios para el proceso productivo.
- b) Cajas de tráiler y contenedores.

2. Por el termino de vigencia del programa de maquila:

- a) Herramientas, equipos y accesorios de producción, seguridad e higiene y prevención de contaminación. Manuales de trabajo y planos industriales y equipo para telecomunicación y computo.
- b) Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones necesarios para el proceso productivo, capacitación de personal y desarrollo administrativo.

B. Deberán realizar ventas anuales al exterior por un valor superior a los 500 mil dólares de los Estados Unidos de América, o bien, facturen exportaciones de cuando menos 10% de su facturación total.

#### **4.8 Objetivos del Programa de Maquiladoras**

El programa de maquiladoras tenía cuatro objetivos principales:

- ✓ Absorber el exceso de mano de obra en las zonas fronterizas y fomentar las exportaciones mexicanas.
- ✓ Generar divisas extranjeras con la finalidad de mejorar la balanza de pagos mexicana.
- ✓ Atraer a México la inversión extranjera de capital y tecnología con la finalidad de fomentar una estructura industrial eficiente.
- ✓ Evitar la migración de connacionales establecidos en las regiones fronterizas.

#### **4.9 Estructura Operativa**

Una maquiladora es una corporación mexicana que opera bajo un régimen aduanero especial que permite a la maquiladora importar temporalmente la materia prima a México en una modalidad libre de impuestos, siempre que se cumplan con las disposiciones de los tratados de libre comercio y acuerdos económicos internacionales de los que México forma parte.

Este beneficio aduanero puede hacerse extensivo también a la maquinaria, equipo, refacciones y otros artículos requeridos para el ensamble, manufactura o reparación de los bienes finales y su exportación subsiguiente. El Programa de Maquila y la Ley Aduanera mexicana limitan el tiempo en que los bienes pueden permanecer en México bajo el régimen temporal. Después de que los bienes hayan sido importados a México, éstos deben ser exportados al extranjero o bien, importados de manera definitiva para permanecer en el territorio mexicano de manera permanente.

Las importaciones temporales ocurren al cumplir con los actos, y formalidades del despacho aduanero, lo cual incluye la determinación de impuestos al comercio exterior, así como los demás impuestos aplicables. También existe la opción para que los bienes puedan ser vendidos en el mercado mexicano.

Al recibir la aprobación de la Secretaría de Economía, las maquiladoras pueden importar bienes para que permanezcan en México en el régimen aduanero temporal por el periodo indicado a continuación:

1. Por un periodo de hasta 18 meses:
  - ✓ Combustible, lubricantes y otros materiales que serán consumidos en el proceso de producción de mercancía para exportación.
  - ✓ Materia prima, partes y componentes que serán utilizados por completo en el proceso de producción de mercancía para exportación.



- ✓ Material de empaque.

- ✓ Etiquetas y folletos.

2. Por un periodo de hasta dos años:

- ✓ Contenedores y cajas de tráilers.

3. Por la vigencia del programa de maquila o exportación, en los siguientes casos:

- ✓ Maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinados al proceso productivo.

- ✓ Equipos y aparatos para el control de la contaminación; la investigación o capacitación de seguridad industrial, telecomunicación y cómputo, laboratorio, medición, prueba de productos y control de calidad, y aquéllos que intervengan en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación y otros vinculados con el proceso productivo.

- ✓ Equipo de desarrollo administrativo.

#### **4.10 Estructuras de operación comúnmente utilizadas en México**

Las maquiladoras por lo general se pueden estructurar de la siguiente forma:

##### **Subcontratista**

El empresario extranjero puede contratar a un subcontratista mexicano para que ensamble o procese sus materias primas, partes o componentes y pague por los servicios por hora y por pieza producida como si estuviera en su propio país. El subcontratista mexicano normalmente se hará responsable de todas las obligaciones fiscales, aduanales y prestará el servicio en forma completa, la materia prima puede ser proporcionada por el empresario extranjero, o bien, propiedad del subcontratista.

##### **Operador Shelter o Plan de Albergue**

Un operador Shelter o plan de albergue puede dar, como su nombre lo indica, albergue a las líneas de producción propiedad del empresario extranjero, proveyendo la planta, el soporte técnico y el administrativo; el empresario extranjero proveerá la materia prima, pagará por la mano de obra y ejercerá el control de calidad de la

producción. El operador del Plan del Albergue se hará cargo del pago de los impuestos y todo el papeleo relacionado con aduanas.

### **Subsidiaria**

Ésta es la forma más utilizada en este sector: aquí todas las decisiones se toman desde el corporativo extranjero tales como seleccionar el punto de la inversión o renta o compra del edificio industrial, importar la maquinaria y el equipo para el proceso industrial en forma temporal (sin pago de impuestos), en este tipo de operación la dirección de la planta y el área de producción recae normalmente en extranjeros a quienes el gobierno les otorga permiso de trabajo con requisitos mínimos.

## **4.11 Modos de operación**

Las operaciones de maquila pueden ser realizadas bajo una amplia gama de marcos operativos. La elección de una modalidad particular depende varios factores, entre los que se encuentran el grado de control deseado por el inversionista, el riesgo que está dispuesto a asumir, el tamaño de la operación, etc. Existen diversas modalidades para operar en México al amparo de varios tipos de programa de maquila. Uno de los tipos de programas se describe a continuación:

### **Tipos de programa IMMEX (Decreto para el Fomento y Operación de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación)**

El Decreto IMMEX es un instrumento que permite a los productores de mercancías destinadas a la exportación, entre otros beneficios, importar temporalmente bienes necesarios para ser utilizados en la transformación, elaboración y/o reparación de productos de exportación, sin cubrir el pago del impuesto al valor agregado, así como de los impuestos al comercio exterior. Los beneficios anteriores se encuentran condicionados a que el importador cumpla con las disposiciones señaladas en los tratados internacionales de los que México forma parte. El Decreto IMMEX incluye aquellas actividades de servicio que tengan como finalidad la exportación o apoyar a esta actividad.

Con la entrada en vigor del Decreto IMMEX se abrogaron los Decretos IME y el Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX), que se conjuntaron en el programa IMMEX. De esta forma, a pesar de que el término “maquiladora” fue preservado, los programas emitidos en el pasado a las empresas bajo los Decretos IME y PITEX, así como aquellos emitidos en el futuro bajo el nuevo decreto serán conocidos como programas IMMEX. El Decreto IMMEX fue redactado en forma tal que se preservan las reglas fiscales para las empresas que operan bajo la modalidad de maquiladora. Por otro lado, las empresas que operaban con el programa PITEX y que al igual que las maquiladoras son consideradas ahora como empresas IMMEX, se encuentran limitadas para acceder a las reglas fiscales aplicables a las empresas maquiladoras.

El Decreto IMMEX estableció las siguientes modalidades de una empresa con registro IMMEX:

- ✓ **Industrial.** Este programa se refiere a las empresas mexicanas que realicen un proceso industrial de elaboración o transformación de mercancías con el propósito de exportar bienes. Este modo de operación es el más común para las empresas extranjeras que establecen operaciones de plantas gemelas en México.
  
- ✓ **Servicios.** Este programa se refiere a una empresa mexicana que obtiene el programa de operación de maquila bajo el cual sus actividades consisten en proporcionar servicios relacionados a la exportación, o en ciertos casos, asesoría a la exportación y servicios de consultoría. Estas actividades de servicio también pueden ser proporcionadas a otras maquiladoras o bien a compañías con programas de importación temporal para exportación de artículos.
  
- ✓ **Albergue.** Este programa se refiere a una empresa mexicana que obtiene un programa de maquiladora con el cual las empresas extranjeras proporcionan la tecnología y la materia productiva sin operarlos. Una empresa mexicana puede dar albergue a la producción de una o varias empresas extranjeras al proporcionar a éstas con una línea de manufactura, así como de recursos humanos y servicios administrativos. La corporación extranjera puede facilitar tecnología y material productivo, sin operar directamente el programa. La compensación por los servicios realizados en la compañía albergue son generalmente calculados por hora o por piezas producidas. Estas operaciones le dan oportunidad a la empresa extranjera a familiarizarse con las operaciones de maquila antes de realizar una inversión directa completa, puesto que el operador puede proveer a las empresas extranjeras cualquiera de los siguientes servicios:
  1. Uso de la planta de manufactura.
  2. Recursos humanos y manejo de relaciones industriales.
  3. Transportación de la frontera México y los Estados Unidos de América a la planta mexicana y viceversa.
  4. Servicios relacionados con el departamento de importación y exportación de la maquiladora.
  5. Administración general, incluyendo servicios contables y fiscales.
  
- ✓ **Controladora de empresas.** Es cuando en un mismo programa se integran las operaciones de manufactura de una empresa certificada denominada controladora y una o más sociedades controladas.

Asimismo, se añade una nueva modalidad denominada como “terciarización”, exclusiva para compañías que cuente con autorización como “Empresa Certificada” otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Esta figura busca dar respuesta a nuevas necesidades de negocios, como es el caso de outsourcing, actividad que ha cobrado relevancia en el mundo, misma que permite que las compañías separen sus actividades en unidades de negocios distintas y no por ello dejen de tener la posibilidad de considerarse como empresas manufactureras para todos los beneficios que son exclusivos para este tipo de empresas.

#### **4.12 Importancia de la IMMEX**

La industria maquiladora ha evolucionado hasta convertirse en un puntal de la economía nacional contribuyendo con el 44% del valor de las exportaciones totales de nuestro país.

Contribuye con un estimado del 1.8% PIB, en México existen actualmente 2,783 empresas maquiladoras, dan empleo a más de 1 millón 250 mil trabajadores, de los cuales, 78% son obreros, 14% son técnicos de producción, y 8 % son administrativos, por cada empleo generado en la industria maquiladora se generan 3 indirectos, registran ventas promedio mensual de 9 mil millones de dólares, y en materia de importaciones de 7 mil millones de dólares.

Hoy en día, la complejidad y magnitud de la Industria Maquiladora de Exportación genera un impacto positivo que tiene vinculación con:

- ✓ Desarrollo e infraestructura regional;
- ✓ Empleo formal, respeto pleno a derechos constitucionales de trabajadores y nueva cultura laboral;
- ✓ Diversificación de la inversión extranjera y transferencia de tecnología;
- ✓ Desarrollo social vía trabajo productivo y mano de obra calificada;
- ✓ Industria limpia y desarrollo sustentable.

#### **4.13 Competitividad (CLAVE)**

En estos momentos, la Industria Maquiladora de México compite contra varios países, China, con inmensos recursos, mano de obra calificada y barata, incentivos y subsidios, los asiáticos emergentes, Tailandia, Malasia, y los latinoamericanos oferentes, principalmente Centroamérica.

#### 4.14 Nuevos retos de la IMMEX

Al menos existen cuatro aspectos que hacen muy atractivo el establecimiento de Industrias Maquiladoras en México:

- ✓ Capacidad de Infraestructura en servicios y comunicaciones
- ✓ Su situación geográfica y cercanía a mercados industriales comerciales
- ✓ Cercanía a ciudades norteamericanas importantes, lo que permite un fácil acceso y el establecimiento de plantas generales
- ✓ Mano de obra calificada y estabilidad laboral

Pero también existen retos. Uno de ellos consiste en integrar a la Industria Maquiladora al resto de las actividades económicas y convertirlas en motor del desarrollo regional. Para lo anterior se requiere que la planta industrial de las diversas regiones en que opera este tipo de empresas, incremente de manera sustancial la calidad, y en general, la competitividad de su oferta de insumos.

Como todos sabemos, la importancia de la maquiladora en los ámbitos interno y externo no deriva tan solo de sus posibilidades de generación de divisas y ocupación de mano de obra; más aun, deviene del papel que ocupa en el desarrollo futuro del país, a partir de su condición actual que le confiere amplias posibilidades para exigirse como uno de los instrumentos esenciales para poyar el proyecto exportador de la Industria Nacional en su conjunto.

En ello se juegan sobre todo nuestras posibilidades de conformar un crecimiento equilibrado entre sectores y regiones, pero además, se facilita el acceso en términos crecientes de calidad y eficiencia de las manufacturas mexicanas en mercados internacionales competitivos.

Factores como la liberación comercial, la nueva reglamentación sobre inversión extranjera, el nuevo decreto para el fomento y operación de la Industria Maquiladora de Exportación, la creciente orientación de las actividades productivas para favorecer el desarrollo regional, implican para la empresa maquiladora un nuevo escenario de acción, para el que es propicio y conveniente incrementar sus niveles de integración nacional.

Lo anterior se puede conseguir por medio de la atracción de avances tecnológicos, la subcontratación de procesos industriales, la conversión con empresas mexicanas, y muy especialmente, la adquisición de insumos nacionales.

Por último, pero no por ello menos importante del potencial maquilador, estriba en la especialización productiva y en la adversidad de productos intermedios o de ensamble de productos finales, que se desprenden de la creciente concurrencia nacional e internacional hacia la subcontratación.

#### **4.15 Ventajas de la IMMEX**

La industria maquiladora opera al amparo de un sistema aduanal simplificado de importaciones temporales, las empresas deben contar con el Programa de Maquila de Exportación, documento legal expedido por la Secretaría de Economía; además cuenta con la ventaja de operar prácticamente sin restricción alguna en cuanto a la composición de su inversión extranjera directa y con libertad absoluta para utilizar insumos nacionales o de importación sin requisitos o cuotas de integración nacional.

Por lo demás, cabe citar que entre 1981 y 1989, esta industria tuvo un incremento siempre mayor que el resto de la industria manufacturera nacional, pues si acumulamos la expansión de esos nueve años, la maquila creció en 350 por ciento mientras que el resto de los sectores afines lo hizo en solo 10 por ciento para ese mismo período.

A partir de que el país adopta un modelo de desarrollo basado en una lógica de liberación económica, tanto la promoción de las exportaciones, como la captación de inversión extranjera se constituyen como importantes estrategias de crecimiento.

Resulta interesante indicar que la Industria Maquiladora de Exportación en México sigue una dinámica económica distinta del resto de la planta industrial. Esta actividad depende en mayor medida del ciclo económico estadounidense, puesto que la mayor promoción de la inversión en maquiladoras la hacen empresas norteamericanas, de estas, provienen casi el total de los insumos y producción se orienta dicho mercado.

La planta industrial maquiladora sufrió de evidentes transformaciones en su estructura hacia mediados de la década pasada. El crecimiento en la década de los años noventa fue notoriamente más dinámico, respecto a los primeros años, por lo que se hizo patente un relativo desplazamiento de empresas maquiladoras hacia regiones no fronterizas.

Asimismo, se modificó la estructura del personal ocupado, creció proporcionalmente más el personal masculino, los técnicos y los empleados administrativos, aspecto que pone de manifiesto la virtual transición de procesos industriales sencillos a procesos productivos técnicamente más complejos.

Tema importante en el contexto nacional, son las exportaciones de empresas maquiladoras, pues han contribuido a reducir el déficit en la cuenta corriente. Sin embargo, también se pone de relieve que las importaciones de insumos son bastante altas.

#### **4.16 Problemáticas de la IMMEX**

##### **Retos frente al mercado Internacional**

En este contexto, la industria maquiladora de México está pasando por varios problemas y retos al mercado internacional, los más importantes son; la pérdida de competitividad particularmente en la Frontera Norte, el deterioro de la dinámica de inversiones en la industria, como consecuencia de la falta de certidumbre jurídica, la incertidumbre fiscal, la sobre regulación para la industria y la falta de proveedores nacionales certificados.

##### **Ajustes en Materia Fiscal**

Equiparación de contrabando con Delincuencia Organizada (Arts. 103 y 105 del CFF), y eliminar la incertidumbre jurídica que ocasiona el actual texto al considerar como defraudación fiscal o asimilable, errores de tipo básicamente administrativo, que tienen que ver con la operación cotidiana de la IMMEX.

##### **Modernización del sistema aduanero**

Es necesaria una modernización del sistema aduanero, para eliminar la sobre regulación, y hacer mas dinámicos los procedimientos, de la misma manera se necesitan vías de accesos más ágiles a las aduanas respecto de la entrada de insumos y salida de productos manufacturados.

##### **Energía**

En materia de energía la IMMEX necesita, energía eléctrica y combustible a niveles de competencia internacional, y dotar de un mayor presupuesto a la Comisión Federal de Electricidad, para la infraestructura y no incrementar los costos a las empresas.

##### **Legislación**

En materia de legislación se debe impulsar una reforma laboral de la Ley Federal del Trabajo, en materia de Seguridad Social (IMSS), es necesario que las aportaciones Obrero-Patronales, sean reflejadas en beneficio directo a los derechohabientes, en servicios de atención medica, así como las infraestructura correspondiente como son, hospitales especializados , clínicas, etc.

Para el caso de la vivienda del trabajador de la industria (INFONAVIT), que haya mayor transparencia de los recursos que recibe el instituto por concepto de aportaciones patronales, ya que no se ven reflejados los beneficios del trabajador.

## **Educación**

Se requiere que las universidades y tecnológicos actualicen sus programas de estudios y que sus carreras sean acordes con las necesidades de la región fronteriza, ya que la industria esta modernizándose y cambiando de vocación en esta zona, debido a la instalación de plantas con procesos que utilizan tecnologías más avanzadas, como lo son la industria aeroespacial, medica, bioquímica, etc.

### **4.17 Análisis del Nuevo Decreto para el Fomento de la IMMEX**

La exposición de motivos del proyecto de modificaciones al Decreto claramente establece que es deseable la unificación de los programas para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Maquiladora) y el que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX), ya que ambos esquemas convergieron en cuanto a facilidades administrativas, beneficios fiscales y ventajas arancelarias, mencionando textualmente que “... la única diferencia que hoy en día existe entre ambos esquemas es en el tratamiento fiscal, en cuanto a impuesto sobre la renta, que reciben sólo las Maquilas relacionadas con empresas extranjeras, y las empresas pueden transitar de un programa a otro sin mayor restricción alguna;”

La propia exposición de motivos del proyecto de Decreto hizo patente la necesidad de que dicho proceso de unificación no pusiera en riesgo la continuidad de las disposiciones fiscales que actualmente son aplicables a las empresas maquiladoras y por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico y del Servicio de Administración Tributaria la necesidad de que dichos beneficios no se extendieran a otros sectores para los cuales no habían sido originalmente diseñados.

El proyecto de modificaciones al Decreto trae un nuevo concepto que pretende subsumir a las maquiladoras y PITEX bajo el mismo: Industria Manufacturera de Exportación. Sin embargo, se encontró con la problemática de que diversos ordenamientos legales contienen el concepto de maquiladora, por lo que se optó en cambiarle el nombre al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación por el de “Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación”.

Existen diversas disposiciones fiscales para el régimen fiscal aplicable a las maquiladoras, como las siguientes:

- ✓ Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; se otorga una exención de Establecimiento Permanente a residentes en el extranjero que contraten con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada. Esta exención esta condicionada a:



- a) Que el residente en el extranjero resida en un país con el que México haya celebrado un tratado para evitar la doble imposición fiscal y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con dicho tratado, y
  - b) Que las empresas que llevan a cabo la operación de maquila cumplan con lo dispuesto en el artículo 216-Bis de la LISR.
- 
- ✓ Por los ejercicios de 2004 a 2007, las empresas maquiladoras bajo programa de albergue podrán considerar que no tienen establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que realicen al amparo del programa autorizado por la Secretaría de Economía, cuando dichas actividades utilicen activos de un residente en el extranjero. Adicionalmente mediante disposiciones transitorias para 2006, se establece que lo anterior será aplicable hasta el ejercicio fiscal de 2011, siempre que la empresa maquiladora bajo el programa de albergue informe, a más tardar en el mes de febrero de cada año, el importe de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior.
  - ✓ 3) Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los servicios de maquila y submaquila proporcionados por residentes en el país a residentes en el extranjero podrán considerarse exportados, y por lo tanto sujetos la tasa de 0% de IVA, cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados.
  - ✓ 4) Para los efectos de decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican publicado el día 30 de Octubre de 2003, se exime parcialmente del pago del impuesto sobre la renta a los contribuyentes a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en una cantidad calculada de conformidad con dicho decreto.

El 16 de Octubre de 2006 se publicó en la página de COFEMER la más reciente versión del proyecto de modificaciones al Decreto. De dicha publicación, los artículos relevantes para el análisis fiscal relativo a los conceptos antes mencionados, desglosamos únicamente los siguientes:

- ✓ **“ARTÍCULO 1.** El presente Decreto tiene por objeto fomentar y otorgar facilidades a las empresas manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación para realizar procesos industriales o de servicios a mercancías de exportación y para la prestación de servicios de exportación.”
- ✓ **“ARTÍCULO 2.** Para los efectos del presente Decreto se entiende por:  
Operación de manufactura o maquila, al proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación o a la prestación de servicios de exportación”.

- ✓ **“ARTÍCULO 33.** Para los efectos del último párrafo del artículo 2º. De la Ley del Impuesto sobre la Renta, la operación de maquila a que se refiere el artículo 2, fracción III del presente Decreto, es la que, con inventarios y otros bienes suministrados directa o indirectamente por un residente en el extranjero con el que tengan celebrado el contrato de maquila, realicen la transformación, elaboración o reparación de los mismos, o bien cuando con estos se presten servicios. Las maquiladoras deberán, además, reunir los requisitos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 2o. de la citada ley.

Las empresas que realicen la operación de maquila a que se refiere el párrafo anterior podrán utilizar en sus procesos productivos ya descritos, bienes nacionales o extranjeros que no sean importados temporalmente. Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considerará operación de maquila, a la operación de manufactura que las empresas con Programa realicen al amparo del presente Decreto y se considerará operación de submaquila a la operación de submanufactura que se realice en términos de este Decreto.

Las empresas con Programa que exporten mercancías tendrán derecho a la devolución del impuesto al valor agregado cuando obtengan saldo a favor en sus declaraciones, en un plazo que no excederá de 20 días hábiles, excepto en el caso del artículo 6, fracción IX del presente Decreto cuya devolución será en un plazo que no excederá de cinco días hábiles; siempre que cumplan con lo establecido por el SAT, mediante Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.”

Además, el proyecto añade la enumeración casuística de disposiciones que se deben correlacionar con el nuevo concepto de industria manufacturera:

- ✓ **TERCERO.** Las referencias en las leyes, reglamentos, acuerdos, reglas y demás disposiciones de carácter general a los siguientes conceptos se entenderán hechas a:
  1. Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación y al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, al presente Decreto.
  2. Operación de maquila, a operación de manufactura en los términos del presente Decreto.
  3. Submaquila, a operación de submanufactura en los términos del presente Decreto.
  4. Maquiladora o maquiladora de exportación, a las empresas que cuenten con programa autorizado en los términos del presente Decreto.
  5. Programa de maquila o de exportación autorizado por la Secretaría de Economía, programas autorizados, programa de maquila o de exportación, programas de maquila o exportación, a los programas autorizados en los términos del presente Decreto.
  6. Empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, a la persona moral titular de un programa autorizado en los términos del presente Decreto.

7. Maquiladora que desarrolle programas de albergue, a las empresas que cuenten con programa autorizado en los términos del presente Decreto, bajo la modalidad a que se refiere del artículo 3, fracción IV del presente Decreto.”

#### **4.18 Beneficios del programa de maquila**

Los principales beneficios a una empresa extranjera que opera bajo el régimen de maquiladora se pueden resumir en los siguientes:

- ✓ Acceso a una fuerza laboral de bajo costo y semi-calificada.
- ✓ Proximidad al mercado estadounidense, lo que permite, entre otros beneficios, disminuir los costos de transportación, incrementar la rotación de inventario y facilitar el incremento de capacidad para responder a cambios en el mercado.
- ✓ Posibilidad de los extranjeros a ser propietarios, lo que permite supervisión en el sitio, asistencia técnica y gestión por la compañía tenedora. Asimismo, tratos preferenciales por parte de aduana, tales como el derecho a declarar reportes consolidados semanales de importación y exportación.
- ✓ Gastos aduanales pagados a costos fijos menores para materia prima y de 1.76 por millar para activos de maquinaria y equipo.
- ✓ Trato preferencial de migración para personal extranjero.
- ✓ Los productos maquilados importados a los Estados Unidos de América reciben tratamiento aduanal preferencial bajo ciertas condiciones. En la mayoría de los casos, el arancel es calculado en base el valor agregado a los productos en México.
- ✓ La posibilidad de vender en México.

El programa de maquila es ideal para:

- ✓ Actividades intensivas en mano de obra que optimizan sus costos de manufactura al utilizar mano de obra mexicana.
- ✓ Industria “ligera” (electrónicos, textiles, partes automotrices, juguetes, etc.), en los cuales los costos de flete y transporte no cancelan los beneficios obtenidos.

- ✓ Acuerdos e cadena productiva, en función a la tendencia internacional de pactos mundiales de cadenas productivas.

La operación de maquila convencional (maquiladora de primera generación) consiste en operaciones manuales de rutina. La tendencia reciente dentro de la industria ha producido un número importante de ambiciosos proyectos con actividades de ensamble o manufactura sofisticados. En algunos casos, se han transferido a México, parcialmente, actividades de investigación y desarrollo para facilitar la cooperación y comunicación entre el proceso de producción y los departamentos de ingeniería. (Maquiladoras de segunda y tercera generación.)

#### **4.19 Establecimiento de una operación de maquila**

La empresa mexicana queda automáticamente registrada ante el Registro Nacional de la Industria Maquiladora al obtener el programa de operación de maquila de la Secretaría de Economía. El registro y el programa son válidos por un periodo anual, siempre que a fines de cada mes de mayo se cumpla con la prestación del reporte anual de operaciones al comercio exterior.

#### **4.20 Otros requerimientos**

La reglamentación aduanera requiere el uso de un software especial con el propósito de registrar y controlar los inventarios. La legislación que rige la operación de empresas maquiladoras requiere que todos los activos que ingresan a México deben ser contabilizados, independientemente de que si estos son componentes sujetos a ensamble y retorno al extranjero o con maquinaria y equipo para utilizarse en el proceso de ensamble. El pedimento de importación es el único documento que proporciona pruebas del valor del bien y su estancia legítima en México. Tanto la Ley Aduanera como el Código Fiscal de la Federación consideran al pedimento como el documento que soporta la tenencia e importación legal de la mercancía extranjera.

La Ley Aduanera establece requerimientos estrictos de documentación y control de inventarios físicos sobre cualquier bien importado temporalmente, puesto que los bienes han sido introducidos bajo un esquema libre de impuestos y aranceles. Una característica importante de las actividades administrativas de la maquiladora son las labores de importación/exportación.

Las autoridades aduaneras establecen requerimientos obligatorios mínimos que el software utilizado debe cumplir. Los requerimientos más importantes del sistema son:

- ✓ Preparación de reportes confiables.
- ✓ Control de número de parte de los inventarios.

- ✓ Rastreo por parte de número de materiales enviados hacia y desde la empresa maquiladora.
- ✓ Registro de la cantidad de desechos.
- ✓ Cantidad, origen, valor y peso de la mercancía.
- ✓ Clasificación arancelaria.
- ✓ Fecha de importación y exportación de la mercancía utilizada en la realización de las operaciones de maquila.

#### **4.21 Esquema fiscal de las maquiladoras**

Ciertas reglas fiscales se aplican a las operaciones de maquila, como el establecimiento permanente en México de una parte relacionada extranjera y el IVA. La política fiscal mexicana reciente ha consistido en el establecimiento de acuerdos de cooperación en materia fiscal, comercial, etc., con los países que intervienen en México. Estos acuerdos tienen un efecto directo en las operaciones de las empresas maquiladoras.

## CAPÍTULO V

### EL PROBLEMA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA

#### 5.1 Antecedentes del Establecimiento Permanente (EP)

El concepto se crea ante la necesidad de definir las facultades potestativas de un estado cuando sus residentes desarrollan actividades de negocios en otro estado distinto o bien residentes de otro estado realizan negocios en su territorio a través de un lugar fijo.

Este nace como respuesta ante la circunstancia en que dos estados ejerzan su soberanía tributaria sobre un mismo sujeto y respecto de un mismo objeto; lo que origina naturalmente problemas de doble tributación. Lo anterior se ejemplifica en el caso en que un residente de un estado desarrolle actividades empresariales en otro Estado a través de un lugar fijo. Ante esta situación el estado del que es residente la persona, aplicara su facultad potestativa sobre este sujeto en base al principio de residencia y sobre el objeto que serían las utilidades generadas por las actividades comerciales en el otro estado extranjero (renta mundial).

Por su parte el estado extranjero también aplicara su facultad potestativa al sujeto con base en el principio de fuente de riqueza sobre el mismo objeto de las actividades generadas por las actividades comerciales realizadas en su territorio. Ante este hecho como señalamos dicho sujeto y objeto estarían gravados en dos ocasiones, existiendo una doble tributación.

Sobre un contexto Internacional esta problemática ha sido resuelta a través de la celebración de tratados internacionales, en los cuales se establece la potestad tributaria de los estados participantes en adición a lo estipulado por su legislación doméstica.

#### 5.2 Concepto de Establecimiento Permanente

Actualmente el establecimiento permanente es el Standard para determinar cierta relación con un país sobre actividades específicas. Las naciones gravan al establecimiento permanente de manera particularizada, el estado mexicano en sus regulaciones fiscales utiliza este concepto. La Ley del Impuesto Sobre la Renta nos da la definición oficial del establecimiento permanente actual en su artículo 2°:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

La característica básica de esta definición es la palabra lugar, la cual según la Real Academia se define como: “Espacio ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo cualquiera”. Entonces tomando en cuenta el concepto de lugar proporcionado por la Real Academia la definición de establecimiento permanente se refiere a una característica física, lo que cuestionaría el uso de espacio virtual conforme al concepto actual.

La legislación del estado mexicano referente al establecimiento permanente depende mucho de las propuestas de la OCDE, organismo al que pertenece México. De hecho la propuesta de la OCDE para gravar al comercio electrónico es el más aceptado y al mismo tiempo la más criticada.

### **5.3 Establecimiento permanente**

Establecimiento permanente se refiere a la situación en la cual un residente de un país lleva a cabo actividades de negocio en otros países a través de un lugar fijo de negocios de modo permanente. Estos países tienen el derecho de obtener una parte razonable del ingreso de las actividades de negocio de la empresa a través del gravamen del ingreso asignado a las actividades en su territorio. Según la LISR que entró en vigor el 1 de Enero de 2000, la mayoría de las operaciones de maquila son consideradas establecimientos permanentes de sus partes relacionadas en el extranjero.

El Convenio entre los Gobiernos de México y los Estados Unidos de América para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de Impuestos Sobre la Renta (el Convenio), en el párrafo 5 b) del artículo 5, está dirigido a considerar una maquiladora como un establecimiento permanente. El convenio considera a un residente de los Estados Unidos de América como tal cuando la persona (no un agente independiente) habitualmente realiza actividades en México. Estas actividades pueden ser referentes a bienes o mercancía mantenida en México por el no-residente. Este proceso puede ser realizado utilizando los activos proporcionados, directa o indirectamente, por el no residente o cualquier empresa asociada.

Es muy importante destacar que no se considera existente el establecimiento permanente si la empresa maquiladora cumple con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, como se explicará más adelante.

### **5.4 El Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico**

Con el fenómeno de la Globalización, el auge y el desarrollo de tecnología y de las telecomunicaciones muchos aspectos de la vida tradicional se ven cuestionados. La forma en que se observa al mundo cambia así como la forma en que se interactúa dentro de él. Uno de los aspectos más importantes de estos cambios son los impactos económicos de esta evolución tecnológica. En la actualidad, la tecnología es una herramienta esencial para el impulso de cualquier mercado.

Ante esto, y bajo la posibilidad de desarrollar toda una vida en el mundo virtual se crea una nueva modalidad del comercio denominado Comercio Electrónico. El comercio electrónico concentra millones de dólares y usuarios con un crecimiento exponencial en ambos factores cada año.

En la actualidad las ramas civil, mercantil, penal, procesal y otras; enfrentan adecuaciones para poder introducir a sus esferas todas las implicaciones de esta nueva forma de mercadería. El aspecto fiscal no es la excepción y se perfila con las de mayores dificultades para ajustarse a la nueva era digital.

Al enfocarnos en el aspecto Fiscal Internacional la problemática se complica aún más. Diversas preguntas salen a la luz como: ¿es posible imponer impuestos al uso de Internet y otras redes?, ¿los productos digitales tales como libros, canciones o programas deben tener adjunto cargas impositivas?, ¿cómo se determina la jurisdicción impositiva de una compañía virtual?, ¿cómo se obliga a las páginas de Internet a dar información o facturas si no tienen oficinas propias en México?, ¿existe el establecimiento permanente virtual?

Nuestro país, al igual que otros, tiene algún tiempo estudiando la forma en que enfrentará el aspecto tributario del comercio electrónico. Es tal el grado de importancia del tema, que la OMC propuso desde 1998 una moratoria para la eliminación de impuestos transnacionales de comercio electrónico.

Por otro la OCDE publicó un modelo de adecuación de reglas fiscales; el cual ha sido rechazado, parcial o totalmente, por importantes economías como son la estadounidense o la británica.

Esto se debe primordialmente a la forma en que determina la conexidad de una empresa electrónica con un país. Centrándose en una reformulación del concepto de establecimiento permanente la cual no deja satisfechos a muchos por sus huecos aparentes.

## **5.5 Concepto de Comercio Electrónico**

Se entiende por comercio electrónico a todo intercambio de bienes o servicios realizado por medio de una plataforma electrónica. Este planteamiento no limita el comercio electrónico al realizado por medio del World Wide Web o por Internet; esto es importante pues existe una tendencia a creer que solo el planteado por páginas Web es comercio electrónico. Toda transacción realizada por medios como los SMS, las redes Intranet y otros entrarían en la definición planteada y se considerarán comercio electrónico.

Si bien existen muchas modalidades del comercio vía electrónica la más utilizada es el de base Web, esta puede darse por medio de una red abierta como el Internet o una cerrada como son las intranets. Además de la plataforma en que se realiza, existen otras clasificaciones según la forma en que son entregados los bienes. Si los bienes son entregados vía electrónica se habla de un comercio directo (online), en cambio si los bienes se distribuyen por medios físicos como serían los bienes tangibles se denomina indirecto (offline).



## 5.6 Dificultades Fiscales del Comercio Electrónico

El mundo en red plantea diversos puntos de controversia para el aspecto jurídico fiscal. La forma en que los gobiernos pueden llevar el control de las utilidades y pérdidas en una empresa virtual es un trabajo complejo. Si a esto sumamos la tarea de determinar que país tiene derecho a imponer cargas fiscales en el comercio transfronterizo, se comprende la dificultad del problema. A partir de la globalización se ha mencionado la volatilidad de los capitales como un problema, el uso indiscriminado de Internet plantea una posible volatilidad de empresas a gran escala. Esto si se determina que la relación con un país es el uso de su terminación en el WWW o el uso de un servidor localizado en el mismo. La definición del establecimiento permanente es vital para el desarrollo de los estándares en el comercio electrónico, pues es la base para determinar un control permanente para un extranjero que realiza actividades de comercio cotidianas en un determinado territorio.

Existen criterios encontrados de los especialistas; algunos consideran que el comercio electrónico en realidad no implica un cambio significativo pues solo requiere ajustes para un control igual que el de los otros sectores. Los que afirman esto se basan en que la transmisión en comercio electrónico indirecto contempla el traspaso de mercancías las cuales se ven gravadas al igual que las que se venden en medios tradicionales. De idéntica forma los servicios o los bienes intangibles no son novedad para cualquier marco jurídico. Otros expertos plantean que los conceptos tradicionales de control impositivo son inservibles para el comercio electrónico. El fundamento anterior lo encontramos en la baja o nula actividad personal requerida en una transacción en línea. Alguien puede vender a un país sin siquiera conocerlo, teniendo su servidor en un país diferente al que reside y con la posibilidad de tener otros en diferentes naciones. Además de esto todo el tráfico de la red se encuentra codificado, los países no podrían determinar si un traspaso de datos en la red es una compra, una platica en un Chat o una imagen compartida. Es por esto que se proponen soluciones radicales como la imposición de un impuesto general por el uso de Internet (bit tax) o la desgravación total del comercio electrónico.

Antes de poder determinar que bienes o servicios serán gravados es necesario determinar quien pagará estos impuestos, o al menos quien recaudara los mismos y los hará llegar a las arcas de cada nación. Para esto es necesario determinar ¿quiénes son sujetos de un impuesto en determinado país? Esta pregunta es relativamente sencilla cuando se trata de un portal local, con servidores locales y con una sociedad mercantil administrándola. Importantes portales de comercio electrónico en México cuentan con estas características. Sitios Web de ventas directos como Terra.com, Gandhi.com, Tarabu.com y otros, presentan una obligación obvia de tributar en nuestro país; y de hecho así lo realizan. En el caso de los portales de subastas por individuos como Mercadolibre.com la empresa tributa normalmente pero los usuarios podrían evadir sus obligaciones; lo cual resulta creíble al analizar que el 76% de las ventas son de productos nuevos lo que implicaría un pago de al menos el IVA y que el sitio apunta a los usuarios como los únicos responsables en este ramo. Pero si los vendedores locales no tributan y los controles son escasos, ¿como podríamos enfrentarnos a los vendedores extranjeros?

Bajo una perspectiva general si un individuo o empresa vende un producto a otro país las cargas impositivas se centrarían en el lugar de venta; es decir se limita al país de residencia del vendedor. Cuando esta misma empresa comienza a realizar ventas continuas y plantea tener oficinas en el extranjero para proliferar su crecimiento el país extranjero por regla internacional, el país huésped deberá tener derecho a gravar a este contribuyente. A lo largo de los años los juristas han planteado la posibilidad de estandarizar las causales para preservar este derecho, el producto de estos estudios ha llevado a la formulación del concepto “establecimiento permanente”.

### **5.7 Propuesta de la OCDE sobre el Establecimiento Permanente.**

La OCDE propone que todo sistema tributario que pretenda gravar al comercio electrónico debe tener las siguientes consideraciones:

- ✓ El sistema debe ser equitativo: los contribuyentes en situaciones similares deben contribuir de igual forma.
- ✓ El sistema debe ser simple: los costos administrativos de las autoridades y los contribuyentes deben ser mínimos.
- ✓ Las reglas deben proveer seguridad para los contribuyentes de forma que las consecuencias de cualquier acción sean conocidas con antelación.
- ✓ Cualquier sistema adoptado debe ser efectivo: deberá producir la cantidad correcta de impuesto, en el tiempo correcto y minimizando la evasión y la elusión.
- ✓ Las distorsiones económicas deben ser evitadas: las decisiones corporativas deben realizarse según el comercio y no los impuestos.
- ✓ El sistema debe ser suficientemente flexible y dinámico para asegurar que las reglas impositivas estén acorde con los desarrollos comerciales y tecnológicos.
- ✓ Cualquier reforma tributaria local debe estar acorde al contexto internacional y asegurar una justa distribución de los impuestos sobre el Internet entre los países y específicamente entre los países en desarrollo.

La OCDE después del análisis realizado por el grupo especial determino que bajo el concepto actual de establecimiento permanente se puede determinar que un servidor en ciertas características funge como establecimiento. Si bien la OCDE afirma que el concepto de establecimiento permanente debe ser abierto y solo marcar ciertas pautas.

Un servidor cuando realice una parte esencial del negocio se equipara a un establecimiento permanente. Se consideran funciones esenciales de un negocio la toma de órdenes o el procesamiento de tarjetas de crédito. De

igual forma se afirma que la solicitud de información o la publicidad, no constituyen actividades esenciales para el negocio y por lo tanto los servidores que realicen el procesamiento de esta información no constituyen establecimiento permanente.

Una situación a resaltar del modelo de la OCDE es que solo se entenderían como servidores a los propios de la compañía y no los utilizados por un proveedor de servicios de Internet.

La señalización de un servidor como establecimiento permanente tiene su origen en que este ocupa un lugar, es decir hay manifestación física. Es por esto que no se considera a un sitio Web un establecimiento permanente, pues no ocupa un lugar en el espacio.

### **5.7.1 Reacciones Globales ante la Propuesta de la OCDE**

Diversos países han criticado la propuesta de la OCDE, pues consideran que podría dañar gravemente sus economías. Si se determina que el establecimiento permanente de un sitio de Internet es su servidor se abre la posibilidad de que los países con impuestos elevados pierdan la capacidad para gravar los negocios de comercio electrónico. Esto se daría con las empresas que colocarían sus servidores en países de baja carga impositiva, la página sería igual de accesible y para el usuario no habría diferencia.

El problema se agrava cuando una compañía tiene servidores de actividades esenciales en diferentes países, cada transacción deberá ser localizada en su servidor correspondiente; esto se presenta muchas veces por las diferencias en horarios que propician que las compañías instalen estratégicamente servidores para tener servicios de 24 horas.

Ciertos especialistas han planteado que el concepto de establecimiento permanente puede preservarse siempre y cuando se acepte su modalidad virtual. La determinación de un establecimiento permanente virtual ha provocado mas diferencias que consensos, pues si bien la aparente adaptación de un concepto físico a uno virtual para en entorno virtual procura coherencia, no existe acuerdo sobre que sería considerado establecimiento permanente virtual. Lo anterior es lógico si se contempla que un sitio Web puede ser observado por igual en todos los rincones del mundo aún cuando el autor no tenga los intereses de promocionarse globalmente.

Algunos estudiosos consideran que el comercio electrónico no puede ser gravado con certeza sin caer en injusticias, por lo que proponen una perspectiva diferente al tema. Algunos consideran que para no frenar el comercio electrónico y para enfatizar la idea de globalización el Internet debería estar simplemente libre de impuestos.

En contraparte otros consideran que los países requieren de una imposición al uso de Internet y de esta forma se recaudaría de forma sencilla, ignorando la problemática anteriormente citada.

La respuesta a estas afirmaciones tiende a ser de rechazo, esto porque el planteamiento de tanto un Internet libre de impuestos como un Internet con impuestos solo por su uso recae en injusticias. Tomando como ejemplo un local comercial de abarrotes físico diferenciándolo de un portal de de abastos de comida, los productos son los mismos pero la tributación no sería así. Si el Internet es libre no se pagarían las cantidades del IVA y de igual forma si se grava solo el uso del Internet existiría diferencia en el pago por la misma actividad. Es por esto que los Estados Unidos han hecho mucho hincapié en la neutralidad del comercio electrónico frente al físico.

### **5.7.2 Establecimiento Permanente de Acuerdo con la OCDE**

Los tratados para evitar la doble imposición distribuyen la potestad tributaria entre el país de la fuente y el país de residencia de los inversionistas o de las personas que prestan sus servicios en aquel país.

De las actividades económicas que regula el tratado, las más importantes son las actividades empresariales, entendiendo por éstas los ingresos producto de la combinación del trabajo y el capital, conforme a la definición tradicional del Impuesto Sobre la Renta.

Los inversionistas extranjeros pueden participar en el país de la fuente a través de sociedades subsidiarias que para todos los efectos son residentes en el país de la fuente y de sucursales, agencias o representaciones que el Modelo agrupa bajo la denominación "establecimiento permanente".

Así tratándose de actividades empresariales, el Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición en dicho impuesto, otorga la facultad de gravamen, al Estado de la fuente y lo hace a través de dos conceptos:

- ✓ Los beneficios empresariales regulados en el artículo 7º del Modelo de la OCDE
- ✓ Establecimiento permanente definido en el artículo 5º del mismo.

#### **Definición de Establecimiento Permanente.**

El establecimiento permanente se encuentra definido en el artículo 5º del Modelo de la OCDE, el cual establece tres tipos de establecimiento permanente:

**1.** La regla básica se construye alrededor del concepto "lugar fijo de negocios". No toda intervención de un residente en el extranjero en el país de la fuente, constituye un establecimiento permanente, tiene que haber alguna actividad substancial como veremos más adelante.

Así, el artículo 5, párrafo primero, establece que "...la expresión 'establecimiento permanente', significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado Contratante realiza toda o parte de su actividad".

El propio Modelo contiene dos casos adicionales de establecimiento permanente, los que se conocen como la cláusula de:

- ✓ Construcción
- ✓ Agente dependiente

La primera le otorga la potestad de gravamen al país de la fuente, siempre que la construcción exceda de doce o de seis meses, según se acuerde; en consecuencia, las obras de menor duración sólo serán gravadas por el país de residencia de los inversionistas. La cláusula del agente dependiente puede convertir residentes del país de la fuente, personas físicas o morales en establecimientos permanente de los residentes del país de residencia.

2. En lo que atañe a la cláusula de construcción, el artículo 5.3. señala: "La expresión 'establecimiento permanente' comprende así mismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionados con ellos pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior o doce meses", (los tratados en los que México ha sido parte estipulan seis meses).

3. La cláusula del agente dependiente la contiene el Modelo en el artículo 5.5, el que preceptúa: "No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 7, actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre del residente, se considerará que dicho residente tiene un establecimiento permanente en este otro Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta del residente, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo".

## **5.8 Existencia del Establecimiento Permanente conforme a la Regla Básica.**

¿Cómo demostrar la existencia de un establecimiento permanente?

Para determinar si existe establecimiento permanente conforme a la regla básica, se debe estar en posibilidad de demostrar que en el caso concreto se dan el:

1. Principio objetivo,
2. Principio subjetivo, y
3. La prueba de funcionalidad.

## **5.9 El Principio Objetivo de Establecimiento Permanente (EP).**

Para demostrar este principio se necesita comprobar dos extremos:

### **A. La prueba del lugar de negocios**

El Modelo incorpora en el artículo 5.2., la llamada "lista positiva" de carácter enunciativo consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes y los cuales son:

- ✓ Una sede de dirección
- ✓ Una sucursal
- ✓ Una oficina
- ✓ Una fábrica
- ✓ Un taller
- ✓ Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Puede darse el caso de algunos de los anteriores lugares de negocios que no sean establecimientos permanentes por contenerse en la llamada "lista negativa", la cual es de carácter limitativo y se contiene en el artículo 5.4, que dice lo siguiente:

- ✓ "No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" en relación a un residente de un Estado Contratante, no incluye:
- ✓ La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente.
- ✓ El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- ✓ El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona.

- ✓ El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente.
- ✓ El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente.
- ✓ El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar".

## **B. La prueba de localización**

El lugar de negocios tiene que estar vinculado geográficamente con el país de la fuente, es decir encontrarse en su territorio. En principio se trata de un lugar fijo que se encuentra en un lugar preciso con cierto grado de permanencia. Este es un requisito que no contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana. Recordemos que la definición de establecimiento permanente del artículo 2 de dicha Ley no incorpora el concepto "fijo" que sí incluyen los tratados celebrados por México.

El concepto de fijo ha sido interpretado de diversa manera por los tribunales de varios países. Algunos aceptan como establecimiento permanente a un circo que se está moviendo por distintos lugares, otros han negado esta característica a las obras de teatro que se presentan en distintas ciudades del mismo país; sin embargo, algunos países aceptan estos peripatéticos lugares fijos de negocios. En cualquier caso, conviene dejar claro, debido a la regla de un lugar fijo, que los autobuses y camiones no constituyen un establecimiento permanente, salvo cuando establezcan oficinas de boletos en el país de la fuente.

## **5.10 El Principio Subjetivo del Establecimiento Permanente (EP)**

### **La presencia física del contribuyente.**

Habiendo analizado el principio objetivo, necesitamos completar el concepto de establecimiento permanente con la demostración de la presencia física del contribuyente. Las dos pruebas conducentes para, demostrar este principio son:

#### **A. La prueba del uso**

¿Se requiere tener derecho al uso o basta comprobar el siempre uso?

Los tribunales alemanes sostienen que el residente del país de la fuente necesita tener derecho sobre "el lugar fijo de negocios", al extremo que ese derecho implique que no puede ser removido del mismo sin su consentimiento. Pongamos el caso de un servicio de consultoría, en donde se especifica en el contrato, que los consultores tendrán a su disposición oficinas de su cliente en el país de la fuente. La cláusula, conteniendo lo anterior, constituye el requisito para acreditar ante los tribunales alemanes, el derecho de uso.

Por el contrario, los países angloamericanos consideran suficiente, para acreditar esta prueba, el simple uso del lugar fijo de negocios sin necesidad de tener un título específico ni un derecho consagrado en un contrato como exigen los alemanes.

En el caso de México, los tribunales aún no se han pronunciado sobre este particular.

Una variante relacionada con la prueba de uso, se refiere a la siguiente pregunta: ¿es necesaria la presencia física de un residente en el extranjero?, en general, la respuesta debe ser afirmativa, aunque conviene subrayar que en el caso de las asociaciones en participación "partnership agreement", se acepta que la presencia física no es necesaria para acreditar el uso.

## **B. La prueba de la permanencia**

¿Qué tan estable debe ser el establecimiento?, ¿se requiere de una permanencia definitiva (ever lasting)?, ¿Basta con una continuidad indefinida (indefinitely continuing)?.

La segunda prueba es necesaria para acreditar el principio subjetivo es el de la permanencia.

La prueba de la permanencia se relaciona con la solución dada al uso, si se adopta el criterio alemán, se requiere tener adicionalmente el derecho de la permanencia; por el contrario, si prevalece el principio anglosajón, ese derecho no requiere ser demostrado.

Con independencia de lo señalado en el párrafo anterior, basta con que el establecimiento tenga una continuidad indefinida; se trate de una actividad empresarial realizada con ánimo de permanencia. Inclusive, algunos países han relativizado este concepto al aceptar que puede haber establecimiento permanente en instalaciones que se efectúan por un tiempo limitado, relacionado con actividades de verano o de invierno.

### **5.11 La Prueba de Funcionalidad**

Se debe demostrar la conexión entre la actividad empresarial y la oficina principal.

Las dos pruebas para demostrar este principio son:



## **A. La prueba de la actividad empresarial**

Debe ser actividad empresarial conforme a la legislación interna, por lo tanto, puede haber problemas con diferentes definiciones en ambos países, así, una actividad no mercantil, desarrollada en México no puede ser considerada como empresarial; eventualmente, un país anglosajón puede considerar que reúne la prueba de la actividad empresarial.

Esta prueba debe interpretarse, en concordancia con los artículos 6º, 8º y 14 del Modelo de la OCDE.

Si se trata de ingresos obtenidos de bienes inmuebles, incluyendo los provenientes de actividades agropecuarias y forestales, éstos se gravarán por el país donde se encuentren los inmuebles conforme a las reglas del artículo 6º.

Tratándose de utilidades que provengan de la explotación, en tráfico internacional, de buques y aeronaves, las mismas se gravarán por el país donde se encuentre la matriz de la empresa; así, el país de la fuente de los establecimientos permanentes no podrá gravarlos, de conformidad con el artículo 8º del Modelo.

Por lo que se refiere al artículo 14, referido a las actividades independientes, éstas normalmente no serán actividades empresariales cuando las realice una persona física, al menos para los países que distinguen entre actividades civiles y mercantiles; sin embargo, se puede dar el caso de una sociedad mercantil, la cual, proporcione servicios profesionales, como ha sido el caso de las empresas de ingenieros, en cuyo caso se registrarán por el artículo 14 y no por el 5º.

Por último, las actividades empresariales deben ser congruentes con las definiciones del artículo 7º del Modelo y no estar comprendidas en la lista negativa que contiene el párrafo cuarto del artículo 5º.

## **B.-La prueba de la conexión**

Esta prueba busca relacionar las actividades del establecimiento con el residente en el extranjero. Corresponde a lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana señala en el artículo 4º como ingresos atribuibles a un establecimiento permanente.

La legislación mexicana así como el Modelo de Naciones Unidas establecen la llamada teoría de la atracción, en virtud del cual los ingresos que obtengan el residente en el extranjero por enajenaciones o servicios proporcionados en el país de la fuente, se atribuyen al establecimiento permanente, aun cuando el mismo no haya participado en las operaciones respectivas.

El Modelo de la OCDE contiene la teoría de la base, en virtud de la cual sólo se gravan en el país de la fuente los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, siendo estos, aquellos en los que el establecimiento participa directamente.

En los tratados negociados por México, generalmente, se contiene una teoría intermedia. Así, en el párrafo tres del protocolo del tratado celebrado con Francia, se estipula: "En lo concerniente al párrafo 1 del artículo 7º, cuando una empresa de un Estado Contratante enajene mercancías en el otro estado Contratante por medio de un establecimiento permanente que se encuentra situado en el mismo y que enajene en este otro Estado mercancías de tipo idéntico o similar a las que enajena habitualmente por medio de dicho establecimiento permanente, tales mercancías serán consideradas como enajenadas por medio de dicho establecimiento permanente, siempre que la empresa no esté en condiciones de comprobar que dicha operación fue realizada por razones económicas serias".

En la misma forma como, desde hace muchos años, en los países con tratados para evitar la doble imposición los tribunales han desarrollado una teoría para interpretar el concepto de establecimiento permanente conforme a la regla básica, espero que en un futuro próximo este tipo de controversias se presenten ante el Tribunal Fiscal de la Federación y con ese motivo, la Sala Superior de dicho Tribunal pueda sentar criterio sobre este tema.

#### **5.12 El Establecimiento Permanente de Acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre Renta.**

México, dentro de su legislación fiscal hace referencia acerca de lo que debe considerarse como Establecimiento Permanente. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 2º nos da la definición oficial del Establecimiento Permanente:

“ARTICULO 2 LISR Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Para efectos de este párrafo se considerará establecimiento permanente, entre otros, los siguientes lugares:

- ✓ Sucursales
- ✓ Agencias
- ✓ Oficinas
- ✓ Fábricas
- ✓ Talleres
- ✓ Instalaciones
- ✓ Minas
- ✓ Canteras
- ✓ Cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales

Deberán considerarse como actividades empresariales las siguientes:

- ✓ Las comerciales.
- ✓ Las industriales, que consisten en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- ✓ Las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- ✓ Las ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- ✓ Las de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- ✓ Las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial”.

Cabe mencionar que el primer párrafo de este artículo, se presenta como una situación general para todas las personas residentes en el país. De igual forma en los párrafos siguientes del artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace mención de casos específicos de establecimientos permanentes atribuibles a personas residentes en el extranjero, dichos párrafos se presentan a continuación:

#### **5.12.1 Extranjeros que actúen en el país a través de una persona**

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral (no agente independiente) realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3º de esta ley (se comenta mas adelante).

### **5.12.2 Fideicomiso**

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente (extranjero), el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

### **5.12.3 Aseguradora residente en el extranjero**

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él (territorio nacional), por medio de una persona distinta a un agente independiente, excepto en el caso de reaseguro.

### **5.12.4 Agente que no actúa en el marco ordinario de su actividad**

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente (si tiene que ser agente independiente), si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad.

Así mismo, este párrafo menciona que se debe considerar el no actuar en el marco ordinario de su actividad: Para estos efectos se, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- ✓ Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- ✓ Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- ✓ Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- ✓ Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- ✓ Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- ✓ Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

### **5.12.5 Servicios de construcción de obra, demolición y otros**

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionados con ellos (servicios), se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos (servicios) tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Esta consideración de establecimiento permanente de residentes en el extranjero, hace referencia a la subcontratación de empresas que proporcionen este servicio:

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionados con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionaran, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

### **5.13 Operaciones de maquila**

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Lo dispuesto en este párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de esta Ley.

Para los efectos de este artículo se entiende por operación de maquila la definida en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.

De igual manera que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estipula que debe considerarse establecimiento permanente, tanto para residentes en el país, como para residentes en el extranjero, el artículo tercero de la misma Ley hace mención de los casos por los cuales no se cuenta con establecimiento permanente.

### **5.13.1 “Artículo 3 LISR No constituye establecimiento permanente”**

No se considerará que constituye 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, de 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 de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país”

Mediante estos dos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad fiscal mexicana manifiesta de forma clara los sujetos, actividades, situaciones y lugares, que en su conjunto provocaran la existencia de un establecimiento permanente.

### **5.14 Reforma al Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

El pasado 4 de diciembre de 2006, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (en lo sucesivo el RISR). Derivado de que su redacción es deficiente y que ha dado lugar a diferentes interpretaciones y por lo tanto incertidumbre jurídica a los contribuyentes, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sostenido que la intención de dicho artículo es, que sólo podrán acceder a los beneficios del esquema fiscal de maquila, las empresas que operen con partes relacionadas residentes en Estados Unidos en los términos del artículo 4-A del RISR. Cualquier operación de maquila con una parte distinta a los Estados Unidos no podrá invocar los beneficios fiscales derivados del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El pasado 28 de marzo de 2007, salió publicada en el Diario Oficial de la Federación la Décimo Cuarta Resolución de Modificaciones a las Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 y sus anexos 7, 10 y 26. En dicha Resolución, se incorporó la regla 3.26.10.

Con la regla 3.26.10, se da marcha atrás a las intenciones del artículo 4-A del RISR, para restituir el esquema fiscal a los residentes en el extranjero que realicen operaciones de maquila en México, siempre y cuando nuestro país tenga celebrado un Tratado para Evitar la Doble Tributación con el país de residencia del extranjero.

La regla 3.26.10, elimina los efectos negativos del artículo 4-A del RISR, y en consecuencia, los beneficios fiscales reconocidos a las maquiladoras como son: (i) no tener establecimiento permanente en México, (ii) no pago del Impuesto al Activo, (iii) metodología especial en materia de precios de transferencia; y (iv) beneficios del decreto presidencial del mes de octubre de 2003, siguen vigentes para todas empresas con operaciones de maquila, siempre y cuando se cumpla con el requisito de residir en un país con el cual México tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Desafortunadamente el texto de la regla miscelánea objeto de análisis, aún no es lo suficientemente claro ya que no precisa los requisitos que se deben cumplir para evitar el tener un establecimiento permanente en México, por lo que nuestra Firma ha estado apoyando a la Asociación de la Industria Maquiladora de Exportación, para tratar de que se derogue el artículo 4-A del RISR y consecuentemente la Regla 3.26.10.

#### **5.15 Resolución Miscelánea publicada el DOF el 28 de Marzo de 2007**

“3.26.10. Para los efectos del artículo 2, penúltimo párrafo de la Ley del ISR y del artículo 4-A de su Reglamento, los residentes en el extranjero podrán aplicar lo previsto en dicho párrafo, siempre que sean residentes en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición en materia de ISR y cumplan con los requisitos para aplicar el mismo.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2, penúltimo párrafo de la Ley del ISR, cuando con base en algún tratado de los anteriormente señalados se hayan celebrado acuerdos amistosos los residentes en el extranjero deberán además cumplir, en su caso, con las condiciones que establezca dicho acuerdo”.

## CAPÍTULO VI

### ACUERDOS ANTICIPADOS PARA LA INDUSTRIA MAQUILADORA

#### 6.1 Acuerdos Anticipados para la IMMEX.

##### 6.1.1 Etapa del Aprendizaje (Primera Etapa 1995-1999)

En el año de 1992 México se incorpora a la Ley del ISR el sistema de precios de transferencia mediante los artículos 64, 64-A y 65, y se complementa en 1994 y 1997 con reformas a los artículos 2, 24, 25 y 58 y 34-a y 37 del Código Fiscal de la Federación. Para el ejercicio 1995 el artículo 4-Bis de las disposiciones transitorias de la Reforma Fiscal para ese año, y menciona lo siguiente:

Para los efectos de los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR, las empresas que realicen actividades de maquila de exportación en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el DOF el 22 de diciembre de 1989 estarán por los ejercicios que inicien a partir de 1 de enero de 1995, sujetos a lo dispuesto en dichos artículos.

La razón por la que se establecía un tratamiento fiscal para maquiladoras fue el crecimiento de dicha industria, ocasionando que el gobierno quisiera participar en las ganancias globales de estas empresas, ya que la fuente de riqueza se ubicaba en territorio nacional, en la mayoría de los casos.

A partir de 1995, el sector maquilador comenzaría a cumplir con las disposiciones establecidas en materia de precios de transferencia, cabe mencionar que a la fecha de esa publicación (Resolución Miscelánea 1995), no se sabía cómo deberían cumplir con esta obligación.

En marzo de 1995, con la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal, donde en su Regla 244 se establecieron las normas que esta industria debía seguir para dar cumplimiento a los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR, y no fuera gravado el Establecimiento Permanente de su casa matriz. Dicha regla se presenta a continuación:

**Regla 244.** Se considera que las empresas que realicen actividades de maquila de exportación en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el DOF el 22 de diciembre de 1989, cumplen con lo dispuesto en la fracción I del artículo CUARTO BIS de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones fiscales, publicadas en dicho órgano oficial el día 28 de diciembre de 1994, 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, o bien, cumplan con lo dispuesto en el último párrafo de esta regla.



Las empresas que deseen acogerse a lo dispuesto en la presente regla, deberán presentar ante la Dirección General de Política de Ingreso y Asuntos Fiscales Internacionales, la siguiente documentación:

- ✓ Escrito firmado por el representante legal de la empresa en el que se manifieste que la utilidad fiscal esperada que resulte para el ejercicio de 1995, representa por lo 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 impuesto al activo a cargo de la empresa residente en el extranjero. El escrito a que se refiere esa fracción deberá presentarse a más tardar el 31 de mayo de 1995.
- ✓ Escrito donde manifiesten el monto de la utilidad fiscal obtenida durante el ejercicio de 1995, 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 de 1996.

Las empresas a que se refiere el primer párrafo de esta regla deberán conservar la documentación necesaria para soportar los cálculos a que se refieren las fracciones I y II de la misma a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También se considera que cumplen con lo dispuesto en la presente regla, las empresas que estimen que su utilidad fiscal por el ejercicio de 1995 represente menos del 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, cuando así lo manifiesten a la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales a más tardar el 31 de mayo de 1995 y, obtengan de la misma, resolución que confirme que se cumple con lo dispuesto por los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las empresas que habiendo aceptado la responsabilidad solidaria a que se refiere la fracción I de esta regla, obtengan utilidad fiscal en el ejercicio 1995 menor al 5% del valor de los activos utilizados en la operación de maquila durante el mismo ejercicio, se liberan de dicha responsabilidad cuando obtengan resolución de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales, reconociendo que cumplen con lo dispuesto por los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con esta disposición, la autoridad mexicana se estaba asegurando de que las maquiladoras reportaran sus impuestos sobre la opción de dos bases gravables:

- ✓ Régimen de Protección (Safe Harbor)
- ✓ Acuerdo de Precios Anticipado (APA)

## **6.2 Régimen de Protección en la IMMEX (SAFE HARBOR)**

Mediante un régimen de protección, la autoridad forzaba el traspaso virtual de los activos, propiedad de extranjeros utilizados en México por las maquiladoras (maquinaria y equipo, así como inventarios), haciendo que las maquiladoras reconocieran una tasa de rendimiento de la inversión (ROA) de 5% ya que consideraron que en la industria de los subcontratos, esta era una tasa de retorno reconocida y aceptada mundialmente.

Con esta disposición, México obtuvo beneficios, pero por otro lado tuvo como consecuencia el efecto de doble tributación que fue aceptado por el IRS a fin de que México no intentara utilizar su derecho a gravar el Establecimiento Permanente de sus grupos empresariales. México estaba utilizando su derecho al Régimen de Protección que le otorga la OCDE en la Guía de Precios de Transferencia y a la vez estaba, forzando a las maquiladoras a que consideraran a los activos propiedad extranjera como propios para efectos de reportar una base gravable que representara una utilidad de mercado.

## **6.3 Acuerdos Anticipados de Precios en la IMMEX**

En el caso de que la industria maquiladora considerara que podría obtener una base de impuestos menor que la determinada con el ROA 5%, tenían la opción de obtener una Resolución Particular por parte de la autoridad para que esta les determinara en forma anticipada el precio o la contraprestación que se debía cobrar por el servicio prestado a su parte relacionada extranjera. Para esto, sin que existiera regla alguna, se designó a la Dirección internacional de Auditoría Fiscal Federal como autoridad responsable de esa tarea.

Cabe mencionar que para 1995, aún no se establecían las reglas sobre cómo se debía solicitar dicha Resolución Particular (APA); de forma informal se comunicaba a los contribuyentes interesados que debía ser por medio de un Estudio de Precios de Transferencia en base a la metodología de la OCDE en sus Guías de Precios de Transferencia, y que también se podían utilizar las reglas de la sección 482 del Código de Rentas de los Estados Unidos en cuanto a la regla del mejor método (Best Method Rule).

En el año 1996, la regla 244 de la Resolución Miscelánea, tiene modificaciones y se convierte a la regla 255, donde la autoridad informa a la industria maquiladora que habían solicitado un APA en 1995 que la resolución de su estudio iba a ser buena por tres ejercicios.

A finales de 1996, mediante la revisión de los estudios entregados por la industria maquiladora, los resultados arrojados en su mayoría estaban por debajo del Régimen de Protección (ROA 5%), por ello, la autoridad buscó la manera de incrementar la base fiscal para las empresas solicitantes de una Resolución Particular, bajo el argumento de que las maquiladoras no eran prestadoras de servicios sino que constituían empresas productoras por subcontratación, y se dieron a la tarea de determinar un grupo de empresas comparables basadas en un

análisis de compañías subcontratistas del sector eléctrico y se propusieron sacar grupos comparables por sector industrial (textil, automotriz, etc.).

Para 1997, la autoridad ya tenía la determinación del grupo de empresas comparables; sin embargo, los estudios recibidos en 1995 y 1996 estaban aun sin resolver, y en ese mismo año existían un gran número de maquiladoras presentando sus estudios.

Posteriormente, cuando la SHCP comenzó a autorizar los APA, los resultados arrojados fueron que se autorizaron márgenes superiores a los obtenidos por el método de Régimen de Protección o Safe Harbor, determinando diferencias considerables en el pago de impuestos, considerando, al mismo tiempo, la modificación de la resolución miscelánea en su regla 255 de 1996, es decir, la aplicación retroactiva por tres ejercicios.

Al no existir reglas claras para la elaboración del estudio de precios de transferencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público diseñó su propia metodología que no tenía nada que ver con las guías emitidas por la OCDE. Los puntos que sobresalían en la metodología de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son:

- ✓ Utilidad contable de acuerdo a principios contables.
- ✓ Menos depreciación contable mas depreciación fiscal.
- ✓ Más partidas no deducibles.
- ✓ Perdidas cambiarias se debían rembolsar a la casa matriz.
- ✓ Componentes inflacionarios de las deudas se debían rembolsar a la casa matriz.

Lo anterior, aunado a utilizar comparables de empresas subcontratistas del ramo de la industria eléctrica para todos los diferentes giros industriales de las maquiladoras, obligo a las empresas a reportar una base gravable para efectos fiscales fuera de toda realidad económica.

Esta situación fue aceptada por el IRS y al no haber objeción por las partes involucradas, la OCDE, en su primera revisión, no los observo, y así se quedo y nació una nueva metodología de precios de transferencia, Método de las Maquiladoras.

El Método de las Maquiladoras nació con la característica de ser un método totalmente fuera de la realidad, fuera de las guías de la OCDE, sin ninguna base ni sustento económico.

Por otra parte, algo importante por su base jurídica, son los ajustes que la autoridad obligo a las maquiladoras, al exigirles, con penas de no autorizarles la Resolución Particular, a rembolsar a su casa matriz las pérdidas cambiarias y los componentes inflacionarios cuando estos constituyen una deducción autorizada. Estos ajustes de reembolso por pérdida cambiaria, fue sustentado jurídicamente con la simple excusa, de que el riesgo cambiario lo asume la casa matriz y que la subsidiaria no tiene porque absorber pérdidas por devaluación de la moneda, así que esto se debía rembolsar uno a uno a la casa matriz.

Lo mismo sucedió con el pretendido reembolso por componente inflacionario cuando este es deducible, sin importar lo que establecía el artículo 7-B Ley del ISR, en el caso de que el componente inflacionario de los créditos sea superior a los intereses devengados a favor, el resultado será la pérdida inflacionaria deducible. La autoridad obligo a las maquiladoras, condicionado esto a la autorización de su Resolución Particular, a reembolsarlo a su casa matriz, toda vez que este provenía en su mayoría del saldo de cuenta corriente que se tenía con su parte relacionada. En una relación comercial de compra-venta o prestación de servicios, cuando estos son recurrentes, siempre habrá un saldo de cuanta corriente.

#### 6.4 Etapa del método ROA (Segunda etapa 2000-2002)

Para el año 2000, después de cinco años de funcionamiento de los APA, la autoridad observó que casi el 60% de la industria había tomado la opción de solicitar una resolución particular (APA); sintió que tenía el control fiscal sobre el sector y se dio a la tarea de incrementar la recaudación por concepto de impuesto sobre la renta.

En este año, se realizó una reunión para definir una nueva forma de tributar para este sector, misma que estaba basada en Rendimiento sobre Activos, método ROA.

El coeficiente ROA (Retorno sobre Activos Operativos) se calcula de la siguiente manera:

<b>Retorno sobre Activos Operativos</b>		
<b>ROA</b>	=	$\frac{\text{Utilidad de Operación del ejercicio}}{\text{Promedio de Activos}}$

La utilidad de operación del ejercicio es la utilidad generada antes del costo integral de financiamiento, los impuestos, y otros gastos o provisiones que le afecten.

$$\text{Promedio Activos Operativos} = \left[ \frac{\text{Activos Operativos al Inicio del ejercicio} + \text{Activos Operativos al Cierre del ejercicio}}{2} \right]$$

**Activos Operativos = Activos Totales**  
**menos:**  
**Inversión en subsidiaria, otras inversiones, activos intangibles.**  
**Deberán incluirse básicamente inventarios, propiedades de**  
**planta y equipo, tanto del contribuyente como de su casa matriz**  
**Cuando éstos se utilicen en México.**

### **Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2000**

Para efecto de lo dispuesto en el artículo 2º, de la Ley del ISR y en los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México, los residentes en el extranjero que se ubiquen en alguno de los supuestos de establecimiento permanente derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas maquiladoras que lleven a cabo actividades de maquila en los términos de los Decretos para el fomento y la operación de la industria maquiladora de exportación, publicados en el DOF el 22 de diciembre de 1989 y el 1º de junio de 1998, excepto las denominadas maquiladoras de servicios, podrán considerar que no tienen un establecimiento permanente en el país únicamente por dichas actividades y que cumplen, en su caso, con lo dispuesto con los artículos 64-A y 65 de la Ley del ISR, aun cuando con anterioridad al 31 de diciembre de 1999 hayan obtenido una resolución particular para los ejercicios fiscales de 2000 y 2002 en la que se confirme que cumplen con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de la Ley del ISR, siempre, en su caso, que dichas empresas maquiladoras cumplan con lo siguiente:

A.- Que la utilidad fiscal de la empresa maquiladora determinada de conformidad con el artículo 10 y demás aplicables de la Ley del ISR, en cada uno de los ejercicios de 2000, 2001 y 2002, así como la correspondiente al ajuste a los pagos provisionales de dichos ejercicios determinada de conformidad con el rubro B de esta regla y a los pagos provisionales del segundo semestre del ejercicio fiscal de 2000, represente al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los numerales 1 y 2 siguientes:

1. El 6.9% sobre el valor total de los activos destinados a la operación de maquila en cada uno de los ejercicios fiscales de 2000, 2001 y 2002, incluyendo los que sean propiedad de la empresa maquiladora, de residentes en el extranjero, y de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal de dicha maquiladora.

Las empresas maquiladoras podrán excluir del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el valor de los activos que sean propiedad de partes relacionadas residentes en territorio nacional, siempre que dichos activos hayan sido otorgados en uso o goce a dichas empresas y que la contraprestación pactada cumpla con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 y demás aplicables de la LISR.

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero destinados a la operación de maquila será calculado de conformidad con lo dispuesto en las reglas 3.32.2 y 3.32.3 de la presente resolución.

2. El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación relacionados con la operación de maquila, correspondientes a cada uno de los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. aplicables al 31 de diciembre de 1999.

B.- Cuando no opten por aplicar lo dispuesto en el rubro anterior, deberán solicitar y obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código, en la que se confirme que cumplen con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de la Ley del ISR.

Las empresas maquiladoras deberán proporcionar a las autoridades fiscales conjuntamente con la solicitud a la que se refiere el primer párrafo de este rubro, la información y documentación a que se refiere la regla 2.12.3 incluyendo, además, copia del programa de operación de maquila aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, así como sus modificaciones correspondientes.

Para los efectos de este rubro, las empresas maquiladoras deberán presentar ante la administración central de auditoría fiscal internacional, una consulta de conformidad con el artículo 34-A del Código y con la regla 2.12.3 de la presente resolución, en la cual deberán considerar todos los activos destinados a la operación de maquila.

El resultado de esta metodología fue por demás catastrófico para el sector maquilador por dos cuestiones: primero, porque la autoridad actuó en forma unilateral en contra de lo que había acordado con el IRS y que fue comunicado al sector; segundo, porque el cambio se presentó después de que el sector presentó los estudios para su negociación y cuando se dio el cambio de las reglas ya no se podía dar marcha atrás.

Todo lo anterior trajo como resultado que el sector maquilador que había negociado declarar como base fiscal una utilidad que en su promedio oscilaba entre 5 y 8%, se vio incrementado a niveles de 8 y 15%.

### **6.5 Etapa de la Ley Monraz (Tercera Etapa 2002-Actualidad)**

Fue en el año 2001 cuando el Diputado Federal por Tijuana, Baja California, miembro del Partido Acción Nacional, el Lic. Alejandro Monraz, perteneciente a la Comisión de Hacienda del Congreso de la Unión, se dio a la tarea de analizar esta problemática de la industria maquiladora junto con miembros de la Comisión Fiscal de Consejo Nacional de la Industria Maquiladora de Exportación (CNIME), y de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de Baja California, en Tijuana, B.C.

El objetivo de este grupo fue buscar reglas claras que solicitaba el sector maquilador. Estos llegaron a la siguiente conclusión:

- ✓ El sector maquilador requiere reglas claras y permanentes.
- ✓ Los métodos para determinar los precios de transferencia deben ser congruentes con la Guía de Precios de Transferencia emitida por la OCDE.
- ✓ Los APA deben ser voluntarios y no obligatorios.
- ✓ Las reglas deben quedar insertadas en la Ley del ISR y no en reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para otorgar la seguridad que tanto demanda el sector maquilador.

Fue así como, concluido el trabajo de este grupo, este paso a la Comisión de Hacienda del Congreso de la Unión, donde sufrió algunas modificaciones a su documento original para finalmente quedar insertado en lo que hoy se conoce como el artículo 216-Bis de la Ley del ISR y quedar como sigue:

**Artículo 216-Bis.** Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2o. de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

I. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (i) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de esta Ley en concordancia con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995 o aquellas que las sustituyan, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (ii) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley.

II. Obtenga una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) siguientes:

a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de

cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere este inciso podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere este inciso el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 215 y 216 de esta Ley.

Segundo párrafo (Se deroga).

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9o-A de esta Ley.

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:

1. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se calculará considerando únicamente el valor de la materia prima.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que



corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por depreciar, calculado de conformidad con lo siguiente:

i) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.

ii) El monto pendiente por depreciar se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 40, 41, 42, 43 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de esta Ley. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la depreciación por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la depreciación se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente por depreciar calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

3. La persona residente en el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila.

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 del inciso a) de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por lo siguiente:

1. No se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.

Segundo párrafo (Se deroga).

2. La depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando lo dispuesto en esta Ley.

3. No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4. No deberán considerarse los gastos financieros.

5. No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de los citados principios de contabilidad generalmente aceptados y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubiesen creado las reservas y provisiones citadas y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente para efectuar su pago, tampoco considerarán como gastos extraordinarios los pagos que efectúen por los conceptos respecto de los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas.

6. (Se deroga).

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de este inciso.

Para los efectos de este inciso sólo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios directamente relacionados con la operación de maquila por erogaciones realizadas por cuenta de la persona residente en el país para cubrir obligaciones propias contraídas en territorio nacional, o erogaciones de gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados que se presten en la operación de maquila, cuando la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del artículo 180 de esta Ley.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados relacionados con la operación de maquila, que se presten o aprovechen en territorio nacional, deberá comprender el total del salario pagado en el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo cualesquiera de las prestaciones señaladas en reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, otorgadas a la persona física.

Cuando la persona física prestadora del servicio personal subordinado sea residente en el extranjero, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se podrá considerar en forma proporcional los gastos referidos en el citado párrafo. Para obtener esta proporción se multiplicará el monto total del salario percibido por la persona física en el ejercicio fiscal de que se trate, por el cociente que resulte de dividir el número de días que haya permanecido en territorio nacional dicha persona entre 365. Se considerará como número de días que la persona física permanece en territorio nacional, aquéllos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada 5 días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la persona física de que se trate haya permanecido en el país por más de 183 días en un periodo de 12 meses, las interrupciones laborales de corta duración, así como los permisos por enfermedad.

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante las autoridades fiscales, un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) anteriores, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

III. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del artículo 216 de esta Ley en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del

residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 de esta Ley.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones I o III de este artículo y con los artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el último párrafo del artículo 2o. de la Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

En honor al intenso trabajo del Diputado Monraz el sector maquilador bautizo esta reforma fiscal como la Ley Monraz.

Del análisis del artículo 216-BIS (Ley Monraz) se desprenden tres opciones para cumplir con las reglas de precios de transferencia y, por este conducto, evitar caer en la figura del establecimiento permanente de la casa matriz de la maquiladora en México, a saber:

- ✓ Como primera opción se establece la elaboración de un estudio de precios de transferencia siguiendo los lineamientos que establece la guía de la OCDE. En adición al resultado obtenido, se sumara el valor que arroje de multiplicar la maquinaria y equipo propiedad del extranjero a valor neto mostrado en libros extranjeros multiplicado por 1%; el resultado será considerado como utilidad fiscal en los términos de la Ley del ISR.
- ✓ Como segunda opción, se señalan los lineamientos conocidos en el Safe Harbor.
- ✓ Como tercera opción, se establece la posibilidad de que la empresa reporte su base fiscal basado en el resultado de un estudio de precios de transferencia sobre la metodología del ROA, considerando todos los activos utilizados en la actividad de maquila, no importa si estos pertenecen al residente en el extranjero.

Para los puntos 1 y 3, se establece la posibilidad para la maquiladora de solicitar ante el SAT la negociación de un APA en los términos del artículo 34-A del CFF.

## **6.6 Determinación de utilidad fiscal según artículo 216 Bis fracción I**

Para la determinación de la utilidad fiscal según la fracción I del artículo 216 Bis de LISR, es necesaria la elaboración de un estudio de precios de transferencia siguiendo los lineamientos que establece la guía de la OCDE.

El método Safe Harbor lleva consigo necesariamente un estudio de precios de transferencia (APA); el cual es en la práctica un procedimiento sumamente costoso, complicado y en ocasiones de largo periodo de resolución, tanto para el contribuyente como para la autoridad. Al mismo tiempo, no se puede perder de vista que no todas las empresas maquiladoras pueden enfrentar los altos costos que significa un estudio de esta naturaleza. Bajo esta óptica, la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional (ACAFI) de México y el Internal Revenue Service (IRS) de los Estados Unidos de Norteamérica en un acuerdo bilateral, asignado en el mes de julio de 2001, decidieron que sería factible para determinar los precios de transferencia, utilizar el método de márgenes transaccionales en base a la utilidad de operación (MTUO), aplicando una razón estandarizada por industria que expresará el retorno sobre los activos operativos de las empresas (ROA) del mark up. Podrán aplicarse dos rutas para resolver en cuanto al indicador correcto, éstas son:

1. Empresas comparables.

Para este efecto el estudio del precio de transferencia Arm's Length deberá aplicarse en dos etapas:

- a) Análisis de las empresas comparables.
- b) Análisis del último ejercicio de la empresa maquiladora.

### **a) Análisis de las empresas comparables**

Para efecto de determinar la utilidad operativa ajustada de las comparables (UOAC) deberá aplicarse la siguiente metodología:

1. Comparables.

Selección de empresas que sean comparables (de la misma empresa maquiladora).

2. Información

La información de las comparables deberá contener por lo menos cuatro ejercicios con objeto de suavizar posibles ciclos económicos.

3. Cálculo ROA.

Deberá calcularse la ROA por comparable.

4. Cálculo de la UOAC.

Deberá calcularse la UOAC (Utilidad Operativa Ajustada de las Empresas Comparables) el ajuste se refiere a costo financiero dependiendo de las tasas de mercado y las estructuras de capital de las empresas comparables.

5. Rango Arm's Length.

Una vez aplicado el procedimiento anterior deberá entonces realizarse un cálculo estadístico determinando un rango Arm's Length (Método Intercuartil) estableciendo un límite máximo, mínimo y medio de UOAC.

**b) Análisis de la empresa maquiladora**

1. Información.

Por la empresa maquiladora deberá tomarse en cuenta el último ejercicio.

2. Cálculo del promedio de activos operativos.

Para efecto de determinar el total de activos operativos, la empresa maquiladora deberá tomar como válido el último ejercicio incluyendo los activos operativos (propiedad, planta, equipo e inventarios) propiedad de la maquiladora, así como los que sean propiedad del residente en el extranjero otorgado a la maquiladora.

El cálculo se realizará tomando en cuenta el promedio anual de dichos activos (mid year average).

$$\text{Promedio Activos Operativos} = \left[ \frac{\text{Activos Operativos al Inicio} + \text{Activos Operativos al Cierre}}{2} \right]$$

Cálculo del ROA de la maquiladora.

Deberá calcularse el ROA (Retorno sobre Activos Operativos) de la maquiladora en cuestión por el ejercicio analizado.

El coeficiente ROA (Retorno sobre Activos Operativos) debe entonces calcularse de la siguiente manera:

<b>Retorno sobre Activos Operativos</b>	
<b>ROA</b>	<b>=</b> $\frac{\text{Utilidad de Operación del ejercicio}}{\text{Promedio de Activos}}$

La utilidad de operación del ejercicio es la utilidad generada antes del costo integral de financiamiento, los impuestos, y otros gastos o provisiones que le afecten.

$$\text{Promedio Activos Operativos} = \left[ \text{Activos Operativos al Inicio del ejercicio} + \text{Activos Operativos al Cierre del ejercicio} \right] \div 2$$

**Activos Operativos = Activos Totales**  
**menos:**  
**Inversión en subsidiaria, otras inversiones, activos intangibles.**  
**Deberán incluirse básicamente inventarios, propiedades de**  
**planta y equipo, tanto del contribuyente como de su casa matriz**  
**Cuando éstos se utilicen en México.**

### 3. Cálculo de la UOA (Utilidad de Operación Ajustable)

El cálculo de la UOA debe considerar la siguiente forma:

<b>UOA</b>
<b>(Utilidad de Operación Ajustada)</b>
<b>Activos Operativos Totales</b>
<b>Por:</b>
<b>ROA</b>
<hr/>
<b>Utilidad operativa antes de Ajustes</b>
<b>Menos:</b>
<b>Utilidad operativa antes de Ajustes</b>
<b>Menos:</b>
<b>Ajuste financiero propiedad, planta y equipo</b>
<b>Menos:</b>
<b>Ajuste financiero inventario</b>
<b>Menos:</b>
<b>Ajuste financiero por gastos de mercadotecnia</b>
<hr/>
<b>UTILIDAD OPERATIVA AJUSTADA</b>
<hr/> <hr/>

Incluidos los presentes ajustes financieros, la maquila ya no podrá deducir importe alguno por concepto de interés deducible o ajuste por inflación.

### 4. Contratación de la UOA vs. el Rango UOAC.

Finalmente, debe contratarse el UOA de la empresa maquiladora con el rango Arm's Length UOAC. En el caso de que la UOA se encuentre dentro del rango, deberá concluirse que se cumple con el principio de Arm's Length; en caso contrario, deberá entonces calcularse el Markup tomando en consideración, los costos y gastos totales ajustados por la depreciación fiscal.

### Ajuste Financiero

La presente metodología presume que tanto los inventarios, las propiedades, las plantas y el equipo; así como los gastos en marketing son financiados a tasas activas de mercado y, por lo mismo, la metodología permite el ajuste a la utilidad de operación.

<b>Tasa de Financiamiento</b>		
	<b>Estructura de Capital</b>	<b>Tasa de Financiamiento</b>
Inventarios	100% Financiado deuda	5.39%
Propiedad, planta y equipo	54% Financiado deuda	7.66%
Marketing	100% Financiado deuda	0.38%

Después de la elaboración del estudio de precios de transferencia, se procede a realizar lo establecido en el artículo 216 Bis, que consiste en adicionar al resultado obtenido, el valor que arroje de multiplicar la maquinaria y equipo propiedad del extranjero a valor neto mostrado en libros extranjeros multiplicado por 1%; el resultado será considerado como utilidad fiscal en los términos de la Ley del ISR. Operación que quedaría de la siguiente manera:

Ventas (1)  
Menos  
Costo de Ventas (1)  
Igual a: Utilidad Bruta                      La determinada después de realizar el estudio de precios de transferencia  
Mas  
1% de maquinaria y equipo (2)  
Igual a: Utilidad Fiscal

Donde:

- (1) El valor de las ventas y costo de ventas, revisión previa de precios de transferencia.
- (2) 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero, en condiciones distintas al arrendamiento.

No se consideran para estos efectos los activos que no sean propiedad del contribuyente



## 6.7 Determinación de utilidad fiscal según artículo 216 Bis fracción II

Como segunda opción para la determinación de la utilidad fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 216 Bis, fracción II, señala los lineamientos conocidos en el Safe Harbor, haciendo mención de los requisitos de las maquiladoras, mencionados anteriormente, analizando dicho artículo, podemos determinar la utilidad fiscal por activos:

### **Activos Propiedad de la maquiladora**

**Más:**

### **Activos propiedad del residente en el extranjero**

**Inventarios**

**Activos Fijos**

**Cargos y gastos diferidos**

**Más:**

**Activos de partes relacionadas**

---

**Valor total del Activo**

**6.90%**

---

**UTILIDAD MINIMA POR ACTIVOS**

---

---

*Art. 216 Bis, Fracc. II, inciso a) párrafo 5, LISR “El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9-A de esta ley.”*

*“Artículo 9o-A. Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 65, 70, 71 y 216-Bis de esta Ley, el valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento: D.O.F. 01/10/2007*

*I. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones que formen parte de los activos financieros, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo.*

*El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción I del artículo 46 de esta Ley.*

*Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:*

*a) Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por sociedades de inversión en instrumentos de deuda se considerarán activos financieros.*

*b) Las cuentas y documentos por cobrar. No se consideran cuentas por cobrar las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.*

*No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.*

*c) Los intereses devengados a favor, no cobrados.*

*Para los efectos de los incisos a) y b) de esta fracción se consideran activos financieros las inversiones y los depósitos en las instituciones del sistema financiero.*

*Los activos financieros denominados en moneda extranjera se valuarán a la paridad existente el primer día de cada mes.*

*II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos.*

*El saldo pendiente de deducir o el monto original de la inversión a que se refiere el párrafo anterior se actualizará desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 37 y 43 de esta Ley. No se llevará a cabo la actualización por los bienes que se adquieran con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo.*

*En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado obtenido conforme al párrafo anterior entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.*

*En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se considerará como saldo por deducir el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los por cientos máximos de deducción autorizados en los artículos 39, 40 y 41 de esta Ley, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.*

*III. El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se calcula el valor del activo.*

*IV. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados y mercancías que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.*

En el caso de que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los inventarios no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados o normas de información financiera, éstos se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:

a) Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se calcula el valor del activo.

b) Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

El valor del inventario al inicio del ejercicio será el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior.

**“Art. 216 Bis**, Fracc. II, inciso a) párrafo 9, LISR

*El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:*

*1. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso*

*de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se calculará considerando únicamente el valor de la materia prima.*

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por depreciar, calculado de conformidad con lo siguiente:

i) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.

ii) El monto pendiente por depreciar se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 40, 41, 42, 43 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de esta Ley. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la depreciación por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la depreciación se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente por depreciar calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la

tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

3. La persona residente en el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila.

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 del inciso a) de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

“**Art. 216 Bis**, fracción II, párrafo 5 La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere este inciso el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 215 y 216 “

Fracción II, inciso a) .

**a)** El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Como tercer opción se encuentra la aplicación del artículo 216 Bis, fracción II, inciso b) que se establece la posibilidad de que la empresa reporte su base fiscal basado en el resultado de un estudio de precios de transferencia sobre la metodología del ROA, considerando todos los activos utilizados en la actividad de maquila, no importa si estos pertenecen al residente en el extranjero.

Este método consiste en aplicar el 6.5% sobre el total de costos y gastos de operación en cuestión conforme al siguiente resumen:

**Monto Total de los costos y gastos de operación**  
**Más**  
**Costos y gastos absorbidos por residentes en el extranjero**  
**Igual a: Monto total de costos y gastos**  
**(X) 6.5%**  
**Igual a: Utilidad mínima por costos y gastos**

Para la determinación de los costos, deberán considerarse las adquisiciones de materia prima, productos terminados y semiterminados, en términos del art. 29, fracción II, LISR.

Adicionalmente, los gastos y demás deducciones en términos del Título II.

No deberá considerarse como un gasto la reexpresión de estados financieros ni los gastos financieros.

Art. 216 Bis, Fracc. III, Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del artículo 216 de esta Ley en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 de esta Ley.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones I o III de este artículo y con los artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

#### **Obtención de resolución particular (Artículo 34-A CFF)**

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones I o III de este artículo y con los artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

## 6.8 Caso Práctico

<b>Impuesto sobre la renta</b>	
<b>Determinación de la base de regla</b>	
<b>Safe Harbor</b>	<b>6.90%</b>
<b>Resultado Fiscal 2008</b>	
<b><u>Promedio de activos de la maquiladora</u></b>	
Activo financiero	458,622.44
Inventarios	25,083.57
Activos fijos	714,943.01
Terrenos	-
<b>Activos maquiladora</b>	<b>1,198,649.02</b>
<b><u>Promedio de activos del residente</u></b>	
Inventarios	(179,511.97)
Activos depreciados a 30%	12,792.36
Activos depreciados a 10%	1,106,241.18
Activos depreciados a 25%	-
<b>Activos extranjero</b>	<b>939,521.57</b>
<b>Total de activos utilizados</b>	<b>2,138,170.59</b>
Margen de utilidad sobre activos	<b>6.90%</b>
<b>Utilidad mínima en Safe Harbor</b>	<b>147,533.77</b>
<b>Tasa Corporativa</b>	<b>28%</b>
<b>Impuesto del ejercicio</b>	<b>41,309.46</b>
Pagos provisionales	0
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>41,309.46</b>

<b>Impuesto sobre la renta</b>	
<b>Determinación de la base de regla Safe Harbor 6.5%</b>	
<b>costo y gastos</b>	
<b>Resultado Fiscal 2008</b>	
Sueldos y salarios	1,768,533.39
Previsión social	202,481.48
Impuestos locales	482,701.26
Mantenimientos	310,476.05
Cuotas IMSS	315,284.77
Infonavit	308,681.36
Renta de local	1,106,875.21
Producción	1,277,048.21
Electricidad	1,155,738.75
Comunicaciones	845,074.01
Diversos	3,248,012.27
Fletes	970,309.06
Honorarios	406,304.69
Importación	1,800,451.33
Gastos financieros	417,620.41
Otros Gastos	-
<b>Total costos y gastos</b>	<b>14,615,592.25</b>
<b>menos:</b>	
Gastos financieros	417,620.41
Depreciación contable	64,818.99
Amortización contable	14,777.16
<b>más:</b>	
Depreciación fiscal	156,497.77
<b>Costos y gastos base para Safe Harbor</b>	<b>14,274,873.46</b>
Margen de Utilidad sobre Costos y Gastos	6.50%
<b>Utilidad mínima para Safe Harbor</b>	<b>927,866.77</b>
<b>Tasa corporativa</b>	<b>28%</b>
<b>Impuestos del ejercicio</b>	<b>259,802.70</b>
Pagos provisionales	0
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>259,802.70</b>



**El indicador de Utilidad de Operación es el Retorno sobre Activos Operativos (ROA).**

Sarana de México, S.A de C.V

Estado de Resultados (\$ pesos M.N)		2008
Ventas netas		72,132,829
Costo de ventas		53,458,885
<b>Utilidad bruta</b>		<b>18,673,944</b>
Gastos administración y generales		7,755,716
Costo de ventas		53,458,885
<b>Total de costos y gastos</b>		<b>61,214,601</b>
<b>Utilidad de operación</b>		<b>10,918,228</b>
Depreciación contable		10,000,000
Depreciación fiscal		13,000,000
<b>Total de costos y gastos para mark-up</b>		<b>64,214,601</b>

Sarana de México, S.A de C.V

2008

2007

Balance general		
<b>Activo</b>		
Efectivo	808,954	1,053,323
Cuentas por cobrar (afiliadas o clientes)	1,542,466	
Inventario	-	-
<b>Total activo circulante</b>	<b>2,351,420</b>	<b>1,053,323</b>
PPE neto	1,496,205	1,263,734
Inversiones	821,843	418,175
Impuestos por recuperar	492,862	458,864
Otras inversiones	-	-
Intangibles		
<b>Total de activo</b>	<b>5,162,330</b>	<b>3,194,096</b>
Activos operativos	4,340,487	2,775,921
Promedio anual (inicial+final /2)		
Activos operativos	3,558,204	
PPE neto	1,379,970	
Inventario	-	
Sarana de México, S.A de C.V	2001	2000
<b>Activos residente en el extranjero</b>		
Inventario	31,688,976	19,446,669
Propiedad, planta y equipo (PPE)	9,966,014	10,220,887
<b>Total activo del residente en el extranjero</b>	<b>41,654,990</b>	<b>29,667,556</b>
Promedio anual		
Inventario	25,567,823	
PPE neto	10,093,451	
<b>Total activo del residente en el extranjero</b>	<b>35,661,273</b>	

Activo total en la maquila	39,219,478
ROA percentil 50	8.81%
Utilidad de Operación	3,455,236
Ajuste de PPE	11,473,420
PPE total en la maquila	57%
Razón de deuda	8.06%
Costo financiero	525,262.35
% del Ajuste/Tot PPE Neto	
Ajuste de inventario	
Inventario total en la maquila	25,567,823
Financiamiento a corto plazo	5.36%
Ajuste	1,370,435
Ajuste por proveeduría	
ROA por proveeduría/mercadotencia	0.38%
Ajuste	149,034
Utilidad operativa ajustada	5,499,967.69
Utilidad de operación/activo total	14.02%
Mark Up	8.56%

### 6.9 Impacto del decreto IETU en las maquiladoras a partir del 1° de enero de 2008

El día 5 de noviembre del 2007 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta (ISR) y empresarial a tasa única (IETU).

Entre otros, este Decreto incluye un Estímulo Fiscal para las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila en los términos del Decreto por el que se modifica el diverso para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación que tributen conforme al artículo 216-Bis (artículo que establece las reglas en materia de precios de transferencia aplicables a esta industria) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

El estímulo consistirá en acreditar contra el impuesto empresarial (IETU) del ejercicio, a cargo de la empresa, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar la suma del IETU del ejercicio a cargo y del Impuesto Sobre la Renta (ISR) propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 (0.165 en 2008 y 0.170 en 2009) por la utilidad fiscal que se hubiere obtenido de aplicar las fracciones I, II y III del artículo 216-Bis de la LISR.

### 6.9.1 Propósito del decreto

El propósito del Decreto es el siguiente:

- ✓ Otorgar un estímulo fiscal a las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila y determinen sus ingresos con base en el artículo 216-Bis, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
- ✓ El beneficio consiste en determinar el crédito en IETU, considerando como base para el cálculo del IETU la misma utilidad fiscal determinada para impuesto sobre la renta (ISR).
- ✓ El IETU conforme al Decreto, es el resultado de multiplicar la utilidad fiscal determinada para el ISR a la tasa IETU.
- ✓ Sobre estas bases, la tasa efectiva máxima (el pago total de ISR y el IETU) en México para operaciones de maquila será del 17.5% (16.5% para el 2008 y 17% para el 2009).

### 6.9.2 Impacto del decreto en las maquiladoras

Como resultado de la aplicación del Decreto, el impacto de las maquiladoras tiene el siguiente efecto:

	ISR	IETU	Decreto	IETU + Decreto <sup>5</sup>
Ingresos	106.5	106.5	106.5	106.5
Deduccione	100	30	100	30
Utilidad	6.5	76.5	6.5	76.5
Tasa	28%	16.50%	16.50%	16.50%
Impuestos	1.82	12.6225	1.0725	12.6225
Creditos	0	10.5	0	10.5
Decreto	0.8 <sup>1</sup>	0	0	2.07 <sup>2</sup>
Pago	1.02 <sup>3</sup>	2.1225 <sup>4</sup>	1.0725	0.0525

1 1 Decreto presidencial de 30 Octubre 03

2 Decreto IETU, 5 Nov 2007 (pago ISR+IETU-Decreto)

3 ISR propio, el efectivamente pagado despues de aplicar decreto de 30 Oct 03

4 IETU a cargo, despues de aplicar todos los créditos (sueldos, IMSS, infonavit, ISR)

5 El decreto IETU 5 Nov 07, es la base para calcular el estímulo fiscal. Las maquiladoras deben aplicar ley IETU con todos sus efectos de flujo de efectivo, deducciones y créditos e incorporar el estímulo fiscal (\$2.8).

La declaracion anual y el dictamen fiscal sera conforme a la ley IETU considerando como crédito adicional el estímulo fiscal.

- ✓ Para aquellas maquiladoras que han venido aplicando el Decreto Presidencial del 30 de Octubre de 2003 y que no pagan ISR a la fecha, tendrán que pagar en 2008 el 16.5% de su utilidad fiscal de ISR.
- ✓ Para aquellas, que al aplicar el Decreto Presidencial les resulte ISR a pagar y este sea inferior a una tasa efectiva del 16.5%, tendrán que pagar la diferencia.
- ✓ Para quienes aplican “Safe Harbor”, su carga fiscal aumentará ligeramente en un 3.6% (la tasa efectiva en “Safe Harbor” actualmente es del 12.9%, como resultado de aplicar el Decreto Presidencial, que comparado con el 16.5% da como resultado un aumento del 3.6%).

### 6.9.3 Comentarios adicionales

1. Un requisito para la aplicación del Decreto es la obligación de determinar los ingresos de conformidad al artículo 216-Bis de la LISR, sin embargo, el Decreto establece como condición, para aquellos que determinen sus precios de transferencia utilizando la fracción I del 216-Bis, que deberán ajustar sus cálculos aplicando al valor de maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que se encuentra en comodato, una rentabilidad del 1.5% en lugar del 1% contenida en la Ley.

Como resultado de estos ajustes es posible que los márgenes de utilidad utilizados en el 2007, se vean incrementadas.

2. El Decreto contiene una mecánica similar al cálculo de impuesto anual para la determinación de los pagos provisionales, en consecuencia, en cada pago provisional se podrá aplicar una proporción del estímulo fiscal.

3. El estímulo fiscal sólo aplica para las operaciones de maquila, en consecuencia, deberá identificarse claramente las actividades de maquila y no maquila. Por las actividades distintas se deberá de pagar el IETU conforme a la Ley.

4. Cuando se tiene actividad de maquila y no maquila, es necesario determinar los impuestos acreditables, en la proporción a los ingresos totales, esta fórmula establecida en el Decreto, no es la más justa y desvirtúa el estímulo fiscal en perjuicio de la maquiladora.

5. Desafortunadamente, el Decreto de IETU para maquiladoras tiene vigencia 2008-2011, en consideración de que el 2011, es la fecha que se tiene establecida para evaluar la conveniencia de derogar la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Decreto es una buena noticia para la industria y es un avance en la competitividad de este sector, sin embargo, aún quedan temas pendientes que es conveniente que sean atendidos por las Autoridades, como son:

No ayuda en la promoción de la industria el establecer la vigencia del Decreto hasta el 2011. La inversión extranjera requiere de reglas claras y permanentes.

Quienes se han visto beneficiados con estímulos fiscales derivados de inversiones en desarrollo de tecnología, no los pueden aplicar contra el IETU, es necesario permitir el uso de los créditos fiscales originados por la inversión en tecnología para continuar con el fomento del desarrollo tecnológico del país.

Es necesario adecuar las facilidades fiscales del Decreto a las operaciones “Shelter”, dando un tratamiento equitativo a todos los actores del sector.

## CAPÍTULO VII

### RÉGIMEN DE PROTECCIÓN (SAFE HARBOR)

#### 7.1 Introducción

La aplicación del principio de plena competencia exige la búsqueda de elementos de hecho y conlleva un amplio margen de apreciación. Esto presenta incertidumbre e impone a los contribuyentes y Administraciones Tributarias una carga administrativa que puede agravarse por lo complejo de las reglamentaciones y de las formalidades que los contribuyentes deben respetar. Lo anterior ha provocado el hecho de que los países miembros de la OCDE consideren la oportunidad de establecer regímenes de protección en el área de precios de transferencia.

#### 7.2 Concepto

Conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serían automáticamente aceptados por la administración tributaria nacional.

En materia tributaria un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. Tratándose de precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección se sitúa entre la exoneración total, para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección.

Un régimen de protección puede tener dos variantes desde el punto de vista del contribuyente en las obligaciones vinculadas:

- ✓ Se excluyen ciertas operaciones del ámbito de aplicación de las reglas en materia de precios de transferencia.
- ✓ Se simplifiquen las reglas de operación.

En ambas formas de delimitación de los regímenes de protección pueden exigir su revisión y publicación periódica por parte de autoridades tributarias.

### **7.3 Factores a favor al utilizar un régimen de Protección**

Los principales objetivos de los regímenes de protección son los siguientes:

- ✓ Simplificar, para los contribuyentes que pueden beneficiarse de ellos, el cumplimiento de la reglamentación referente a la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones vinculadas.
- ✓ Otorga a una categoría de contribuyentes la seguridad de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la administración tributaria sin comprobación posterior.
- ✓ Exonerar a la administración de la tarea de llevar a cabo posteriores inspecciones de tales contribuyentes con respecto a sus precios de transferencia.

### **7.4 Facilidad para el cumplimiento de las Obligaciones**

La aplicación del principio de plena competencia puede exigir la captación y análisis de datos difíciles de obtener o evaluar. Tal complejidad es resultado del tamaño de la sociedad o del volumen de sus operaciones vinculadas.

Los regímenes de protección podrían facilitar sensiblemente el incumplimiento de las obligaciones eximiendo a los contribuyentes de ciertas disposiciones. Concebidos como un mecanismo de facilitación, los regímenes de protección permiten una mayor flexibilidad sobre todo cuando no existe precios de plena competencia equivalentes o comparables. Dentro de un régimen de protección los contribuyentes conocerían por anticipado el rango o intervalo de precios a los márgenes de utilidad que debe respetar la empresa para beneficiarse de este régimen. El cumplimiento de tales condiciones requerirá meramente de la aplicación de un método simplificado.

### **7.5 Certidumbre**

Otro factor favorable de los regímenes de protección reside en la incógnita de que los precios de transferencia del contribuyente fueron aceptados por la administración competente. Les permite a los contribuyentes la plena seguridad de que no están sujetos a una nueva auditoría o revelación con relación a sus precios de transferencia.

La administración tributaria aceptara inmediatamente, sin necesidad de otro examen exhaustivo, todo precio o resultado que sobre pase o se encuentren debajo del rango establecido. Ello nos lleva a que los contribuyentes podrán optaren los rangos que permiten determinar un precio de transferencia, o un resultado aceptable considerado por la administración tributaria.

## **7.6 Problemas derivados de la utilización de Regímenes de Protección**

Los regímenes de protección pueden presentar varias dificultades, que la Administración Tributaria debe revisar minuciosamente, en relación a los beneficios que se esperan obtener de ellos, los problemas a que nos referimos son:

- ✓ Si se aplica un régimen de protección en un país, no solo afecta el cálculo del impuesto en esa jurisdicción, también repercute sobre el cálculo del impuesto para las empresas asociadas ubicadas en otros países.
- ✓ Existe la dificultad para establecer criterios satisfactorios para los regímenes de protección en la determinación de precios de transferencia y que estos sean satisfactorios y congruentes con el principio de plena competencia.

Los contribuyentes pueden estar exonerados de la obligación de aplicar un método específico de la determinación de precios, o de utilizar cualquier método que determine los precios con fines tributarios. Cuando se establece un método con el régimen de protección es poco probable que este método fuera el más apropiado en todos los casos para la situación de un contribuyente sometido a las reglas generales en materia de precios de transferencia, ya que un régimen de protección puede establecer un margen de utilidad mínimo el cual es expresado en porcentajes en el ámbito de un método.

Existe una incompatibilidad con el principio de plena competencia ya que exige la utilización de un método con las condiciones que se han convenido entre partes independientes realizando operaciones en el mercado libre y en condiciones comparables.

Puede suceder que en algunos sectores en donde los bienes, las materias primas o los servicios están normalizados y los precios de mercado son conocidos, se podrá aplicar un régimen de protección con un nivel de predicción alto, apartándose así el principio de plena competencia.

La publicación de los precios de mercado facilita, la utilización del método basado en las operaciones en las cuales no se requerirá un régimen de protección.

El riesgo de una declaración en excesos de renta aumenta cuando en ese país se sanciona fuertemente la falta de cumplimiento en la declaración o el cumplimiento de los requisitos requeridos, a los contribuyentes los estimulan para no ser revisados con posterioridad.

### **7.7 Safe Harbor y la Industria Maquiladora de exportación**

La traducción al español del término Safe Harbor significa “Puerto Seguro”. En materia de precios de transferencia en México, éste únicamente aplica en la industria maquiladora, misma que en el caso de utilizar esta facilidad que el marco fiscal regulatorio otorga, podría cumplir con su obligación fiscal en materia del impuesto sobre la renta, liquidando un impuesto mínimo equivalente al 6.9% sobre sus costos y gastos; y apegándose a lo dispuesto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las reglas aplicables en la materia dispuesta en la Resolución Miscelánea al mismo tiempo, la industria podría optar por solicitar un Acuerdo Anticipado de Precios en lugar de pagar el I.S.R. con apego a lo reglamentado en materia de Safe Harbor. Es importante comentar que el Safe Harbor se aplica entonces como un impuesto mínimo, el cual puede ser mucho mayor dependiendo de la utilidad fiscal del ejercicio calculada en términos del Título II.

En la práctica, la industria maquiladora de exportación ha optado por presentar una solicitud de APA ante la SHCP, dado que el impuesto calculado de acuerdo al procedimiento de Safe Harbor resulta sumamente oneroso. En este sentido, dicha industria tramita entonces el Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia y se apega a lo dispuesto por el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para determinar su resultado fiscal.

El procedimiento Safe Harbor permite en todo caso simplificar las cosas relativamente sencillas, como es el caso del valor total de costos y gastos en el mismo, adicionalmente proporcionan al usuario tranquilidad de haber tributado correctamente. Así como a la autoridad administrativa le otorga la tranquilidad al contribuyente de que cumplió satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, en la práctica pueden presentarse dos inconvenientes importantes; primero podría ser que el contribuyente esté sobreestimando sus impuestos (pagando ISR en exceso), o por el contrario, puede suceder que esté subestimándolos (pagando menos de lo que debería pagar). Con esto se podría, en ocasiones, incluir este tipo de figuras para planeaciones fiscales estratégicas. La SHCP ha diseñado un sistema Safe Harbor que desincentiva el uso de dicha facilidad dado que este instrumento se convierte en un impuesto mínimo pero nunca máximo; lo cual significa que un régimen fiscal bajo éste esquema estará tributando mínimamente a las tasas de Safe Harbor o a la utilidad fiscal incurrida. Por esta razón las maquiladoras no encuentran un beneficio tangible y acaban optando por presentar una solicitud de APA y tributando con lo dispuesto en el Título II.

Cuando los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta celebran operaciones con partes relacionadas, es decir cuando una empresa participa directa o indirectamente en una administración o capital de otra, con residentes en el extranjero están obligadas a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones



acumuladas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Recordando, que las operaciones y / o empresas son comparables cuando no existen diferencias entre ellas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación del margen de utilidad a que se refiere el Artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y si llegan a existir diferencias estas se llevaran a cabo conforme ajustes razonables.

Las reformas a la Ley de Impuestos Sobre la Renta, establece que se considera que los residentes en el extranjero relacionados con compañías que operan al amparo del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, no constituirán Establecimiento Permanente en México, siempre que sean residentes de un país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos señalados en dicho tratado y, en su caso en los acuerdos amistosos a los que se haya llegado entre las Autoridades fiscales mexicanas y las del país de que se trate.

### **7.8 La guía de precios de transferencia nos indica lo siguiente**

La aplicación de principio de plena competencia exige la búsqueda de numerosos elementos de hecho y con lleva, a menudo, un amplio margen de apreciación. Posiblemente presente incertidumbre e imponga a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias una pesada carga administrativa que puede agravarse por la complejidad de las reglamentaciones y de las formalidades que los contribuyentes deben respetar. Estos hechos han llevado a los países miembros de la OCDE a considerar la oportunidad de establecer regímenes de protección en el área de los precios de transferencia.

Las dificultades que suscita la aplicación del principio de plena competencia pueden ser atenuadas si, en determinados casos, los contribuyentes se adaptaran, en sus precios de transferencia, a un conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serian automáticamente aceptados por la Administración tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como “régimen de protección” o “Safe Harbor”. En materia tributaria, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente mas simple. En el caso concreto de los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección se sitúa entre la exoneración total, para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección. Estas reglas podrían, por ejemplo, imponer a los contribuyentes el establecimiento de sus precios de transferencia o de sus resultados de una determinada manera; por

ejemplo, aplicando un método simplificado de fijación de los precios de transferencia establecido por la administración tributaria, o cumpliendo determinadas disposiciones relativas a la difusión de la información o el registro contable de determinadas cuentas en sus operaciones con las empresas asociadas. Tal procedimiento requiere una participación más sustancial por parte de la Administración tributaria, ya que será necesario el seguimiento del cumplimiento por parte del contribuyente de las reglas de procedimiento.

Desde un punto de vista práctico, el problema más importante que plantean los regímenes de protección reside en un impacto internacional. Los regímenes de protección podrían afectar la estrategia de determinación de precios por parte de las sociedades. La existencia de “objetivos” fijados por un régimen de protección puede inducir a los contribuyentes a modificar los precios que habrían cargado en otras circunstancias a las empresas asociadas, con la finalidad de incrementar sus beneficios para cumplir los objetivos y evitar de esta manera la comprobación de sus precios de transferencia en el curso de una auditoría. El riesgo de una declaración en exceso de la renta imponible en el país que concede el régimen de protección aumenta cuando este país concede el régimen de protección aumenta cuando este país sanciona fuertemente la minoración en la declaración o el incumplimiento de los requisitos documentales, lo cual estimula todavía más a los contribuyentes a actuar de suerte que sus precios de transferencia sean aceptados sin posteriores revisiones.

En nuestro país, el sistema de Régimen de Protección o Safe Harbor se estableció solo para las empresas maquiladoras. Las demás empresas tienen que cumplir con la realización de un estudio de precios de transferencia sin importar su tamaño.

## CONCLUSIONES

Mediante el presente trabajo se ha analizado el tema de los Precios de Transferencia, principalmente los acuerdos anticipados en la industria maquiladora, mediante la cual se obtuvieron los siguientes comentarios:

Es necesario que los contribuyentes evalúen el riesgo de sufrir determinaciones o ajustes en materia de precios de transferencia o bien aplicar una política conservadora que aunque represente una distribución diferente de utilidades, reduzca dichos riesgos ante las autoridades.

El proceso de negociación debe ser llevado a cabo por personas con amplios conocimientos en materia de precios de transferencia, del negocio del contribuyente, de la legislación fiscal doméstica e internacional que aplique a la transacción o a la actividad principal del contribuyente.

Nuestro país adoptó formalmente este procedimiento en el año de 1997 al reformar el Código Fiscal de la Federación, así como ciertas disposiciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, no se han actualizado los reglamentos de dichas disposiciones para que se permita aclarar o explicar en mayor detalle algunos de los puntos establecidos en dichos ordenamientos jurídicos. Las referencias en cuanto al procedimiento han sido dadas a conocer a los contribuyentes mediante reglas de carácter general.

Por lo que gran parte de la experiencia en la negociación y resolución de APA's se ha enfocado en los casos de maquiladoras. El número de casos diferentes a estos que las autoridades fiscales han resuelto es significativamente menor.

Desde un punto de vista práctico, el problema más importante que plantean los regímenes de protección reside en un impacto internacional. Los regímenes de protección podrían afectar la estrategia de determinación de precios por parte de las sociedades. La existencia de "objetivos" fijados por un régimen de protección puede inducir a los contribuyentes a modificar los precios que habrían cargado en otras circunstancias a las empresas asociadas, con la finalidad de incrementar sus beneficios para cumplir los objetivos y evitar de esta manera la comprobación de sus precios de transferencia en el curso de una auditoría.

El riesgo de una declaración en exceso de la renta imponible en el país que concede el régimen de protección aumenta cuando este país sanciona fuertemente la minoración en la declaración o el incumplimiento de los requisitos documentales, lo cual estimula todavía más a los contribuyentes a actuar de suerte que sus precios de transferencia sean aceptados sin posteriores revisiones.

Desafortunadamente, el Decreto de IETU para maquiladoras tiene vigencia 2008-2011, en consideración de que el 2011, es la fecha que se tiene establecida para evaluar la conveniencia de derogar la Ley del Impuesto sobre la Renta. Este decreto es una buena noticia para la industria y es un avance en la competitividad de este sector, sin embargo, aún quedan temas pendientes que es conveniente que sean atendidos por las Autoridades, como el que

no ayuda en la promoción de la industria ya que tiene vigencia y la inversión extranjera requiere de reglas claras y permanentes.

Quienes se han visto beneficiados con estímulos fiscales derivados de inversiones en desarrollo de tecnología, no los pueden aplicar contra el IETU, es necesario permitir el uso de los créditos fiscales originados por la inversión en tecnología para continuar con el fomento del desarrollo tecnológico del país.

## GLOSARIO

**Arm's Length Principle:** Principio de Plena Competencia.

**Jurisdicción:** Territorio en que un juez o gobernante ejerce sus facultades.

**Hipótesis:** Proposición aceptable que no está comprobada todavía, pero sirve para responder de forma tentativa a un problema con base científica.

**Directriz:** Normas o reglas que se establecen para obtener algo.

**Connacionales:** Que pertenece a la misma nación que otro.

**Subsumir:** Incluir algo como componente en una síntesis o clasificación más abarcadora.

**Subcontratos:** La subcontratación es el proceso económico en el cual una empresa determinada mueve o destina los recursos orientados a cumplir ciertas tareas, a una empresa externa, por medio de un contrato.

**Retroactiva:** Que obra o tiene fuerza sobre lo pasado.

**Oscilar:** Dicho de algunas manifestaciones o fenómenos. Crecer y disminuir alternativamente, con más o menos regularidad, su intensidad.

**Potestativo:** La facultad que tiene el Estado para determinar el régimen fiscal que impondrá para la recaudación de impuestos.

**Conexidad:** Mancomunidad de ideas o intereses.

**Jurista:** Persona que ejerce una profesión jurídica.

## BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Código Fiscal de la Federación y su Reglamento  
Autor: Leyes, Editorial: Isef  
Lugar: México Año: 2008
- ✓ Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento  
Autor: Leyes, Editorial: Isef  
Lugar: México Año: 2008
- ✓ Resolución Miscelánea Fiscal
- ✓ Ley Federal de Derechos Vigente
- ✓ Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales Administraciones Tributarias.  
Autor: Reporte del Comité de Temas Fiscales de la OCDE, Paris Francia Vigente.
- ✓ Precios de Transferencia y sus Efectos Fiscales.  
Autor: Bettinguer Barrios Herbert., Editorial: Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.
- ✓ Precios de Transferencia para evitar la doble Tributación  
Autor: Colegio de Contadores, Editorial: Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Edición: Primera Edición septiembre 2008
- ✓ Tratados para evitar la Doble Tributación, IMCP
- ✓ Artículo “El concepto del establecimiento Permanente y el Comercio Electrónico”, Revista de Derecho Informático.
- ✓ Bettinger Barrios , Hebert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente, editorial ISEF, México , quinta edición
- ✓ Boletines Informativos Ernst & Young acerca de las modificaciones al Decreto de del Fomento de la IMMEX.

## **PÁGINAS DE INTERNET**

[www.economía.gob.mx](http://www.economía.gob.mx)

[www.eyboletin.com.mx](http://www.eyboletin.com.mx)

[www.taxservices.com.mx](http://www.taxservices.com.mx)

[www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

[www.pwcglobal.com.mx](http://www.pwcglobal.com.mx)