



**INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL**

---

---

**ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN  
SANTO TOMÁS**

**SEMINARIO:  
PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

**“LOS ACUERDOS ANTICIPADOS EN MATERIA DE PRECIOS  
DE TRANSFERENCIA: APA’s (ADVANCE PRICING AGREEMENT PROCESS)”**

**TRABAJO FINAL  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO**

**PRESENTA:  
*MARÍA DOLORES VÁZQUEZ RAMÍREZ***



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

**MÉXICO, D. F.**

**MAYO DE 2005**

## ***AGRADECIMIENTOS***

Al Instituto Politécnico Nacional

*Por su respaldo para enfrentar y desenvolvernos en el campo profesional.*

A la Escuela Superior de Comercio y Administración

*Por brindarnos gran parte de nuestra formación educativa, que nos permitió desarrollar nuestras capacidades.  
Por las facilidades otorgadas para la realización de este trabajo.*

A los profesores

*Encargados de desarrollar en nosotros la capacidad de decisión y fomentar el espíritu de lucha, gracias por su asesoría y orientación durante este proyecto, gracias por el tiempo que le han dedicado.*

## **INDICE**

<b><u>Introducción</u></b>	7
<b><u>Capítulo 1</u></b>	
<i>Facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de información y resolución de consultas (CFF)</i>	9
1.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)	9
1.2 Servicio de Administración Tributaria (SAT)	10
1.3 Código Fiscal de la Federación (CFF)	12
1.4 Acuerdo por el que se delegan facultades al Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional.	18
<b><u>Capítulo 2</u></b>	
<i>Los Acuerdos Anticipados de Precios en nuestro país</i>	23
2.1 Definición de APA's	24
2.2 Clasificación de los APA's	26
2.3 Problemas de Aceptación Recíproca Entre Administradores Fiscales	27
2.4 Falta de Legislación Local para efectuar APA's	28
2.5 Ventajas De Los APA's	29
2.6 Desventajas De Los APA's	30
2.7 Adecuada Documentación = Prevención De Auditorias Costosas	31
2.8 Documentación Según Resolución Miscelánea Fiscal Para 2003	33
2.9 La negociación de un APA	36
2.10 Periodo que cubrirá el APA	39
2.11 Plazos de presentación	40
2.12 Reporte anual	40
2.13 APA's simplificados para contribuyentes pequeños	43
2.14 El Procedimiento de APA's en México	43
2.15 Fundamentación de APA's sin Reglamento Local	44
2.16 Pago de derechos	47

### **Capítulo 3**

<b><i>Efectos de los Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora</i></b>	<b>49</b>
3.1 Marco Referencial.	49
3.2 Marco Histórico.	50
3.2.1 Programa de Braceros.	51
3.2.2 Programa de Industrialización de la Frontera Norte.	52
3.3 Industria Maquiladora	52
3.3.1 Generalidades	60
3.3.1.1 Definición	60
3.3.1.2 Características del la Industria Maquiladora de Exportación (IME)	61
3.3.1.3 Ventajas y desventajas que Ofrecen a las Grandes Compañías Transnacionales	61
3.3.1.4 Requisitos de Registro a Maquiladoras en México.	62
3.4 Modalidades de la Industria Maquiladora de Exportación.	63
3.4.1 Conceptos	63
3.4.1.1 Operación de Maquila	63
3.4.1.2 Operación de submaquila	63
3.4.1.3 Programa de Operación de Maquila	63
3.4.1.4 Establecimiento	64
3.4.1.5 Maquiladora de Nueva Creación	64
3.4.2 Modalidades	64
3.4.2.1 Maquiladora industrial	64
3.4.2.2 Maquiladora controladora de empresas	65
3.4.2.3 Maquiladora de servicios	66
3.4.2.4 Maquiladora que desarrolle programas de albergue (shelter)	66
3.4.3 Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX)	66
3.4.4 Programa de Operación de Maquila	68
3.4.4.1 Disposiciones Generales	68
3.4.4.2 Objetivos	69
3.4.4.3 Aprobación	69
3.4.4.4 Asignación de clave	69
3.4.4.5 Obligaciones	70
3.4.4.6 Cancelación	70
3.5 Legislación	70
3.5.1 Decreto para el Fomento y Operación de da Industria Maquiladora de Exportación.	71
3.5.2 Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora	80

3.5.2.1	Antecedentes	80
3.5.2.2	Legislación de Precios de Transferencia	81
3.5.3	Marco Legal	85

## **Capítulo 4**

	<b><i>El establecimiento permanente y Acuerdos Anticipados</i></b>	87
4.1.	El establecimiento permanente.	87
4.1.1.	Existencia conforme a la regla básica.	88
4.1.1.1.	Principio Objetivo.	88
4.1.1.2.	Principio Subjetivo	90
4.1.1.3.	Principio de la funcionalidad.	90
4.1.2.	Cláusula de construcción.	92
4.1.3.	Cláusula del agente dependiente.	92
4.2.	Establecimiento Permanente de acuerdo de la Ley del Impuesto sobre la Renta	92
4.2.1.	Artículo 2º.	92
4.2.2	Se considera que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplen lo dispuesto en los artículos 216 y 216, para efectos del artículo 2 de esta Ley.	94
4.2.3.	Artículo 3º L.I.S.R.	104
4.2.4.	Derogación del Artículo 2º	105
4.3.	Procedimiento de solicitud de una resolución APA.	105
4.3.1.	Documentación Según Resolución Miscelánea Fiscal Para 2003.	105
4.3.1.1.	Información general	106
4.3.1.2.	Información específica	107
4.4.	Acuerdos Anticipados para maquiladoras	108
4.4.1	Caso práctico	109

## **Capítulo 5**

	<b><i>Safe Harbour</i></b>	118
5.1	Modelo OCDE	118
5.1.1	Concepto y finalidad de los regímenes de protección	118
5.1.2	Factores a favor de la utilización de los regímenes de protección	119
5.1.3	Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección	121
5.1.4	Recomendaciones para la utilización del régimen de protección	126
5.2	Aspecto Fiscal de Safe Harbour	128

5.2.1	Requisitos para Safe Harbour	128
5.3	Requisitos para Maquiladoras (Art. 216 – Bis)	130
5.4	Régimen fiscal aplicable en 2004.	136
 <b><u>Conclusiones</u></b>		 138
 <b><u>Abreviaturas</u></b>		 140
 <b><u>Bibliografía</u></b>		 141
 <b><u>Referencias de Internet</u></b>		 143

## **Introducción**

En una economía globalizada, donde muchas empresas realizan una gran cantidad de inversiones y transacciones con entidades de un mismo grupo alrededor 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, contar con esquemas fiscales que se apeguen a lineamientos internacionales para la búsqueda de una justa distribución de los recursos tributarios.

Dentro de este ámbito se encuentran los **Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia** (Advance Pricing Agreement Process : APA`S), los cuales son un mecanismo que ha sido establecido por las administraciones fiscales de distintos países para la solución de controversias en materia de precios de transferencia, permitiendo una protección al contribuyente y seguridad de que las operaciones celebradas están correctas en cada una de las jurisdicciones en las que lleve a cabo actividades de negocios.

Desde principios 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 fue la incorporación a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), fue en 1995 que el gobierno mexicano estableció leyes y regulaciones fiscales tendientes a controlar y monitorear las prácticas de precios de transferencia de las empresas con operaciones en México.

Es así como los precios de transferencia son un tema de importancia internacional, que en México adquieren gran relevancia debido a los flujos de inversión extranjera directa que recibe. Por ello, México ha seguido la misma tendencia internacional en materia de precios de transferencia.

Un problema al que se enfrentan las empresas al realizar sus operaciones entre partes relacionadas es cómo establecer los precios de los bienes y servicios transferidos.

La obtención de ingresos fiscales razonables para los gobiernos y una carga fiscal justa para las empresas transnacionales son los objetivos de cada país, estos aspectos internacionales son más difíciles de tratar por que involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia cualquier ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica que es un ajuste correlativo en otra jurisdicción. Los gobiernos de varios países han desarrollado, entre otras cosas, regulaciones de precios de transferencia y provisiones en tratados para minimizar la doble tributación, la transferencia de utilidades y la evasión de impuestos.

Desde un inicio y hasta la fecha, la autoridad fiscal tiene especial atención en el control de las operaciones realizadas por la Industria Maquiladora de Exportación (IME). El interés por este tipo de empresas se debe a que casi el cien por ciento de sus operaciones de negocio las realiza con su casa matriz o con otras afiliadas o relacionadas.

La maquila es aquella que realiza procesos de ensamble de productos utilizando insumos proporcionados por su compañía relacionada (maquinaria y equipo, materia prima, tecnología, intangibles, etc) y retorna el total de su producción al extranjero a alguna empresa de su mismo grupo, a cambio de una retribución por sus servicios.

Después de que la autoridad fiscal mexicana observó que las contribuciones fiscales de la IME eran casi nulas, debido a que las empresas maquiladoras reciben todos los insumos necesarios para el ensamble de sus productos de su casa matriz, y venden todo su producto a esa misma empresa o a otras afiliadas o relacionadas, la autoridad supuso la posible existencia de manipulación de precios en estas operaciones por su relación entre ellas y su lugar de gravamen de acuerdo al establecimiento o residencia, y al existir un programa específico ya en funcionamiento para la IME, la autoridad fiscal contó con información sobre las actividades de estas empresas, lo que le permitió tener un control importante para fiscalizarlas. Así, emitió regulaciones que obligaban a las empresas a obtener utilidades, y por tanto, pagar impuestos en México.

Por lo que, en los últimos años el tema de precios de transferencia ha adquirido gran importancia tanto a nivel nacional como internacional.

Se espera que la investigación y elaboración de este trabajo sea para despertar el interés de los usuarios para que fortalezcan la investigación de este tema, con la aplicación adecuada de las leyes que regulan los precios de transferencia en diferentes países.

## Capítulo 1

### *FACULTADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN MATERIA DE INFORMACIÓN Y RESOLUCIÓN DE CONSULTAS.*

#### **1.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)**

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es la autoridad competente en materia de impuestos y contribuciones. Es encargada de dar asistencia a los contribuyentes de todo lo relacionado con las contribuciones que se realizan, apoyada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) que cuenta con diversos organismos que lo auxilian.



La SHCP para su mejor funcionamiento necesita del SAT (Organismo desconcentrado de la SHCP), para llevar a cabo diversos trabajos que la SHCP no puede cubrir.

Cuando las disposiciones legales, Leyes y Reglamentos hagan referencia y 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.

## 1.2 Servicio de Administración Tributaria (SAT)

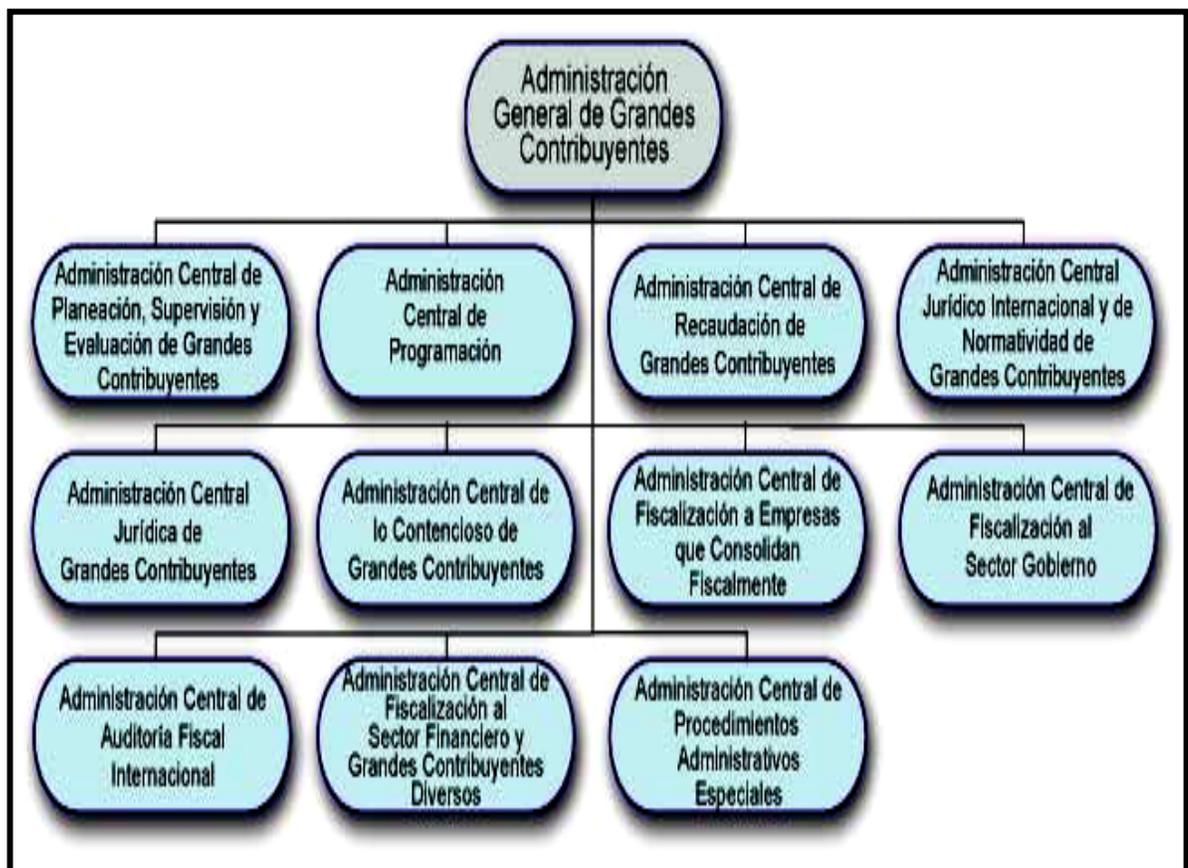
El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la SHCP, que ocupa el lugar que se compone como a continuación se detalla:



También el SAT, que es encargado de formular los programas de actividades y los proyectos de presupuesto de las áreas que integran sus unidades administrativas, así como organizar, dirigir, supervisar y evaluar dichas actividades; acordar y resolver los asuntos de la competencia de las unidades administrativas a su cargo.

Así como conceder audiencia al público; nombrar y remover a los servidores públicos que conforman las unidades administrativas a su cargo.

El SAT a su vez se apoya de diversos organismos que se encargan de diversas funciones, entre ellas la Administración General de Grandes Contribuyentes que es la encargada de todo lo relacionado con Precios de Transferencia en su área de Administración Central de Auditoría Fiscal.



Uno de los problemas a los que se continúa enfrentando México, es el relativo a la baja recaudación fiscal, así, con base en el precepto del análisis, lo que se establece, es que para efectos de la determinación y cálculo de los ingresos acumulables y las deducciones permitidas en el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los contribuyentes, éstos se encuentran obligados a determinarlos con base en el precio de la contraprestaciones que se hubiesen pactado en operaciones celebradas entre partes independientes.

A continuación se hace una compilación de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que regulan las facultades de las autoridades fiscales en materia de información y resolución de consultas.

### **1.3 Código Fiscal de la Federación (CFF)**

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

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

*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.*

*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 disposición el equipo para ello.*

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

*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, cuál es el documento cuya presentación se exige.*

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

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

*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 emiten conforme a este inciso y que se refieren a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.*

*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:*

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

*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.*

*Prestar sus servicios de 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.*

*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 aquellos 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, Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.*

*Art. 33-A Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78,79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que se consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.*

*Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe, ni suspende los plazos para que los particulares puedan imponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.*

*Art. 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.*

*Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.*

*La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.*

*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 en el artículo 69 de este Código.*

•Es importante destacar el contenido del Artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece la facultad de las autoridades fiscales para resolver consultas que formulen los interesados respecto a la metodología que haya sido utilizada en la determinación de los precios o monto de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, en los términos del Artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anteriormente analizado.

A continuación se transcribe el contenido de dicho precepto:

*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 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.*

*Aquí se destaca el hecho de que las resoluciones pueden derivar de acuerdo con autoridades competentes de otro país en el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación, caso en el cual las autoridades fiscales incluso, podrán condonar los recargos, si es que las autoridades competentes del otro país no reintegren o devuelvan cantidades a título de intereses de los montos que hayan devuelto en el impuesto correspondiente.*

*Sólo en el supuesto de incumplimiento de las obligaciones mencionadas, las autoridades fiscales podrán modificar la base imponible de los contribuyentes, aplicando alguno de los seis métodos contenidos en el Artículo 216 de la ley.*

*El Art. 39 del código, 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 2.11.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, es la que nos menciona que deben contener los APA´s:*

Los contribuyentes, tendrán que pagar por solicitud hecha a la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional de acuerdo con la Ley Federal de Derechos vigente, que a la letra dice:

*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 \$ 8,040.00.*

*Art. 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 \$1,608.00*

*(CFF) Art. 35.- 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.*

*Art. 36.- 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 Secretaria de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, éstas 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 transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.*

*Art. 36-Bis.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se le otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución y está 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.*

*Art. 37.- 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 medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte 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 requieran 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.*

*Art. 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

*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.- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

*IV.- 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.*

*Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.*

*Art. 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:*

*I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya efectuado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.*

*Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la Industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.*

*II.- Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalado e las Leyes fiscales sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.*

*III.- Conceder subsidios o estímulos fiscales.*

*Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.*

#### **1.4 Acuerdo por el que se delegan facultades al Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional.**

A continuación se da un ejemplo de un **ACUERDO DE LA DELEGACIÓN DE FACULTADES** de la secretaría de Hacienda y Crédito Público al servicio de la Administración Tributaria.

ACUERDO por el que se delegan facultades al Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional.

---

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Servicio de Administración Tributaria.

EDUARDO GONZALEZ GONZALEZ, Presidente del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 1º., 10 fracción VI y 14 fracción IX de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, 1º. y 4º. del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y

#### **CONSIDERANDO**

Que la Ley Orgánica de la Administración Pública señala que las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que tendrán facultades específicas y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso; que la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece al Servicio de Administración Tributaria como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la propia ley;

Que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, señala que el Presidente del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las facultades de éste, y que para la mejor organización del trabajo, podrá delegar las facultades otorgadas a los titulares de las Unidades, Direcciones Generales, Administraciones Generales y Coordinaciones Generales, a favor de los Directores, Administradores Centrales, Administradores y Subadministradores adscritos a ellas; que el artículo 30 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece las atribuciones y facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, determinando, asimismo, a la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, como una de sus áreas adscritas;

Que en sesión de fecha 8 de junio de 1998, la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria, aprobó el presente acuerdo delegatorio de facultades, por lo que he tenido a bien dictar el siguiente

#### ACUERDO

ARTICULO UNICO.- De la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, se delegan en el Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional, las siguientes facultades:

A. Acordar con el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal los programas en materia de auditoría a residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, precios de transferencia, dictámenes de enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero, revisión de dictámenes fiscales de establecimientos permanentes y bases fijas de residentes en el extranjero, verificaciones de origen, auditorías simultáneas que se practiquen de manera conjunta con las autoridades fiscales competentes de otros países y, en general, los actos de comprobación en materia fiscal y aduanera que sean de su competencia;

II. Mantener comunicación con las autoridades fiscales y aduaneras de otros países, para obtener y proporcionar la información y documentación en relación con asuntos fiscales y aduaneros internacionales de su competencia, y representar al Servicio de Administración Tributaria en foros, eventos y reuniones nacionales e internacionales donde se discutan asuntos fiscales y aduaneros;

III. Asistir a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en sus relaciones con los funcionarios o autoridades de otros países, respecto de convenios o tratados celebrados en materia fiscal o aduanera; así como en los asuntos materia de su competencia;

IV. Participar en el diseño de las formas oficiales de avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales, cuya aprobación corresponda a otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria;

V. Recibir de los particulares y, en su caso, requerir los avisos, manifestaciones y demás documentación que, conforme a las disposiciones fiscales, deban presentarse ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, así como recibir las declaraciones informativas sobre inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58 fracción XIII, 72 fracción VII y 74 último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen, auditorías, inspecciones y vigilancia, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, y en los acuerdos, convenios o tratados de los que México sea parte, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación conforme a la Ley Aduanera, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de los importadores, exportadores o productores; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción, así como prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades, y condonar los recargos, cuando proceda, en materia de resoluciones relativas a consultas sobre metodologías para precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, así como expedir, de conformidad con la normatividad que emita la Coordinación General de Recursos, las credenciales o constancias del personal que se autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones antes mencionadas;

VII. Notificar sus actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación, con excepción de las que únicamente determinen multas administrativas o aquellas cuya notificación sea competencia de las Administraciones General, Especial o Locales de Recaudación;

VIII. Recibir y revisar los dictámenes de residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, y los relativos a la enajenación de acciones que lleven a cabo residentes en el extranjero, de conformidad con el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluyendo el requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos autorizados que hayan formulado esta clase de dictámenes para que exhiban sus papeles de trabajo, autorizar o negar prórrogas para la presentación de este tipo de información, comunicar la conclusión de la revisión o, en su caso, las posibles irregularidades detectadas en dichas revisiones;

IX. Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal; aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente que resulten a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras,

aprovechamientos y sus accesorios, que deriven del ejercicio de las facultades a que se refiere este artículo; condonar los recargos, tratándose de precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas;

X. Dar a conocer a contribuyentes, productores o exportadores, responsables solidarios y demás obligados los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias, verificaciones de origen que le practiquen, y hacer constar dichos hechos y omisiones en el oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante;

XI. Imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales que rigen las materias de su competencia;

**XII. Resolver las consultas o solicitudes de autorización o determinación del régimen fiscal que formulen los interesados en situaciones reales y concretas, sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, así como recibir los avisos o las solicitudes de resolución particular relativas a exportaciones de bienes a jurisdicciones consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta como de baja imposición fiscal, en los términos establecidos por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios;**

XIII. Participar conjuntamente con las unidades del Servicio de Administración Tributaria en los grupos de trabajo que establezcan al amparo de los acuerdos suscritos por México en materia de aduanas y reglas de origen;

XIV. Dejar sin efectos, cuando proceda conforme a derecho, sus propias resoluciones de carácter individual no favorables a un particular;

XV. Ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulten procedentes, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera, e imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de los requerimientos que se formulen en los términos de esta fracción;

XVI. Fungir como autoridad competente en la aplicación de los acuerdos, convenios o tratados de los que México sea parte en materia fiscal o aduanera en asuntos de intercambio de información en los términos de la fracción anterior de este artículo, así como en lo referente a la determinación de precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas;

XVII. Recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción VI de este artículo, y

XVIII. Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias de auditoría, de inspección, y demás actos de comprobación, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades fiscales u organismos ejerzan sus facultades.

TRANSITORIO

ARTICULO UNICO.- El presente Acuerdo entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Atentamente

Sufragio Efectivo No Reelección.

México, D. F., a 28 de agosto de 1998.- El Presidente del Servicio de Administración Tributaria, Eduardo González González.- Rúbrica.

## Capítulo 2

### *LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS EN NUESTRO PAÍS*

*Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (“Advance Pricing Agreements”.-APA’s”)*

“APA” cuyas siglas están en inglés, y su traducción literal al español, significa “Acuerdo Anticipado de Precios”.

En un entorno de negocios globalizado, donde las empresas realizan un sinnúmero de inversiones y transacciones con entidades de un mismo grupo alrededor 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”).

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

Dentro de este ámbito se encuentran los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (“Advance 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.

El origen de los APA’s se da en los EE.UU. 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 de 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 EE.UU., 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 para las empresas maquiladoras.

## **2.1 Definición de APA's**

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 para esas transacciones por un periodo determinado de tiempo.

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.

Un “APA” es un acuerdo que determina anticipadamente la evaluación de las operaciones controladas, así como los criterios apropiados (métodos, comparables y ajustes, suposiciones críticas sobre eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia por las operaciones celebradas con partes relacionadas por un período determinado.

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 manejaron 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 esté 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:

- Información general de las empresas vinculadas que intervienen en las 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.

## **2.2 Clasificación de los APA´s**

Los APA´s se clasifican, según las directrices de la OCDE, como sigue:

APA´s Unilaterales y

APA´s Bilaterales o Multilaterales

### **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 interesado. 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.

Sin embargo, un APA unilateral puede tener una incidencia en la responsabilidad tributaria de empresas asociadas situadas en otra Administración Tributaria.

### **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 anterior, 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.

### **2.3 Problemas de Aceptación Recíproca Entre Administraciones Fiscales**

Naturalmente, cada Administración Tributaria firmante del APA, querrá efectuar un seguimiento del cumplimiento del acuerdo por parte de los contribuyentes de su jurisdicción, lo que podrá realizar en general de dos maneras. En primer lugar podrá exigir al contribuyente un informe anual demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el APA y mostrando la relevancia de las hipótesis fundamentales. En segundo lugar, podrá continuar el examen de la situación del contribuyente en el seno de sus auditorías regulares, sin evaluar de nuevo la validez del método.

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 Chileno presta servicios a un cliente Argentino: él contador hace todo el trabajo desde la oficina en Chile, y la ley Chilena argumenta que la compensación es de fuente Chilena; Argentina, por el contrario, considera la renta de fuente Argentina porque la asesoría corresponde a un proyecto Argentino. 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.

Cabe aclarar que los problemas entre administraciones fiscales pueden derivar de otros que se consideren raíz, tales como los problemas políticos.

### **2.4 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.

## 2.5 Ventajas de Los APA's

### Seguridad jurídica – pasivo fiscal

En ciertos casos, un APA puede también otorgar una posibilidad de prorrogar el período de tiempo al cual se aplica. Cuando el plazo de vigencia de un APA expira, puede también existir la oportunidad para las Administraciones Tributarias y los contribuyentes afectados de negociarlo. Gracias a la certidumbre que suministra un APA, el contribuyente puede estar en mejor posición para prever sus responsabilidades tributarias, creando en consecuencia un entorno fiscal que es favorable a la inversión. Ya que si los supuestos críticos son cubiertos, los APA's pueden ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre jurídica, al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales.

### Relación sin conflictos

Los APAs pueden proporcionar una oportunidad a las administraciones fiscales y a los contribuyentes para hacer consultas colaborando en una relación y contexto en donde no actúen como adversarios. La oportunidad para comunicar puntos de vista en una atmósfera de no confrontación; confrontación que normalmente ocurre cuando se está efectuando una auditoria a los precios de transferencia. Puede estimular el que exista un libre flujo de información entre las partes involucradas con el propósito de obtener un resultado racionalmente correcto y práctico.

### Prevención de facultades de comprobación y gastos innecesarios

Un APA puede evitar a los contribuyentes y a las administraciones tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los precios de transferencia. Habiéndose llegado a un APA, las administraciones Tributarias necesitarán menos recursos para subsiguientes inspecciones de las declaraciones fiscales del contribuyente, porque tendrán más información sobre el contribuyente.

### Atenuación tributaria

Los APA's bilaterales y multilaterales reducen substancialmente o eliminan la posibilidad de la doble imposición o de no imposición jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los Estados implicados. Por el contrario los APA's Unilaterales no aportan certidumbre en la reducción de la doble imposición, porque las Administraciones Tributarias afectadas por las operaciones cubiertas por el APA pueden considerar que la metodología adoptada no da lugar a un resultado conforme al principio de plena competencia.

#### Experiencia de administraciones

La revelación e información de los aspectos relacionados con los APA's, así como la actitud cooperativa bajo el cual un APA 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.

### **2.6 Desventajas De Los APA's**

#### Desacuerdo de administraciones

Desde el punto de vista de otras administraciones fiscales, los problemas se originan porque pueden estar en desacuerdo con las conclusiones de los APA's Unilaterales.

#### Dudosa confiabilidad

Posibilidad de que en los APA's se haya formulado una predicción no confiable sobre las condiciones cambiantes del mercado sin los supuestos adecuados, sin contener las hipótesis fundamentales necesarias.

#### Influencia sobre administraciones

Presiones sobre los recursos de una administración fiscal pueden ser efectuadas por los contribuyentes que buscan la conclusión lo más temprano posible de su petición de APA, teniendo presente sus objetivos de negocios y el tiempo de que disponen, y los APA's como un todo, tenderán a ser influidos por las demandas de la comunidad empresarial.

#### Inclinación de control

Existen indicaciones que los contribuyentes que han tenido dificultades con las administraciones fiscales sobre sus precios de transferencia, y no deseando que esas dificultades continúen, frecuentemente están interesados en solicitar un APA. Existe por consiguiente el grave peligro de que los recursos para hacer auditorías se desvíe a estos contribuyentes y no se efectúen investigaciones a contribuyentes menos cumplidos. La experiencia ha demostrado que, frecuentemente, los contribuyentes a los que les interesan los APA's son corporaciones muy grandes, las cuales son auditadas frecuentemente.

### Información inaccesible

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 de 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

### Mal uso de la información

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.

## **2.7 Adecuada Documentación = Prevención De Auditorias Costosas**

Es importante considerar que, pese a que las propias directrices de la OCDE, en su capítulo I “Arms Length Principle” (Principio Arms 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:

- Constar por escrito
- Ser firmadas por el interesado o su representante
- Contener nombre, domicilio fiscal y RFC
- Señalar la autoridad a la que se dirige, así como el propósito
- Indicar el domicilio para oír y recibir notificaciones y nombre de la persona autorizada para recibirlas
- Anotar el número telefónico del contribuyente o el de su representante
- Señalar los nombres, direcciones y el RFC (número de identificación fiscal, tratándose de extranjeros) de todas las personas involucradas en la consulta
- Describir actividades del interesado
- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción
- Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción
- Acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias
- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada
- Indicar si la promoción había sido presentado con anterioridad a otra autoridad y, en su caso, el sentido de la resolución
- Señalar si el contribuyente se encuentra bajo revisión por parte de las autoridades, así como los períodos y las contribuciones objeto de la revisión

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 promovente, 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.

## **2.8 Documentación Según Resolución Miscelánea Fiscal Para 2003**

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 2.11.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, textualmente dice lo siguiente respecto a la información y documentación que deben contener los APA's:

R. M. 2.11.3. Para los efectos del artículo 34-A del Código, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:

### *A. Información general:*

1. 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:

(a) El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.

(b) 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.

(c) Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

(d) Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero, relacionadas con él.

*B. Información específica:*

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

(a) 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.

(b) 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.

2. 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.

3. 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.

4. La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del Código, que sea requerida por la autoridad.

#### *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:

- Constancia por escrito
- Señalar la autoridad que lo emite
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido

## **2.9 La negociación de un APA**

Si consideramos el concepto de APA como un documento que expresa un acuerdo de voluntades entre las autoridades fiscales y el contribuyente sobre una metodología de precios de transferencia, por definición este acuerdo debe basarse en un proceso de negociación amplio y en ocasiones intenso.

Derivado de lo anterior, es de vital importancia que dicho proceso de negociación sea llevado a cabo por las personas más aptas y 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.

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

Como hemos comentado, los 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 Internacional”).

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. A continuación analizamos las características principales de dicho procedimiento.

### *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.

### 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:

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 domestica 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.

l) (Información específica a proporcionar) Indicadores de rentabilidad pertinentes tales como margen bruto, margen sobre costos y gastos de operación, rendimiento sobre activos, etc.

m) Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos.

n) Un análisis económico o estudio de las prácticas generales para determinar precios y funciones dentro de los mercados geográficos que cubrirá el APA.

o) 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.

p) Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.

q) 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.

r) 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).

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.

## **2.10 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.

### **2.11 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.

### **2.12 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.

#### *Pago por la obtención del APA*

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

Solicitudes bilaterales o multilaterales de conformidad con los Tratados para evitar la doble imposición

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.

Independientemente del tamaño del contribuyente, estos derechos aplican a transacciones que involucren Propiedad intangible o servicios valuados en no más de \$50 millones de dólares anuales; o pagos por intangibles que no exceda de \$10 millones de dólares por año.

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.

### **2.13 APA's simplificados para contribuyentes pequeños**

Las autoridades de los 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:

- a) Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos;
- b) Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.
- c) 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.
- d) 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.

### **2.14 El Procedimiento de APA's en México**

Nuestro país adoptó formalmente este procedimiento en el año de 1997, mediante la inclusión del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación ("CFF").

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.

Por su parte el artículo 37 del CFF establece el plazo en el cual las autoridades deber responder las solicitudes de resolución en materia de precios de transferencia y fija un plazo de 8 meses contados a partir de la fecha de solicitud.

### **2.15 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 JERÁRQUICAMENTE 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 consiguiente, 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.

Al igual que en el caso de los EE.UU., un contribuyente puede solicitar reuniones previas con las autoridades para discutir la conveniencia de solicitar un APA. Estas reuniones pueden llevarse a cabo sin divulgar el nombre del contribuyente interesado en el proceso de APA.

Ahora bien, si un contribuyente solicita una resolución en materia de precios de transferencia ante las autoridades competentes Mexicanas, esta deberá cumplir con ciertos requisitos generales que a continuación se mencionan:

#### Información General

a) Nombre, denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia del contribuyente, de las personas residentes en México o en el extranjero que participen en forma directa o indirecta en el capital social del contribuyente, así como de las personas residentes en nuestro país o en el extranjero que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.

b) Describir las principales actividades del grupo multinacional al que pertenece el contribuyente, mencionando los lugares en donde se llevan a cabo.

c) Describir las actividades del contribuyente con partes relacionadas con empresas del mismo grupo, incluyendo un organigrama de la tenencia accionaria de las citadas empresas integrantes del grupo multinacional.

d) Copia de estados financieros del contribuyente incluyendo una relación de costos y gastos incurridos por el contribuyente y de las empresas residentes en México y en el extranjero que tengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente. Esta información deberá presentarse por el ejercicio por el que se solicita la resolución así como de los tres ejercicios anteriores.

e) Copia de las declaraciones anuales y complementarias del impuesto sobre la renta del contribuyente presentadas por el ejercicio por el cual se solicita la resolución y tres ejercicios anteriores.

f) Copia de los contratos, acuerdos o convenios celebrados por el contribuyente y sus partes relacionadas. Esta información deberá presentarse en idioma español.

g) Indicar la fecha de inicio y terminación de los ejercicios fiscales de las personas relacionadas residentes en el extranjero que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.

h) Moneda en la que se pactan las operaciones entre el contribuyente y partes relacionadas.

i) (Información específica) Información de las transacciones por las cuales se solicita resolución particular incluyendo un análisis que describa las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las personas involucradas en la transacción.

j) El método o métodos que propone el contribuyente aplicar para la transacción sujeta a resolución, así como todos los elementos de juicio para considerar que el método propuesto es aplicable a la transacción, o a la empresa

k) Se deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente en donde se muestre la aplicación del método propuesto.

l) Información de empresas u operaciones comparables incluyendo los ajustes que para incrementar el nivel de comparabilidad se hayan realizado.

m) Especificar si las partes relacionadas del contribuyente se encuentran dirimiendo alguna controversia en materia de precios de transferencia o bien, se encuentran siendo auditadas por las autoridades

fiscales competentes en su país de residencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado que guarda dicha auditoría o controversia.

## **2.16 Pago de derechos**

Si un contribuyente considera oportuno solicitar una resolución a las autoridades fiscales deberá cubrir un pago de derechos que ascienden a \$8,040.00 por solicitud original y \$1,608. pesos por la renovación.

### 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 al 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:

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

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

El objetivo primordial de las autoridades fiscales para la resolución de los APAs 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.

Durante este periodo, las autoridades fiscales recibieron aproximadamente 700 solicitudes de APA.

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:

a) 6.9% sobre el total de los activos utilizados en la actividad de maquila; o

b) el 6.5% sobre el total de costos y gastos incurridos por la maquiladora.

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

Durante este periodo, las autoridades fiscales recibieron aproximadamente 500 solicitudes de APA. Derivado de lo anterior, en el caso de México las autoridades fiscales han desarrollado su experiencia en la negociación y resolución de APA's para maquiladoras. El número de casos diferentes a maquiladoras que las autoridades fiscales han resuelto es significativamente menor a los negociados para maquiladoras.

## Capítulo 3

### *EFFECTOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA*

#### **3.1 Marco Referencial.**

La Industria Maquiladora de Exportación cumple 39 años de operaciones en nuestro país. Su constante crecimiento y la diversidad de productos manufacturados han servido tanto a los países que han instalado sus plantas en el territorio nacional como a México. Es una industria que, como lo expresara el Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, “Siempre tiene mensajes positivos para la economía nacional”. Además, proporciona trabajo a un muy importante número de mexicanos, generando divisas que fortalecen nuestra balanza de pagos. Es un sector, al que cada día debe de prestársele mayor atención y no descuidar su desarrollo, así como adecuarlo a la industria manufacturera nacional como proveedora de este dinámico mercado que maneja parte importante de las exportaciones manufactureras nacionales.

La Industria Maquiladora de Exportación constantemente está adecuando sus líneas de producción con nuevos métodos y tecnologías, que hacen de sus plantas modelos innovadores que superan inclusive a plantas operando en los países de donde proceden estas empresas; esto sucede en casi todos los estados de la República, por lo que para competir internacionalmente se debe de seguir este ejemplo en las industrias nacionales que pretendan ser proveedora del mercado existente.

Por otra parte, cabe mencionar el aspecto de la globalización. La internacionalización del capital y de la producción, bajo la forma de globalización económica y financiera es una estrategia de las grandes empresas transnacionales, que tiene como propósito fundamental la instauración a nivel mundial del sistema de libre cambio en los aspectos productivos, comerciales y financieros.

La Industria Maquiladora de Exportación tiene estrecha relación con los fenómenos de globalización, regionalización e integración; ya que las grandes empresas transnacionales definen sus estrategias en el marco de la búsqueda de los mercados que les ofrecen facilidades para el desarrollo de sus actividades. La globalización económica es un proceso que, además de la internacionalización del capital, conlleva la apertura tanto económica como financiera, desarrollando un proceso que va paralelo a la conformación de bloques económicos por regiones geográficas.

Dada la importancia de la Industria Maquiladora hoy en día, y tomando en cuenta que presenta en forma creciente complejos problemas fiscales, tanto para las autoridades correspondientes como para los contribuyentes, se pretende mostrar un esquema general de los efectos de los Precios de Transferencia en dicha industria.

### **3.2 Marco Histórico.**

A consecuencia de la dificultad de distribución de los productos nacionales en la zona norte del país, en el año de 1861, México desarrolló la llamada zona libre (Nuevo León, Coahuila y Chihuahua), donde la población fronteriza podía adquirir productos de los Estados Unidos de América, sin ser sujetos a los impuestos correspondientes por la introducción de ellos al país. Durante la guerra civil norteamericana, las confederaciones utilizaron la zona libre mexicana para el contrabando de provisiones a los EUA. Pero en el año 1869, el Presidente Ulyses Grant amenazó a México con represalias si la zona libre no era controlada con mayor prudencia.

Las políticas de la moderna zona libre, comenzaron en el año de 1933, cuando México creó áreas limitadas de zonas libres para proteger sus mercados locales y mantener un buen nivel de vida para el alto crecimiento de la población fronteriza. Fue así que este sector de la población, empezó a convertirse en parte importante para la economía nacional, lo que ocasionó el surgimiento de un sistema político dual: Mientras por una parte existía un proteccionismo estricto en la economía nacional, por otra se daba una leve política liberal en los mercados de la frontera, incrementándose así su comercio y su interdependencia con los EUA.

En los años cuarentas la economía mundial observó cambios interesantes, y en particular la estadounidense logró consolidarse. Por su parte nuestro país inició un proceso de cambio, ya que pasó de ser una sociedad fundamentalmente rural a una sociedad urbana, en la que las relaciones entre las distintas clases sociales se redefinieron, expandiéndose los sectores medios de las ciudades.

La zona fronteriza norte no fue ajena a estos cambios, pues debido a su vecindad con Estados Unidos se agudizaron las contradicciones creadas por el desequilibrio existente entre las distintas regiones de nuestro país.

Como consecuencia de lo anterior, se firmó el “Primer Acuerdo Internacional de Trabajadores Migratorios entre México y Estados Unidos”, o Programa de Braceros.

### **3.2.1 Programa de Braceros.**

En 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, al parecer, mas influencia en la conformación socioeconómica de la franja fronteriza norte de México que nuestra política gubernamental. Así pues, a través del convenio, se ocuparon contingentes de mexicanos que periódicamente cruzaban la frontera hacia uno u otro lado, influyendo en la particular conformación de la vida fronteriza, en la que se acentuaron los intercambios de costumbres, usos, modismos, etc. con Estados Unidos.

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".

En este mismo documento se introdujo el término de "plantas gemelas", que expresaba el potencial de este proyecto, "donde una sola gerencia podría manejar una planta de alta tecnología de capital intensivo en los Estados Unidos y una planta de uso intensivo de mano de obra en el lado mexicano", al cual se agrega el costo tan bajo de la mano de obra mexicana.

Sobre esta base, 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).

### **3.2.2 Programa de Industrialización de la Frontera Norte.**

En 1964, el Secretario de la Industria y del Comercio, Raúl Salinas Lozano, bajo las órdenes del Presidente Gustavo Díaz Ordaz, viajó al lejano Oriente, donde vio el rápido establecimiento de corporaciones norteamericanas, sirviéndole esto como base un año después para la implantación de un programa similar en la región de la frontera norte, llamándolo el Programa de Industrialización de la Frontera Norte (PIFN), el cual se dio a conocer y fue implementado en el año de 1965, y cuyos objetivos fueron:

- a) Promover la industrialización de la frontera norte (incluso aceptando inversiones extranjeras)
- b) Estimular la industria mexicana la cual puede proporcionar productos o componentes a plantas de ensamble nacional en la zona libre.
- c) Disminución del porcentaje de desempleo en la frontera norte.

El PIFN permitía a los inversionistas extranjeros y mexicanos importar temporalmente productos libres de impuestos (maquinaria, refacciones necesarias para el ensamble, etc.) para su utilización en la producción, y exportarlos una vez utilizados. Reconociendo así el gobierno a aquellas plantas establecidas bajo las normas del PIFN como *maquiladoras*.

Las maquiladoras están definidas como taller en el cual se realizan, para un tercero, aquellos pasos de la fabricación de un producto que requiere trabajo manual o unitario.

### **3.3 Industria Maquiladora**

La industria maquiladora de exportación se estableció principalmente en la región fronteriza de Ciudad Juárez. Estaba constituida por 111 áreas económicas y contaba con el más alto salario mínimo, mientras que las localidades interiores contaban con un tercio o un 50% de salario más bajo. Inversionistas privados (Bermúdez y Vallina) comenzaron a traer plantas productoras extranjeras a través de la construcción de parques industriales privados.

En los primeros años, la maquiladora tuvo en nuestro país un crecimiento lento pero sostenido, de modo que para 1969 eran 147 las empresas registradas bajo el régimen del PIFN y 17 mil el número de empleados. Durante esos años, el gobierno reglamentó sus actividades mediante dos oficios.

Estos documentos establecían que las empresas podrían importar materias primas y productos semiterminados de Estados Unidos y reexportar la totalidad de su producción sin pagar los impuestos habituales de importación y exportación. Pero tenían la restricción de establecerse en una zona de 20 Km. a lo largo de la frontera norte y en parques industriales; debían rentar sus locales y la parte extranjera de su capital social no podría rebasar el 49% de las acciones.

Algunas empresas mexicanas también se acogieron al régimen de importación temporal de la maquiladora. Al iniciar la década de los 70s la industria maquiladora mostraba ya su gran importancia. El gobierno de Luis Echeverría ratificó la decisión de estimular a la industria maquiladora y de considerarla como eje prioritario de desarrollo en las ciudades fronterizas.

El 17 de marzo de 1971, un reglamento destinado a controlar a las maquiladoras fue inscrito en el párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero Mexicano. Éste les concedía un sinnúmero de facilidades, entre las que destacan las siguientes:

- El capital extranjero podría representar el 100% de las acciones.
- Las empresas maquiladoras con capital extranjero podrían adquirir el control de los terrenos destinados a sus instalaciones a través de un fideicomiso contratado con cualquier banco mexicano por un período de hasta 30 años.
- Las maquiladoras podrían establecerse también en una franja de 40Km a lo largo de las costas, teniendo la posibilidad de importar sin impuestos los equipos, materias primas y productos semiterminados necesarios en los procesos de transformación y ensamble de productos a exportarse, con la condición de que no existiesen restricciones por parte del país importador.
- Las deducciones causadas por las mermas y desperdicios del proceso de transformación fueron definidas y reglamentadas.
- Se establecieron plazos para las operaciones temporales, y se señalaron cláusulas para garantizar el interés fiscal.

Posteriormente, el gobierno creó, el 31 de octubre de 1972, un nuevo reglamento para tratar de llevar los beneficios de la industria maquiladora a otras regiones del país. Éste daba una definición de empresa maquiladora y comprendía, entre otras, las siguientes facilidades:

- La ampliación de la zona de establecimiento de estas empresas a todo el territorio nacional, con excepción de las zonas altamente industrializadas o contaminadas.

- La venta de bienes producidos por las maquiladoras en el mercado interno podría ser autorizada siempre y cuando sustituyeran importaciones y pagaran los impuestos correspondientes a los insumos extranjeros.

- Los impuestos a la importación podrían ser garantizados con una fianza que representara solo el 40% del crédito fiscal.

De esta forma, la legislación sobre maquiladoras ubica a este tipo de empresas en un sitio privilegiado con respecto a los otros tipos de inversión extranjera. Esta situación no fue modificada por la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera de 1973, pues caía dentro de las raras excepciones previstas por la ley ya que por ello podían constituirse con más del 49% del capital extranjero y no tenían límite en lo concerniente al monto de la inversión. Asimismo, podían importar sus equipos y maquinaria bajo el régimen de importación temporal, sin límites en el tiempo de permanencia (es decir, sin pagar los impuestos de importación), y no tenían necesidad de seguir un programa de integración nacional para vender sus productos en el país. En estos dos últimos casos, tenían también ventajas sobre las industrias 100% mexicanas.

No obstante lo anterior, la Cámara Norteamericana de Comercio en México, publicó en 1975, entre otras, las siguientes peticiones:

a) La autorización para:

- Contratar aprendices, pagándoles por debajo del salario mínimo.
- Dar a los trabajadores el status de empleados de planta después de 90 días de trabajo.
- Aumentar o reducir al personal, las horas o semanas de trabajo e inclusive los salarios, si la firma así lo requiriera.
- Despedir sin indemnización a los trabajadores “ineficaces”.
- Instaurar un sistema de estímulos económicos para los trabajadores que ganaban el salario mínimo, sin que las percepciones adicionales fueran gravables.
- Actuar como agente aduanal en sus establecimientos.

b) La modificación de la Ley del Trabajo en lo concerniente a la política de ausentismo y despidos.

- c) La reducción de la cotizaciones al Seguro Social (IMSS) en el caso de que la “semana corta” fuera establecida.
- d) La exención sobre los ingresos y sobre las ventas.

Todo lo anterior alegando que, si sus demandas no eran aprobadas, la permanencia de las industrias maquiladoras no sería, en adelante, asegurada. El gobierno respondió que era un poco exagerado, pero que iba a estudiar las proposiciones. Tres meses más tarde, un número importante de maquiladoras comenzó a cerrar sus instalaciones y el gobierno fue constreñido a hacer concesiones. De todas las peticiones que le presentaron, no rechazó más que las concernientes a las exenciones de impuestos.

La crisis estadounidense de sobreproducción y reducción de ventas que afectó la economía de ese país, se vio reflejada en las maquiladoras. Tuvo distintas manifestaciones en las diferentes plantas maquiladoras de Ciudad Juárez: cierre de plantas, despidos masivos, suspensiones temporales y reducciones en la jornada de trabajo. Esto ayudó a los empresarios de las maquiladoras a evitar el pago por indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a lo estipulado en la Ley Federal del Trabajo.

Una vez superado el estancamiento de 1976 y 1977 y ya con nuevas ventajas, a principios de 1978 la maquiladora inició un periodo de crecimiento; presentó nuevas características en la composición de las ramas de la industria.

Al inicio de la década de los 80 y por segunda ocasión desde su instalación, la maquiladora sufrió una crisis a consecuencia de la recesión económica en los Estados Unidos. Nuevamente, debido a la falta de materia prima o la sobreproducción, se generaron despidos masivos. Como en la ocasión anterior, las maquiladoras optaron por suspensiones temporales o totales, recurrieron a reducir la jornada laboral a una semana de trabajo de cuatro y hasta tres días, comprometiéndose a pagar sólo parte de los salarios.

A principios de 1983 la industria maquiladora instalada iniciaba un nuevo periodo, el de mayor auge y crecimiento a la fecha, en el que se modifica ya sustancialmente el contenido y el carácter estructural de dicha industria. Asimismo, inicia su expansión en ciudades importantes del país, presenta cambios en los procesos de producción y en los sistemas.

A través del tiempo el número de plantas maquiladoras se vio incrementado en algunas de las principales ciudades del norte del país, como a continuación se muestra:

*Número de establecimientos de maquiladoras por Entidad Federativa*

<i>Periodo</i>	<i>Total Nal.</i>	<i>Baja California</i>	<i>Sonora</i>	<i>Chihuahua</i>	<i>Coahuila</i>	<i>Tamaulipas</i>	<i>Subtotal Estados Fronterizos</i>	<i>Otros Estados</i>
1998/1	2869	958	238	405	257	332	2190	679
1998/2	2885	970	238	395	258	333	2194	691
1998/3	2895	974	241	392	259	336	2002	693
1998/4	2902	985	241	374	259	338	2197	705
1998/5	2925	1000	243	373	259	340	2215	710
1998/6	2952	1017	244	375	260	341	2237	715
1998/7	2978	1023	244	375	260	342	2244	734
1998/8	3012	1034	245	379	261	345	2264	748
1998/9	3051	1045	248	381	263	346	2283	768
1998/10	3092	1062	252	382	264	348	2308	784
1998/11	3107	1071	250	382	265	348	2316	791
1998/12	3130	1081	250	380	265	351	2327	803

*Fuente: INEGI. Estadísticas de la industria maquiladora de exportación 1998*

Como ya se ha mencionado, la industria maquiladora ha enfrentado dos periodos de crisis, en 1975 y 1980. A lo largo de estas etapas, los dueños de las empresas no fueron capaces de responsabilizarse por los efectos que la economía y la saturación de los mercados tuvieron sobre el mercado laboral. Las soluciones que se presentaron fueron en perjuicio de los trabajadores: se cerraron empresas, se despidieron grandes cantidades de trabajadores, si había exceso de producción se les descansaba o se llegaba a un acuerdo de reducción en el pago mientras se normalizaba la situación, si los trabajadores exigían mejorar sus condiciones de trabajo o de vida se les despedía. A excepción de estos dos momentos, la maquiladora ha mantenido un crecimiento sostenido, de manera distinta a la industria nacional.

Debido a su crecimiento vertiginoso en los últimos 10 años, la Industria Maquiladora de Exportación se ha considerado como uno de los sectores más dinámicos de la economía nacional, siendo una de las principales fuentes generadoras de divisas en el país.

Hasta el año 2000, la industria maquiladora de exportación (IME) fue probablemente el sector más dinámico e importante para la economía mexicana en términos de inversión extranjera directa, generación de empleos, divisas y oportunidades de capacitación.

El valor agregado generado por esta industria, se calcula a partir de la suma de materias primas y empaques nacionales; sueldos; salarios y prestaciones; gastos diversos y utilidades como se muestra a continuación.

*Valor agregado de exportación real de la industria maquiladora de exportación*

(Variación porcentual anual)	
Periodo	
<b>1995</b>	<b>14.7</b>
<b>1996</b>	<b>11.2</b>
<b>1997</b>	<b>24.5</b>
<b>1998</b>	<b>21.1</b>
<b>1999</b>	<b>16.1</b>
<b>2000</b>	<b>12.5</b>
<b>2001</b>	<b>5.2</b>
<b>2002</b>	<b>-1.8</b>
<b>2003</b>	<b>1.7</b>
<b>2004<sup>P</sup></b>	<b>-0.5</b>
<b>2003</b>	
Enero	7.9
Febrero	6.0
Marzo	4.6
Abril	1.6
Mayo	-1.6
Junio	-0.6
Julio	0.0
Agosto	-2.1
Septiembre	1.6
Octubre	3.1
Noviembre	1.2
Diciembre	0.4
<b>2004<sup>P</sup></b>	
Enero	-1.2
Febrero	-1.5
Marzo	0.2
Abril	0.0
Mayo	0.5
Junio	3.0
Julio	2.1
Agosto	-0.1
Septiembre	-0.5
Octubre	-4.4
Noviembre	-2.9
Diciembre	-0.4
NOTA: <sup>P</sup>	Se refiere a lo cobrado por el servicio de maquila. Cifras preliminares a partir de la fecha en que se indica.
FUENTE:	INEGI. Estadística de la Industria Maquiladora de Exportación.

En las horas-hombre trabajadas se cuantifica el tiempo trabajado por los obreros, como se muestra en el siguiente cuadro.

(Variación porcentual anual) Periodo	Horas trabajadas						Días efectivamente trabajados
	Total	Obreros			Técnicos de producción	Empleados administrativos	
		Total	Hombres	Mujeres			
<b>1998</b>	<b>11.6</b>	<b>11.3</b>	<b>13.4</b>	<b>9.7</b>	<b>13.4</b>	<b>12.2</b>	<b>6.8</b>
<b>1999</b>	<b>13.4</b>	<b>12.8</b>	<b>14.9</b>	<b>11.2</b>	<b>16.2</b>	<b>14.4</b>	<b>9.3</b>
<b>2000</b>	<b>12.9</b>	<b>13.3</b>	<b>15.0</b>	<b>11.9</b>	<b>11.3</b>	<b>12.1</b>	<b>8.3</b>
<b>2001</b>	<b>-8.2</b>	<b>-9.7</b>	<b>-8.2</b>	<b>-10.9</b>	<b>-3.6</b>	<b>-0.2</b>	<b>0.3</b>
<b>2002</b>	<b>-10.6</b>	<b>-10.8</b>	<b>-9.3</b>	<b>-12.1</b>	<b>-9.0</b>	<b>-11.3</b>	<b>-15.8</b>
<b>2003</b>	<b>-0.1</b>	<b>-0.6</b>	<b>-1.5</b>	<b>0.2</b>	<b>1.4</b>	<b>2.6</b>	<b>-5.7</b>
<b>2004<sup>E</sup></b>	<b>6.6</b>	<b>7.2</b>	<b>7.7</b>	<b>6.7</b>	<b>4.1</b>	<b>4.8</b>	<b>0.4</b>
<b>2003</b>							
Enero	-0.4	0.4	-0.4	1.1	-0.8	-6.7	-7.3
Febrero	2.9	2.9	2.2	3.5	1.8	4.6	-6.1
Marzo	5.7	5.3	5.0	5.6	6.7	8.7	-1.4
Abril	-0.4	-1.1	-1.8	-0.5	2.4	1.4	-4.8
Mayo	-1.7	-2.3	-3.7	-1.1	0.6	1.0	-4.7
Junio	-0.3	-1.3	-2.0	-0.6	2.5	5.0	-5.5
Julio	-1.3	-2.4	-2.1	-2.8	2.4	3.8	-6.1
Agosto	-5.2	-5.6	-6.1	-5.2	-4.3	-2.0	-8.6
Septiembre	-0.5	-0.8	-1.8	0.1	-0.4	2.6	-4.8
Octubre	-1.6	-2.4	-5.7	0.5	0.1	3.1	-5.5
Noviembre	-0.1	-0.9	-2.6	0.7	2.6	3.3	-9.7
Diciembre	2.7	1.9	2.1	1.8	4.1	7.8	-4.0
<b>2004<sup>E</sup></b>							
Enero	0.8	1.1	2.3	0.1	-1.5	1.5	-5.3
Febrero	1.3	1.3	2.0	0.7	1.5	0.7	-3.4
Marzo	3.8	4.3	4.4	4.3	1.9	1.3	2.2
Abril	6.2	7.3	7.7	6.9	2.1	2.9	-3.5
Mayo	6.5	7.5	7.5	7.4	2.9	3.0	-2.9
Junio	9.4	10.8	10.8	10.8	4.0	5.1	2.5
Julio	8.5	9.8	9.6	10.0	3.6	4.2	0.8
Agosto	7.9	8.6	8.8	8.5	3.8	8.0	2.8
Septiembre	12.9	13.1	12.6	13.7	13.2	10.3	3.4
Octubre	4.2	4.9	7.5	2.7	1.4	2.8	-2.2
Noviembre	6.7	6.7	8.1	5.5	6.6	7.0	6.5
Diciembre	10.7	10.8	11.3	10.4	9.7	10.8	4.3
P Cifras preliminares a partir de la fecha en que se indica.							
FUENTE: INEGI. Estadística de la Industria Maquiladora de Exportación.							

En este tipo de series se analizan el personal y las horas hombre no importando la temporada.

*Series desestacionalizadas del personal ocupado y horas-obrero trabajadas en la industria maquiladora de exportación*

(Variación porcentual mensual) Periodo	Personal ocupado	Horas-obrero trabajadas
<b>2003</b>		
Enero	-0.54	-0.21
Febrero	0.13	1.82
Marzo	0.04	-0.95
Abril	-1.28	-1.65
Mayo	-0.43	-0.30
Junio	-0.75	-1.00
Julio	-1.22	-0.91
Agosto	0.78	0.97
Septiembre	0.42	0.29
Octubre	0.85	0.47
Noviembre	0.09	1.80
Diciembre	0.26	-0.18
<b>2004</b>		
Enero	0.69	2.14
Febrero	0.29	-1.86
Marzo	0.51	2.81
Abril	1.01	1.92
Mayo	1.05	2.94
Junio	1.70	-1.31
Julio	0.20	0.47
Agosto	0.39	-1.09
Septiembre	0.14	1.95
Octubre	-0.16	-1.06
Noviembre	0.66	-1.01
Diciembre	0.41	2.99
<p>NOTA: Por el método de cálculo, las series desestacionalizadas pueden modificarse mensualmente.</p> <p>FUENTE: INEGI. Dirección General de Contabilidad Nacional y Estadísticas Económicas.</p>		

**Industria Maquiladora**  
**Estadísticas por Entidad Federativa**  
**Establecimientos Promedio Mensual**

Estados	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Aguascalientes						22	49	65	73	89	89
Baja C. Norte	640	708	775	804	761	729	793	904	1018	1125	1218
Baja C. Sur	12	12	11	10	8	6	7	7	7	8	7
Chihuahua	311	336	351	337	304	322	371	402	383	401	446
Coahuila	133	151	172	176	177	184	212	244	261	272	280
Distrito Federal								20	22	29	29
Durango	47	53	56	50	52	64	79	92	101	100	99
Guanajuato						21	40	46	52	69	78
Jalisco	41	47	40	41	44	55	59	62	77	95	106
Nuevo León	65	79	82	84	83	84	99	110	119	131	156
Puebla						18	34	34	66	90	114
Sinaloa								9	10	10	10
Sonora	155	161	170	168	179	176	192	222	245	263	284
Tamaulipas	225	259	278	279	297	281	307	323	342	360	375
Yucatán	14	22	27	26	28	33	41	50	65	91	126
Zacatecas										16	19
Otros Estados	60	86	113	139	152	135	128	127	142	148	154
<b>Total Nacional</b>	<b>1703</b>	<b>1914</b>	<b>2075</b>	<b>2114</b>	<b>2085</b>	<b>2130</b>	<b>2411</b>	<b>2717</b>	<b>2983</b>	<b>3297</b>	<b>3590</b>

*Fuente: Instituto nacional de estadística, geografía e informática*

### 3.3.1 Generalidades

#### 3.3.1.1 Definición

De acuerdo a la definición publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de Abril de 2004, se establece lo siguiente:

“Maquiladoras, las personas morales que tributen bajo el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que cuenten con un programa autorizado por la Secretaría de Economía en los términos del Decreto para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de junio de 1998, reformado mediante decretos publicados en el mismo órgano informativo el

13 de noviembre de 1998, el 30 de octubre de 2000, el 31 de diciembre del 2000, el 12 de mayo de 2003, el 13 de octubre de 2003, y sus posteriores modificaciones.”

En México, la definición de maquila ha variado a medida que se han registrado transformaciones en las características del proceso productivo. Hasta 1972 se la caracterizaba como una actividad de ensamble y acabado de artículos extranjeros que debían ser exportados una vez terminados. Posteriormente se agregó, el concepto de transformación y, a partir de 1983, una operación de maquila se define como un proceso industrial o de servicios destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías importadas temporalmente para su exportación posterior.

### ***3.3.1.2 Características de la Industria Maquiladora de Exportación (IME)***

- Son filiales de grandes empresas (nacionales o extranjeras).
- Se dedican al ensamble de componentes y/o procesamiento de materias primas, ya sean de productos intermedios o finales.
- Casi la totalidad de las materias primas y/o componentes que utilizan son importados de diferentes países y una vez terminado el proceso de maquila, los productos son enviados al mercado internacional.
- Se les han asignado parques industriales exclusivos para sus actividades, con infraestructura y servicios.

### ***3.3.1.3 Ventajas y desventajas que Ofrecen a las Grandes Compañías Transnacionales***

- A las empresas multinacionales les es más barato producir partes en empresas maquiladoras, ya que pueden ofrecer salarios mucho más bajos que los que pagarían en su país de origen y han impuesto trabajo intensivo a sus empleados.
- Las empresas maquiladoras pueden ser 100% extranjeras.
- Han tenido el total beneficio de programas gubernamentales para su instalación y operación en cualquier parte del país.
- No pagan impuesto sobre el capital activo, ni sobre el valor agregado (IVA), ni por importación de materias primas del extranjero, cosa que sí hacen otro tipo de empresas mexicanas.
- Aunque formalmente se rigen bajo las mismas leyes laborales que el resto de trabajadores, las empresas maquiladoras han recibido un trato excepcionalmente favorable por parte de las autoridades gubernamentales.
- Operan bajo el uso intensivo de la fuerza de trabajo, es decir, los empleados trabajan a marchas forzadas con altas cuotas de producción, extensión de jornada de trabajo, incremento en los turnos, etc.
- En lo referente a Estados Unidos, la cercanía es otra ventaja, ya que permite una fácil supervisión, así como también inventarios menores de mercancías en tránsito debido a la rápida transportación de las mismas.

Por otro lado, desde el punto de vista del inversionista, la industria maquiladora mexicana, todavía posee ciertos problemas que a continuación se señalan:

- Es irrelevante que exista la producción nacional de los productos por importar.
- Muchas ciudades en donde operan las plantas maquiladoras, todavía sufren problemas de infraestructura (transporte público, vivienda, etc.).
- Existe la necesidad urgente de implementar mejores sistemas de comunicación con otros países, especialmente con Estados Unidos.
- Un último problema proviene de los Estados Unidos, donde las centrales laborales, no entienden, o se rehúsan a entender los beneficios económicos, comerciales y sociales que el programa maquilador mexicano significa para ambos países.

La maquila es una forma flexible de organización de la producción, es decir, es una estrategia empresarial que permite realizar ciertas actividades o etapas de un proceso productivo en aquellos lugares en donde se puede tener una ventaja competitiva aprovechando los recursos e incentivos que presenta. Con el adelanto técnico, el proceso productivo se ha podido descomponer en fases o etapas de acuerdo al grado de desarrollo tecnológico con que se realizan, es decir, en etapas que implican trabajo intensivo y las que utilizan en una proporción mayor el capital o la tecnología. Así, la maquila analizada como proceso productivo es resultado de la descomposición del mismo y consiste en trasladar ciertas etapas del proceso productivo a aquellos lugares que, además de contar con las condiciones físicas e incentivos económicos para la realización de esas actividades, son los más convenientes para la estrategia de la empresa que desea beneficiarse de las operaciones de maquila.

#### ***3.3.1.4 Requisitos de Registro a Maquiladoras en México.***

Los requisitos que debe cumplir una empresa maquiladora para establecerse en territorio mexicano son los siguientes:

En base al fundamento legal CFF 27; RCFF 14,15, 16 y 18; RMF 2.3.4 deberán hacer su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Personas Morales).

Formato R-1 Solicitud de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (duplicado)

- Anexo 9 Registro Federal de Contribuyentes Residentes en el Extranjero sin Establecimiento Permanente en México (duplicado)

- Acta o documento constitutivo debidamente apostillado o certificado, según proceda. Cuando el acta constitutiva conste en idioma distinto al español deberá presentarse una traducción autorizada.

- En su caso, documento con que acrediten su número de identificación fiscal del país en que residan debidamente certificado, legalizado o apostillado según corresponda por autoridad competente, cuando tengan obligación de contar con éste en dicho país.

- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal. (original para cotejo).

- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante autoridades fiscales, notario o fedatario público. (copia certificada para cotejo).

- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal (original para cotejo).

Cabe mencionar que tratándose de personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, se presentarán ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes que corresponda.

### **3.4 Modalidades de la Industria Maquiladora de Exportación.**

#### **3.4.1 Conceptos**

##### ***3.4.1.1 Operación de Maquila***

Es el proceso industrial o de servicio destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación.

##### ***3.4.1.2 Operación de submaquila***

Son los procesos industriales complementarios relacionados directamente con la operación de maquila objeto del programa, realizados por persona distinta al titular del mismo.

##### ***3.4.1.3 Programa de Operación de Maquila***

Es la declaración de actividades de operación de maquila de acuerdo al formato que al efecto publique la Secretaría de Economía. Podría decirse también que es el instrumento mediante el cual se permite a las empresas importar temporalmente los bienes necesarios para ser utilizados en el proceso productivo

(transformación, elaboración o reparación) de productos de exportación, sin cubrir el pago de impuestos de importación, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias. Asimismo, para realizar aquellas actividades de servicio que tengan como finalidad la exportación o apoyar a ésta.

El primer paso para iniciar las operaciones de las empresas maquiladoras es la obtención de la autorización correspondiente del Programa de Maquila.

#### **3.4.1.4 Establecimiento**

Se considera como establecimiento maquilador a aquella unidad económica que realiza una parte del proceso de producción final de un artículo, por lo regular de ensamblado, misma que se encuentra en territorio nacional y mediante un contrato de maquila se compromete con una empresa matriz, ubicada en el extranjero, a realizar un proceso industrial o de servicio destinado a transformar, elaborar o reparar mercancías de procedencia extranjera, para lo cual importa temporalmente partes, piezas y componentes, mismos que una vez transformados son exportados.

#### **3.4.1.5 Maquiladora de Nueva Creación**

Se considera empresa maquiladora de nueva creación las personas morales que cumplan con lo siguiente:

- I. Que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas con posterioridad al 31 de diciembre de 2003.
- II. Que en el ejercicio fiscal de 2004, la Secretaría de Economía les haya autorizado por primera vez un programa de maquila.
- III. Que su constitución o creación no sea consecuencia de actos de fusión o escisión.
- IV. Que más del 10% del valor total de los activos, calculado de conformidad con la fracción II del artículo 216-Bis de la Ley del ISR, que destinen a la operación de maquila no corresponda a activos que hayan sido adquiridos o utilizados previamente por otra empresa maquiladora.

### **3.4.2 Modalidades**

#### **3.4.2.1 Maquiladora industrial**

Es la persona moral que en los términos del Decreto para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación le sea aprobado un programa de operación de maquila, para la elaboración o transformación de mercancías destinadas a la exportación.

### **3.4.2.2 *Maquiladora controladora de empresas***

Es la persona moral que en los términos del Decreto para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, le sea aprobado un programa de operación de maquila para que integre las operaciones de maquila de dos o más sociedades controladas en los términos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general y que hayan obtenido autorización de la citada dependencia como empresas certificadas.

Se consideran como maquiladoras la compañía controladora y las controladas, ya que participan de manera común e integral de la misma autorización de operación de maquila.

La Secretaría podrá aprobar un programa de operación de maquila a la maquiladora controladora de empresas, para que lleve a cabo las operaciones de maquila a través de dos o más sociedades controladas, siempre que en el ejercicio fiscal inmediato anterior hayan realizado exportaciones por un monto mínimo de 500 millones de dólares de los EEUU o su equivalente en moneda nacional o extranjera.

Una vez aprobado el programa de operación de maquila a la maquiladora controladora de empresas, las sociedades controladas no podrán gozar en forma individual de un programa de operación de maquila.

La empresa titular del programa de maquiladora controladora de empresas será responsable directa ante las autoridades fiscales y aduaneras, respecto de los créditos fiscales y demás obligaciones fiscales y aduaneras derivadas de la importación temporal de mercancías al amparo de su programa de operación de maquila.

La sociedad controladora titular del programa de operación de maquila, deberá llevar un sistema de control de inventarios en forma automatizada que cumpla con los requisitos establecidos en la Ley, el cual permita a la Secretaría de Economía y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinar el estado que guardan las mercancías importadas temporalmente al amparo del programa de operación de maquila. Así mismo, deberá cumplir con las Reglas de Carácter General en Materia de comercio Exterior que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para la transferencia y traslado de las mercancías importadas temporalmente al amparo del programa de operación de maquila, entre la sociedad controladora y las controladas, sin los pedimentos respectivos, se deberá cumplir con las formalidades y condiciones que establezca la Secretaría de Hacienda y crédito Público mediante Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Lo anterior, sin perjuicio de lo previsto en la legislación aduanera en relación con la obligación de acreditar la legal estancia y tenencia de las mercancías.

#### **3.4.2.3 *Maquiladora de servicios***

Es la persona moral que en los términos del Decreto para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación le sea aprobado un programa de operación de maquila, para realizar servicios a mercancías destinadas a exportación.

La Secretaría ya mencionada podrá aprobar el programa de maquiladora de servicios únicamente para el desarrollo de las actividades que la misma determine mediante Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación, previa opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### **3.4.2.4 *Maquiladora que desarrolle programas de albergue (shelter)***

Es la persona moral, que en los términos del Decreto para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación le sea aprobado un programa de operación de maquila, y a la cual las empresas extranjeras le facilitan la tecnología y el material productivo, sin que estas últimas operen directamente dicho programa.

La Secretaría de Economía podrá aprobar a la maquiladora industrial, a la controladora de empresas y a la que desarrolle programas de albergue, de manera simultánea, un programa de operación de maquila y el Programa de Promoción Sectorial que corresponda, de acuerdo con el tipo de productos que fabrica.

Las operaciones de submaquila podrán llevarse a cabo entre maquiladoras acogidas al Decreto o también entre una de éstas y una persona moral con Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, así como con una empresa sin programa de exportación, siempre que se encuentren registradas en el programa de la maquiladora que está subcontratando y que la operación de submaquila se refiera a un proceso industrial complementario para las mercancías elaboradas por el titular del programa autorizado. En ningún caso, las empresas sin programa de exportación podrán acogerse a los beneficios de este Decreto.

#### **3.4.3 Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX)**

El programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación fue creado para fomentar principalmente las exportaciones no petroleras, ya que habían demostrado ser un mecanismo eficaz para apoyar a las empresas que realizaban este tipo de operaciones, contribuyendo además a mejorar los

niveles de eficiencia industrial de la planta productiva en beneficio del consumidor nacional. Con este decreto se otorgan facilidades administrativas a las empresas exportadoras.

El programa en cuestión fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de mayo de 1990, y ha sufrido diversas reformas:

11 de mayo de 1995

13 de noviembre de 1998

30 de octubre de 2000

31 de diciembre de 2000

12 de mayo 2003

13 de octubre de 2003

Este programa tiene una estrecha relación con el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, ya que los dos están enfocados a facilitar las actividades de la Industria de Exportación.

Por esta razón, a continuación se citan algunas generalidades del Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación que tienen relación con el programa referente a las maquiladoras.

Este programa tendrá una vigencia de cinco años prorrogables y será administrado por la Secretaría de Economía.

Las empresas altamente exportadoras (ALTEX) deberán obtener una constancia que las acredite como tales, y de esta manera obtendrán en forma automática la autorización de programas para proyectos específicos de exportación que desarrollen.

El titular de un programa podrá acogerse a las facilidades previstas en las disposiciones en materia aduanera y utilizar el sistema de descargo de primeras entradas primeras salidas, a fin de facilitar el control de inventarios a que se refiere la Ley Aduanera.

Las mercancías que se transfieran o enajenen de una empresa con programa, a una inscrita en el Registro Nacional de la Industria Maquiladora, o a Empresas de Comercio Exterior, serán consideradas como exportadas definitivamente con la presentación de la constancia de exportación correspondiente, expedida por dicha empresa.

Los exportadores que realicen importaciones temporales de mercancías al amparo de ese decreto, no requerirán tener su propiedad. La Secretaría de Economía podrá autorizar a empresas, excepto a pequeños contribuyentes, a llevar a cabo operaciones de submaquila, lo que deberá comunicar a la SHCP.

Las operaciones de submaquila podrán llevarse a cabo entre personas morales con programa acogidas al decreto (PITEX) o también entre una de éstas y una persona moral con programa de operación de maquila, así como con una empresa sin programa de exportación, siempre que se encuentren registradas en el programa de la persona moral que está subcontratando y que la operación de submaquila se refiera a un proceso industrial complementario para las mercancías elaboradas por el titular del programa autorizado. En ningún caso las empresas sin programa de exportación podrán acogerse a los beneficios de este decreto.

La Secretaría de Economía podrá autorizar que empresas que operan al amparo del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación en vigor, se acojan al Programa de Importación Temporal (PITEX) para plantas o proyectos distintos de los que se encuentren registrados bajo dicho régimen o previa renuncia expresa de la empresa a los beneficios de aquel decreto, siempre que cumplan con los requisitos correspondientes. En este último caso, la SHCP y la Secretaría de Economía, en la esfera de sus respectivas competencias, precisarán las condiciones, plazos y garantías para el cumplimiento de los compromisos que hubiere suscrito como Industria Maquiladora en materia aduanal, fiscal y cambiaria.

### **3.4.4 Programa de Operación de Maquila**

#### ***3.4.4.1 Disposiciones Generales***

Es la declaración de actividades de operación de maquila de acuerdo al formato que al efecto publique la Secretaría de Economía. Mediante este instrumento, se permite a las empresas importar temporalmente los bienes necesarios para ser utilizados en el proceso productivo (transformación, elaboración o reparación) de productos de exportación, sin cubrir el pago de impuestos de importación, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias. Asimismo, para realizar aquellas actividades de servicio que tengan como finalidad la exportación o apoyar a ésta.

El Programa de Operación de Maquila se otorga a las Personas Morales residentes en el país, que cumplan con los requisitos previstos en el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de junio de 1998 y sus reformas:

#### **3.4.4.2 *Objetivos***

Este programa busca:

- 1.- Incrementar las inversiones en los sectores de tecnología avanzada.
- 2.- Incorporar tecnologías que modernicen los procesos productivos.
- 3.- Incorporar más materias primas, partes y componentes de origen nacional.
- 4.- Favorecer la capacitación de la mano de obra local, a fin de elevar su productividad

#### **3.4.4.3 *Aprobación***

Para la aprobación de un programa de operación de maquila, se estará a lo siguiente:

I.- Los interesados deberán presentar su solicitud ante la Secretaría en los formatos que ésta establezca anexando la documentación requerida, como acta constitutiva, cédula de identificación fiscal, contrato de maquila protocolizado, fracción arancelaria entre otros.

II.- Previo a la aprobación del programa de operación de maquila de que se trate, la Secretaría deberá realizar la visita de inspección del lugar o lugares donde el interesado manifestó que se llevarán a cabo las operaciones de maquila.

El programa podrá ampliarse para incluir mercancías con sus respectivas fracciones arancelarias o para incluir sociedades controladas y se deberá dar respuesta a los trámites relacionados en un plazo no mayor a 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que se presente la solicitud.

Transcurrido dicho plazo sin que se emita resolución, se entenderá que el trámite ha sido aprobado, debiendo la Secretaría expedir la constancia escrita; la cual surtirá efectos el día en que sea notificada al interesado.

#### **3.4.4.4 *Asignación de clave***

Al aprobar el programa la Secretaría asignará a cada empresa la clave que le corresponda dentro del Registro Nacional de la Industria Maquiladora, la que deberá ser utilizada en todos los trámites que se realicen ante las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, sin perjuicio de otros registros que aquéllas requieran. La vigencia de los programas será indefinida, siempre que el titular cumpla con los requisitos establecidos en el presente Decreto, entre los que se encuentra la presentación de un informe anual.

#### **3.4.4.5 Obligaciones**

Obligaciones de las empresas a las que se apruebe un programa de operación de maquila.

- I.- Cumplir con los términos establecidos en el programa que les fue aprobado;
- II.- Importar de manera temporal al amparo del programa exclusivamente las mercancías aprobadas en el mismo;
- III.- Destinar los bienes importados, a los fines específicos para los que fueron aprobados.
- IV.- Retornar las mercancías en los plazos que corresponda conforme a lo establecido en la Ley.
- V.- Mantener las mercancías que se importaron temporalmente en el o los domicilios registrados en el programa de operación de maquila;
- VI.- Dar aviso mediante escrito libre a la Secretaría de Economía y, en su caso, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de cualquier cambio en la situación de la empresa, así como de la suspensión de actividades dentro de los plazos establecidos y adjuntando la documentación comprobatoria.

#### **3.4.4.6 Cancelación**

Son causales de cancelación del programa de operación de maquila, que el titular de un programa se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.- Incumpla con alguna de las obligaciones previstas en el presente Decreto;
- II.- Incumpla con cualquier obligación señalada en la autorización respectiva;
- III.- No sea localizado en su domicilio fiscal o en los domicilios registrados en el programa de operación de maquila para llevar a cabo dicha operación, o
- IV.- No acredite la legal estancia o tenencia de las mercancías, o no las tenga en los domicilios registrados, o cuando se encuentre sujeto a un procedimiento administrativo de ejecución por algún crédito fiscal, derivado del incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

### **3.5 Legislación**

La legislación mexicana aplicable a las maquiladoras es demasiado amplia y compleja, puesto que, por un lado incluye diversos programas, acuerdos, decretos, reglamentos, leyes y resoluciones generales; mientras que por otro lado está orientada a regular diversos aspectos de la industria maquiladora, entre los que podemos destacar: la localización de las plantas maquiladoras, su régimen comercial –con la autorización de venta en el mercado interno-, grado de integración nacional; composición de capital y propiedad, ecología y medio ambiente, aspectos laborales, aspectos fiscales, etc. Por estas razones, la legislación mexicana aplicable

a las maquiladoras incluye la aplicación de una serie de regímenes particulares (régimen de la inversión extranjera, aduanero, comercial, corporativo, cambiario, fiscal, laboral, ecológico, etcétera).

Dicha legislación ha ido evolucionando de acuerdo a la manera en que el gobierno mexicano la ha visualizado, y a la importancia que se le ha asignado en la estrategia de desarrollo económico. Podemos mencionar que en un principio, el gobierno mexicano le dio una mínima atención a una industria maquiladora que consideró inestable y temporal. Pero, a partir de 1982, al considerarla prácticamente como motor del desarrollo de la industria nacional, se le dio carácter prioritario y se procuró la creación de un régimen jurídico preciso, que diera seguridad y confianza para el establecimiento y expansión de la industria maquiladora.

En las últimas tres décadas, la legislación sobre inversión extranjera ha ido flexibilizándose gradualmente, es decir, se han eliminado restricciones en sus actividades, de tal manera que la IME (Industria Maquiladora de Exportación) tiene cada vez mayores facilidades para establecerse en el país, poniendo sus condiciones. Esto se expresa con los cambios en las legislaciones, por ejemplo, para ingresar a sectores estratégicos, agilización de los permisos y libre flujo en la remisión de las utilidades, etc.

En vista de lo anterior, y teniendo en cuenta que las maquiladoras de exportación contribuían a generar un volumen importante de empleos y a mejorar la capacitación y adiestramiento de la fuerza de trabajo, el gobierno vio la necesidad de reglamentar sus operaciones, por lo que promulgó el primer Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora el 15 de agosto de 1983, con el cual se brindaba una opción de operación temporal que permitía a las empresas orientar su capacidad instalada ociosa hacia el mercado exterior.

Posteriormente, de acuerdo a los lineamientos de Política Nacional y Regional en el marco de integración del Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, se consideró aún más importante el fomento y promoción de la industria maquiladora de exportación, por lo que se promulgó un nuevo decreto el 22 de diciembre de 1989, el cual derogaba al anterior, en el que se establecían lineamientos de promoción y fomento ágiles, descentralizados, claros y estables que permitían satisfacer las necesidades de operación y desarrollo que las empresas tenían en ese momento.

### **3.5.1 DECRETO PARA EL FOMENTO Y OPERACIÓN DE LA INDUSTRIA MAQUILADORA DE EXPORTACION.**

Considerando. Que la Industria Maquiladora por sus actividades orientadas hacia los mercados del exterior es importante generador de exportaciones y de divisas para el país, que es un sector transmisor y

generador de tecnología; que, en promedio, se establecen en nuestro país 50 maquiladoras por mes, lo que representa una importante fuente generadora de empleo, capacitación y adiestramiento. El gobierno de nuestro país tuvo a bien expedir el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora, publicado el 1º de junio de 1998, el cual es la base o fundamento legal que regula dicha industria.

Este ordenamiento ha sufrido reformas mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 1998, el 30 de octubre de 2000, el 31 de diciembre de 2000, el 12 de mayo de 2003 y el 13 de octubre de 2003.

### ***GENERALIDADES***

***Artículo 1º.-*** El presente Decreto tiene por objeto promover el establecimiento y regular la operación de empresas que se dediquen total o parcialmente a realizar actividades de maquila de exportación.

***Artículo 2º.-*** Las empresas maquiladoras de exportación deberán atender a las siguientes prioridades nacionales:

- I.- Crear fuentes de empleo;
- II.- Fortalecer la balanza comercial del país a través de una mayor aportación neta de divisas;
- III.- Contribuir a una mayor integración interindustrial y coadyuvar a elevar la competitividad internacional de la industria nacional, y
- IV.- Elevar la Capacitación de los trabajadores e impulsar el desarrollo y la transferencia de tecnología en el país.

***Artículo 3º.-*** Para los efectos del presente Decreto se entiende por:

- I.- Ley, a la Ley Aduanera;
- II.- Reglamento, al Reglamento de la Ley Aduanera;
- III.- Secretaría, a la Secretaría de Economía;
- IV.- D E R O G A D O 13-NOV-98
- V.- Operación de Maquila, al proceso industrial o de servicio destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación;
- VI.- Maquiladora industrial, a la persona moral que en los términos del presente ordenamiento le sea aprobado un programa de operación de maquila, para la elaboración o transformación de mercancías destinadas a la exportación;

VII.- Maquiladora controladora de empresas, a la persona moral que en los términos del presente ordenamiento le sea aprobado un programa de operación de maquila para que integre las operaciones de maquila de dos o más sociedades controladas en los términos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general y que hayan obtenido autorización de la citada dependencia como empresas certificadas;

VIII.- Maquiladora de servicios, a la persona moral que en los términos del presente ordenamiento le sea aprobado un programa de operación de maquila, para realizar servicios a mercancías destinadas a exportación;

IX.- Maquiladora que desarrolle programas de albergue, a la persona moral, que en los términos del presente ordenamiento le sea aprobado un programa de operación de maquila, y a la cual las empresas extranjeras le facilitan la tecnología y el material productivo, sin que estas últimas operen

X.- Operación de submaquila, a los procesos industriales complementarios relacionados directamente con la operación de maquila objeto del programa, realizados por persona distinta al titular del mismo.

XI.- Programa, a la declaración de actividades de operación de maquila de acuerdo al formato que al efecto publique la Secretaría;

XII.- D E R O G A D O 31-dic-00

XIII.- Programas de promoción sectorial, a los programas que se refiere el decreto por el que se establecen Diversos Programas de Promoción Sectorial.

## ***CAPÍTULO II***

### ***DE LOS PROGRAMAS DE MAQUILA DE EXPORTACIÓN***

***Artículo 4º.-*** La Secretaría podrá aprobar un programa de operación de maquila a las personas morales residentes en territorio nacional en términos del artículo 9º, fracción II, del código Fiscal de la Federación, que cumplan con los requisitos previstos en este Decreto, para realizar actividades de operación de maquila bajo las modalidades siguientes:

- I.- Maquiladora Industrial;
- II.- Maquiladora controladora de empresas;
- III.- Maquiladora de Servicios;
- IV.- Maquiladora que desarrolle programas de albergue. Shelters.

***Artículo 4 A.-*** La autorización a que se refiere el artículo anterior se otorgará conforme a las bases siguientes:

I.- La importación temporal de las mercancías a que se refiere el artículo 8º fracciones I y II, --- *Materias primas y auxiliares partes componentes / contenedores y cajas de trailer* --- de este Decreto se

autorizarán a las empresas que realicen anualmente ventas al exterior por un valor superior a 500,000 dólares de los Estados Unidos de América, o su equivalente en otras divisas, o bien, facturen exportaciones, cuando menos por el 10% de su facturación total, y

II.- La importación temporal de las mercancías a que se refieren las fracciones III y IV --- *Herramienta, equipos y accesorios de investigación, de seguridad industrial / Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones para el proceso productivo* --- del artículo 8° de este Decreto se autorizarán a las empresas que realicen anualmente facturación al exterior por un valor mínimo del 30% de su facturación total.

**Artículo 4 B.-** La Secretaría podrá aprobar un programa de operación de maquila a la maquiladora controladora de empresas, para que lleve a cabo las operaciones de maquila a través de dos o más sociedades controladas, siempre que en el ejercicio fiscal inmediato anterior hayan realizado exportaciones por un monto mínimo de 500 millones de dólares de los EEUU o su equivalente en moneda nacional o extranjera.

Para obtener la aprobación la maquiladora controladora de empresas deberá adjuntar en la solicitud que se presente en los términos del artículo 6° del presente Decreto, la documentación siguiente:

I.- Relación de las sociedades controladas indicando la denominación o razón social, RFC, domicilio, monto de las exportaciones y, en su caso, el número del programa de operación de maquila, de cada una;

II.- Actas de asamblea de accionistas, en las que conste la participación accionaria de la sociedad controladora y de las controladas;

III.- Los asientos certificados del libro de registro de accionistas;

IV.- Documentación indicada en el artículo 6° por la controladora y por cada una de las sociedades controladas;

V.- Los contratos de maquila que cada sociedad controlada tenga celebrados con la sociedad controladora o un contrato de maquila con las obligaciones de la controladora y las controladas en base a objetivos protocolizado ante notario;

VI. Copia de la autorización como empresa certificada otorgada por la SHCP.

La sociedad controladora titular del programa de operación de maquila, deberá llevar un sistema de control de inventarios en forma automatizada que cumpla con los requisitos establecidos en la Ley, el cual permita a la Secretaría de Economía y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinar el estado que guardan las mercancías importadas temporalmente al amparo del programa de operación de maquila. Así mismo, deberá cumplir con las Reglas de Carácter General en Materia de comercio Exterior que dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para la transferencia y traslado de las mercancías importadas temporalmente al amparo del programa de operación de maquila entre la sociedad controladora y las

controladas, sin los pedimentos respectivos, se deberá cumplir con las formalidades y condiciones que establezca la Secretaría de Hacienda y crédito Público mediante Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Lo anterior, sin perjuicio de lo previsto en la legislación aduanera en relación con la obligación de acreditar la legal estancia y tenencia de las mercancías.

**Artículo 5°.-** Al aprobar el programa la Secretaría asignará a cada empresa la clave que le corresponda dentro del Registro Nacional de la Industria Maquiladora, la que deberá ser utilizada en todos los trámites que se realicen ante las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, sin perjuicio de otros registros que aquéllas requieran. La vigencia de los programas será indefinida, siempre que el titular cumpla con los requisitos establecidos en el presente Decreto, entre los que se encuentra la presentación de un informe anual.

**Artículo 6°.-** Para la aprobación de un programa de operación de maquila, se estará a lo siguiente:

I.- Los interesados deberán presentar su solicitud ante la Secretaría en los formatos que ésta establezca anexando lo siguiente:

a) Copia certificada del acta constitutiva de la sociedad y las modificaciones a la misma;

b) Documento que acredite legalmente la posesión del inmueble en donde pretenda llevarse a cabo la operación del programa, en el que se indique la ubicación del inmueble, adjuntando fotografías del mismo. Tratándose de arrendamiento o comodato, se deberá acreditar que el contrato establece un plazo forzoso mínimo de un año y que le resta una vigencia de por lo menos once meses, a la fecha de presentación de la solicitud.

c) Copia de la cédula de identificación fiscal de la persona moral;

d) Contrato de maquila debidamente protocolizado ante fedatario público;

e) Tratándose de las mercancías a las que se refiere el artículo 8, fracción I del presente decreto, descripción detallada del proceso productivo o servicio que incluya la capacidad instalada de la planta para procesar las mercancías a importar o para realizar el servicio objeto del programa y el porcentaje de esa capacidad efectivamente instalada, y

f) La fracción arancelaria que corresponda conforme a la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y la descripción de las mercancías a importar temporalmente y del producto final a exportar al amparo del programa.

II.- Previo a la aprobación del programa de operación de maquila de que se trate, la Secretaría deberá realizar la visita de inspección del lugar o lugares donde el interesado manifestó que se llevarán a cabo las operaciones de maquila.

El programa podrá ampliarse para incluir mercancías con sus respectivas fracciones arancelarias o para incluir sociedades controladas y deberá dar respuesta a los trámites relacionados en un plazo no mayor a 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que se presente la solicitud.

Transcurrido dicho plazo sin que se emita resolución, se entenderá que el trámite ha sido aprobado, debiendo la Secretaría expedir la constancia escrita; la cual surtirá efectos el día en que sea notificada al interesado.

**Artículo 7º.-** La Secretaría comunicará a la SHCP los términos en los que fue aprobado el programa de operación de maquila, la ampliación o modificación del mismo, en un plazo que no excederá de tres días hábiles a partir de la notificación al interesado.

La Secretaría transmitirá por medios electrónicos a la SHCP, en la fecha de la notificación a que se refiere el artículo anterior, los datos que permitan identificar a las empresas a las que se ha autorizado un programa, a efecto de que sea inscrita al padrón de importadores a que se refiere la Ley.

**Artículo 8º.-** A quien se le apruebe o amplíe un programa podrá importar temporalmente, en los términos del mismo y conforme a la Ley y al Reglamento, las siguientes mercancías:

I.- Materias primas, partes, componentes materiales auxiliares, envases material de empaque, combustibles y lubricantes que se utilicen en el proceso de producción de las mercancías de exportación.

II.- Contenedores y cajas de trailer.

III.- Herramienta, equipo y accesorios de investigación, de seguridad industrial y productos necesarios para la higiene, asepsia, y para la prevención y control de la contaminación ambiental de la planta productiva, manuales de trabajo y planos industriales, así como equipo de telecomunicación y computo; y

IV.- Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones para el proceso productivo, equipo de laboratorio, de medición y de prueba de sus productos y los requeridos para el control de calidad, para capacitación de su personal, así como equipo para el desarrollo administrativo de la empresa.

**Artículo 8º A.-** Quienes importen temporalmente mercancías al amparo de los programas de operación de maquila a que se refiere este Decreto, estarán obligados al pago de los impuestos al comercio exterior que correspondan, de acuerdo con lo dispuesto en los Tratados de que México sea parte, el artículo 63 A de la Ley y en la forma en que establezca la SHCP mediante reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Para determinar el impuesto a que se refiere el párrafo anterior, se podrá optar por aplicar cualquiera de las siguientes tasas:

- I.- La de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación,
- II.- La preferencial establecida en los Tratados de Libre Comercio y en los acuerdos comerciales suscritos por México, o
- III.- La que establecen los programas de promoción sectorial siempre que el importador cuente con la autorización correspondiente.

**Artículo 12.-** Obligaciones de las empresas a las que se apruebe un programa de operación de maquila.

- I.- Cumplir con los términos establecidos en el programa que les fue aprobado;
- II.- Importar de manera temporal al amparo del programa exclusivamente las mercancías aprobadas en el mismo;
- III.- Destinar los bienes importados, a los fines específicos para los que fueron aprobados.
- IV.- Retornar las mercancías en los plazos que corresponda conforme a lo establecido en la Ley.
- V.- Mantener las mercancías que se importaron temporalmente en el o los domicilios registrados en el programa de operación de maquila;
- VI.- Dar aviso mediante escrito libre a la secretaria, adjuntando la documentación comprobatoria, de lo siguiente:

- a) Cambios de denominación, razón social, registro federal de contribuyentes y domicilio fiscal;

b) Cambio del o de los domicilios registrados en el programa, este cambio también deberá ser notificado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por lo menos con 3 días de anticipación a aquel en que se efectúe.

c) De la suspensión de actividades, en un termino que no exceda de 10 días naturales contados a partir de la fecha en que suspenda sus operaciones.

**Artículo 13.-** Las empresas deberán proporcionar la información requerida a la SHCP.

**Artículo 14.-** Todo programa debe cumplir con los requerimientos de ecología y medio ambiente.

**Artículo 15.-** Las personas inscritas en el Registro Nacional de la Industria Maquiladora deben presentar un informe anual a la Secretaría de Economía.

**Artículo 16.-** La Secretaría, mediante Acuerdo publicado en el DOF, previa opinión de la SHCP, determinará las mercancías que no podrán importarse al amparo de este Decreto o que para hacerlo se sujetarán al cumplimiento de requisitos específicos.

**Artículo 18.-** Impuesto General de Importación.

El pago del impuesto general de importación sobre los productos a vender en el mercado nacional se efectuará aplicando el arancel correspondiente a las partes y componentes extranjeros. Cuando proceda, será aplicable el arancel preferencial que corresponda, conforme a los acuerdos y tratados internacionales comerciales suscritos por los Estados Unidos Mexicanos.

El arancel preferencial se aplicará, siempre que las mercancías hayan ingresado al territorio nacional bajo la vigencia del acuerdo o tratado correspondiente, y que el importador cumpla con los requisitos y condiciones establecidos en el mismo.

**Artículo 20.-** Empresas bajo otro régimen que se acojan al Decreto.

La Secretaría podrá autorizar que empresas que operen al amparo del Decreto PITEX, se acojan al presente Decreto cuando se trate de plantas o proyectos distintos a aquellos que se encuentren registrados bajo

dicho régimen o, previa renuncia expresa de la empresa, a los beneficios de aquel Decreto. En este último caso, la Secretaría de Economía y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la esfera de sus respectivas competencias, precisarán las condiciones, plazos y garantías para el cumplimiento de los compromisos que hubieren suscrito como empresas con Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, en materia aduanal, fiscal, cambiaria o de otro tipo.

**Artículo 22.-** Las empresas que cuenten con programa de maquila podrán transferir las mercancías que hubieran importado temporalmente, a otras maquiladoras o a empresas con programa de exportación que vayan a llevar a cabo los procesos de transformación, elaboración o reparación, o realizar el retorno de dichas mercancías, difiriendo el pago de impuesto general de importación siempre que cumplan con lo que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

**Artículo 24.-** La Secretaría podrá autorizar a empresas, excepto las que tributen conforme a la Sección III del Capítulo II, del Título IV de LISR, ---Régimen de pequeño contribuyente--- a llevar a cabo operaciones de submaquila, lo que deberán comunicar a la SHCP.

Las operaciones de submaquila podrán llevarse a cabo entre maquiladoras acogidas al Decreto o también entre una de éstas y una persona moral con Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, así como con una empresa sin programa de exportación, siempre que se encuentren registradas en el programa de la maquiladora que está subcontratando y que la operación de submaquila se refiera a un proceso industrial complementario para las mercancías elaboradas por el titular del programa autorizado. En ningún caso las empresas sin programa de exportación podrán acogerse a los beneficios de este Decreto.

**Artículo 25.-** La Secretaría de Gobernación autoriza a personal extranjero para administrar maquiladoras.

**Artículo 26.-** Las delegaciones y subdelegaciones son autorizadas para aplicar disposiciones.

**Artículo 27.-** Son causales de cancelación del programa de operación de maquila, que el titular de un programa se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.- Incumpla con alguna de las obligaciones previstas en el presente Decreto;
- II.- Incumpla con cualquier obligación señalada en la autorización respectiva;
- III.- No sea localizado en su domicilio fiscal o en los domicilios registrados en el programa de operación de maquila para llevar a cabo dicha operación, o
- IV.- No acredite la legal estancia o tenencia de las mercancías o no las tenga en los domicilios registrados, o cuando se encuentre sujeto a un procedimiento administrativo de ejecución por algún crédito fiscal, derivado del incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En los casos señalados en las fracciones anteriores la Secretaría iniciará el procedimiento de cancelación del programa de operación de maquila; tratándose del supuesto contenido en la fracción IV, el procedimiento se iniciará a solicitud de la SHCP.

**Artículo 28.-** Se faculta a la SHCP y a la Secretaría para expedir, dentro de sus respectivas competencias, las disposiciones necesarias para la aplicación de este Decreto.

### **TRANSITORIOS**

**Artículo 1º.-** Entrada en vigor al día siguiente (2 de junio 1998).

**Artículo 2º.** Abroga el decreto anterior del 22 diciembre 1989

### **3.5.2 Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora**

#### **3.5.2.1 Antecedentes**

La expansión del tamaño de la planta maquiladora y su composición orgánica y técnica del capital, así como del número de plantas maquiladoras instaladas en el país, ha sido posible gracias a la política del gobierno mexicano hacia la industria maquiladora. El campo de las maquilas se extendió gracias a las leyes, decretos y reglamentos posteriores que exentaban a las maquiladoras del requisito de "mexicanización", exigencia de la ley mexicana de que todas las empresas sean de propiedad mexicana mayoritaria, al permitir el establecimiento de maquiladoras en cualquier lugar del país y facilitar los procedimientos aduanales y de índole gubernamental".

Históricamente el gobierno mexicano ha otorgado un régimen jurídico especial a las maquiladoras, esto es, el gobierno mexicano ha magnificado los beneficios de las maquiladoras sobre la economía nacional para legitimar un régimen de excepción para la industria maquiladora. A fin de señalar la aplicación de este régimen jurídico especial se citan algunas de las disposiciones legales para las maquiladoras:

*Propiedad.*- En lo que se refiere a la propiedad, se permitió desde tiempo atrás que las maquiladoras trabajaran con 100 por ciento de capital extranjero. En las empresas de coinversión, anteriormente, los extranjeros no podían tener más del 49 por ciento de la inversión directa de la corporación que realizara transacciones en el mercado mexicano.

*Importación de equipo.*- En este rubro se permite a las maquiladoras importar, libre de pagos aduanales, todo el equipo necesario para el desarrollo de su actividad, el cual debe ser exportado posteriormente. Para las empresas de coinversión, la importación del equipo para producir bienes que serán vendidos en el mercado mexicano requiere un permiso de importación y deben pagarse los derechos aduanales.

*Impuestos.*- Las maquiladoras están en principio sujetas al pago de todos los impuestos. Sin embargo, puesto que tales operaciones intentan ser centros de costos más que centros de utilidad, se eximen los impuestos sobre la renta. Pero, el impuesto al valor agregado debe ser liquidado. A este respecto, las empresas de coinversión están sujetas a las leyes de impuestos sobre la renta y el valor agregado.

*Transacciones en el mercado interno.*- Originalmente una de las condiciones fundamentales para operar bajo el programa de maquiladoras era la exportación total de su producción. No obstante, de manera paulatina se ha autorizado para vender hasta el 50 por ciento adicional del valor de las exportaciones anuales que hayan realizado. Las empresas de coinversión no tienen restricción alguna para participar en el mercado nacional.

Podemos observar, entonces, que el régimen jurídico mexicano para la industria maquiladora, se ve complementado, pero también condicionado y limitado por disposiciones legales extranjeras y de orden internacional. Además, las perspectivas de desarrollo de la industria maquiladora están directamente relacionadas con la dinámica de la economía estadounidense, ello debido a que la economía de Estados Unidos es el marco referencial fundamental de la actividad maquiladora en México.

### **3.5.2.2 *Legislación de Precios de Transferencia***

Las maquiladoras habían sido centros de costos hasta 1994, a partir de 1995 y hasta 1999 se revirtió esta tendencia y se les consideró centros de generación de utilidades, introduciendo disposiciones para que pactaran sus servicios a valores de mercado.

A partir de 1995 se estableció en el artículo 4 bis transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (publicado el 28 de diciembre de 1994), la obligación para las empresas maquiladoras de exportación de

pactar sus operaciones a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran pactado empresas independientes en operaciones comparables, las cuales se sujetarían a los dispuesto en los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley antes mencionada

Sin embargo, en dicho año se otorgaron por parte de las autoridades fiscales, facilidades administrativas para su cumplimiento, estableciéndose por primera vez en México la aplicación del denominado Safe Harbour, que consistía en obtener un 5% como retorno a los activos utilizados en la actividad de maquila incluyendo los que sean propiedad de residentes en el extranjero.

Posteriormente a esa fecha, la Ley Mexicana y el Tratado entre Estados Unidos y México para evitar la doble tributación establecían que las empresas maquiladoras en México sí creaban un establecimiento permanente con su parte relacionada en Estados Unidos, al incluir los activos propiedad de los residentes en el extranjero para efectuar el cálculo del Safe Harbour.

Sin embargo, una serie de disposiciones mexicanas aplicables a partir de 1995 y hasta 1999 suspendieron la calidad del establecimiento permanente siempre y cuando los precios de transferencia de las maquiladoras cumplieran con los lineamientos definidos por las autoridades fiscales mexicanas.

Hasta 1999 el gobierno mexicano gravaba únicamente el componente de mano de obra utilizada en la actividad de maquila. En 1997 esta disposición pasa a un artículo transitorio.

Las modificaciones para los años del 2000 al 2007 han obligado a las maquiladoras a cumplir con disposiciones de precios de transferencia diferentes de las que se venían manejando hasta 1999. A partir del ejercicio de 2000 se elimina la exención a los residentes en el extranjero de ser considerados establecimiento permanente por las operaciones realizadas en México a través de una empresa maquiladora de exportación.

Esto obliga a los residentes en el extranjero, por las operaciones realizadas a través de maquiladoras, a ser considerados como establecimiento permanente para efectos fiscales, debiendo acumular todos los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. Una vez más, y con motivo de un acuerdo entre las autoridades fiscales de México y Estados Unidos celebrado el 27 de octubre de 1999, se establece la posibilidad de que dichos residentes no constituyan la figura antes referida, siempre que las empresas maquiladoras cumplan con

alguna de las opciones en materia de precios de transferencia establecidas en la Resolución Miscelánea de 2000.

Esto es:

a) Que la utilidad fiscal represente al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo siguiente:

1.- El 6.9% sobre el valor total de los activos destinados a la operación de maquila.

2.- El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación relacionados con la operación de maquila.

b) Que la empresa obtenga un APA de México confirmando que ha cumplido con los lineamientos de precios de transferencia conforme al artículo 215 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Es bueno señalar, que esta facilidad fiscal sólo es para quienes operan un programa de maquila, los extranjeros que mantienen en el país bienes al amparo de un programa PITEX no tienen derecho a dicho beneficio.

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

Como se puede observar, difícilmente el servicio de maquila podría generar una utilidad fiscal que fuera suficiente para eliminar el impuesto al activo de todos los bienes que la maquiladora emplea en su actividad. El eliminar la regla de la miscelánea implicaría que los residentes en el extranjero tuvieran que pagar en México el 1.8% del valor declarado en la aduana, al no ser un impuesto a la renta, el impuesto al activo pagado en México no es acreditable en el extranjero, generándose un problema de doble tributación.

Durante los años subsecuentes, se emitieron diversas disposiciones relacionadas con la operación de maquila en nuestro país, tales como compensación de las cantidades determinadas a su favor en pagos provisionales del IVA contra el ISR que resulte a su cargo (2.2.12, 2002); se consideraron como empresas maquiladoras bajo el programa de albergue aquellas que de acuerdo al artículo 215 de la Ley del ISR no sean parte relacionada del residente en el extranjero a quien le prestan el servicio de maquila (3.28.5, 2002). Ratificada en la regla 3.28.3 de 2003.

El 7 de agosto de 2002, en la regla 3.28.11 se decreta que las empresas maquiladoras que hayan optado por el régimen de los APAs podrán seguir aplicándolo hasta el ejercicio de 2007, siempre que se encuentren en los supuestos que se establecen y cumplan con los requisitos que la Ley menciona.

Posteriormente, se determinó que las empresas maquiladoras a partir del ejercicio fiscal de 2003, podrían aplicar contra el ISR del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, un crédito fiscal por el equivalente al monto del ISR que dejarían de pagar si aplicaran la deducción inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo.

En la décima resolución para el 2003, encontramos que se reafirma la relación entre las maquiladoras controladoras y las controladas, haciéndolas solidarias ya que participan de manera común e integral de la misma autorización de operación de maquila. Así mismo se establecen reglas de registro de los activos en el domicilio de la controladora para poder ser considerados en los términos del artículo 216 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese mismo año se incorpora el Artículo 216-Bis a la Ley del ISR, en el cual se establecen las reglas en materia de precios de transferencia aplicables a la Industria Maquiladora, que se encontraban establecidas en el Artículo 2 Fracción LXXIV de las Disposiciones Transitorias de 2002.

Finalmente, el 30 de octubre de 2003 se publica un Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes.

En su artículo décimo, tenemos que para los efectos de la Ley del Impuesto al Activo, las personas residentes en el extranjero que mantengan inventarios para su transformación por empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del penúltimo y último párrafos del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, u otorguen a dichas maquiladoras el uso o goce temporal de bienes de procedencia extranjera, en el ejercicio de 2003, podrán incluir en el valor del activo, únicamente los inventarios o bienes señalados, en la proporción que la producción destinada al mercado nacional represente del total de la producción de dichas maquiladoras, siempre que éstas cumplan con lo dispuesto en el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a las empresas maquiladoras bajo el programa de albergue, sin que su aplicación obligue al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el artículo decimoprimeros encontramos que 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 equivalente a la diferencia del impuesto sobre la renta que resulte de calcular la utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) de la fracción II del artículo 216-Bis de la citada Ley, y el impuesto sobre la renta que resultaría de calcular dicha

utilidad fiscal aplicando el 3%, en ambos casos, siempre que se cumplan con los demás requisitos establecidos en el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para calcular el beneficio ya referido, los contribuyentes al aplicar lo dispuesto en el inciso a) de la fracción II del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán excluir del cálculo a que se refiere dicho inciso, el valor de los inventarios utilizados en la operación de maquila.

En la sexta resolución miscelánea para 2003, se especifica que para los efectos del artículo decimoprimeros ya mencionado, las empresas maquiladora podrán calcular sus pagos provisionales del ISR que correspondan al mes de noviembre y subsecuentes, considerando que hubieran aplicado los beneficios del Decreto desde el ejercicio fiscal inmediato anterior. En caso de obtenerse un saldo a favor, podrán compensar o solicitar su devolución en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Décima resolución para 2003. Se ratifica lo anterior, y además se expresa que las empresas que hubieran optado por cumplir con lo dispuesto en las fracciones I y III del artículo 216-Bis de la Ley del ISR, para aplicar los beneficios del Decreto a que se refiere la sexta resolución miscelánea, recalcularán el coeficiente de utilidad de sus pagos provisionales del ISR que correspondan al mes de noviembre y subsecuentes, disminuyendo la utilidad fiscal que se utilizó para determinar el coeficiente de utilidad de conformidad con el artículo 14 de la citada Ley, en lugar de lo dispuesto en la citada resolución. Para estos efectos, la utilidad fiscal mencionada se disminuirá en la proporción que represente la utilidad fiscal calculada aplicando el 3% a que se refiere el Artículo Decimoprimeros del citado Decreto respecto de la utilidad fiscal que resulte mayor considerando el 6.5% o el 6.9% conforme a lo dispuesto en los incisos a) y b) de la fracción II del artículo 216-Bis de la Ley del ISR.

Asimismo, en la regla 3.28.7 de la misma resolución se especifica que cuando se ejerza la opción de excluir del cálculo el valor de los inventarios utilizados en la operación de maquila, se deberá considerar dicha exclusión tanto en el cálculo del ISR para determinar la utilidad fiscal aplicando el 6.9% sobre el valor de los activos y el ISR aplicando el 3% sobre los mismos activos.

### **3.5.3 Marco Legal**

- Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación
- Ley Aduanera y su reglamento
- Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2003
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo
- Ley Federal de Derechos

- Ley de Comercio Exterior y su reglamento
- Reglamento Interior de la Secretaria de Economía
- Acuerdo por el que se establecen requisitos específicos para la importación temporal de mercancías
- Acuerdo por el que se dan a conocer los Trámites inscritos en el Registro Federal de Trámites empresariales que aplican a la Secretaria de Comercio y Fomento Industrial y su Sector Coordinado
- Acuerdo que modifica al diverso por el que se aprueban los formatos que deberán utilizarse para realizar trámites ante la Secretaria de Comercio y Fomento Industrial, el Centro Nacional de Metrología, el Consejo de Recursos Minerales, el Fideicomiso de Fomento Minero y la Procuraduría Federal del Consumidor y sus reformas
- Tratado de Libre Comercio de América del Norte
- Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio
- Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y sus reformas
- Resolución en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio
- Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea

## Capítulo 4

### *EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE*

#### **4.1. El establecimiento permanente.**

De las actividades económicas que regula el tratado, las más importantes son las actividades empresariales, entendiéndose 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 y el establecimiento permanente definido en el artículo 5º del mismo.

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.*
2. - *La cláusula de construcción.*
3. - *La cláusula del agente dependiente.*

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.

#### **4.1.1. Existencia conforme a la regla básica.**

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”.

Para determinar si existe establecimiento permanente conforme a la regla básica, se deben considerar 3 aspectos importantes que son:

*I.- El principio objetivo*

*II.- El principio Subjetivo*

*III.- Principio de la funcionalidad*

##### **4.1.1.1. Principio Objetivo.**

Para demostrar este principio se necesita comprobar dos extremos:

A) *La prueba del lugar de negocios.*

B) *La prueba de localización.*

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" con relación a un residente de un Estado Contratante, no incluye:

**a.-** La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente.

**b.-** El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

**c.-** El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona.

**d.-** El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente.

**e.-** 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.

**f.-** El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionados en los incisos a) a e), 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. Debido a que la definición de establecimiento permanente del artículo 2 de dicha Ley no hace mención al término "fijo" que esta incluido en los diversos tratados celebrados por México.

#### ***4.1.1.2. Principio subjetivo***

La presencia física del contribuyente. Las dos pruebas conducentes para, demostrar este principio son:

##### *a) La prueba del uso.*

Sostiene que el residente del país de la fuente necesita tener derecho sobre “ el lugar fijo de negocios” por lo tanto es necesaria la presencia física de un residente en el extranjero, aunque conviene subrayar que en el caso de las asociaciones en participación, se acepta que la presencia física no es necesaria para acreditar su uso. En el caso de México, los tribunales aún no se han pronunciado sobre este particular.

##### *b) La prueba de la permanencia.*

La prueba de la permanencia se relaciona con la solución dada al uso, si se adopta el criterio alemán (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), 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 intención de permanencia, inclusive, algunos países han relacionado 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.

#### ***4.1.1.3. Principio de la 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 por ejemplo: 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.

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 6°.

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 grabarlos, de conformidad con el artículo 8° 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 regirán por el artículo 14 y no por el 5°.

Por último, las actividades empresariales deben ser congruentes con las definiciones del artículo 7° del Modelo y no estar comprendidas en la lista negativa que contiene el párrafo cuarto del artículo 5°.

*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 4° 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 7°, 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".

#### **4.1.2. 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 a doce meses “ ( Los tratados en los que México ha sido parte estipulan seis meses).

#### **4.1.3. Cláusula del agente dependiente.**

La contiene el Modelo en el artículo 5.5, preceptúa “ Cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante poderes que faculten 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.”

### **4.2. Establecimiento Permanente de acuerdo de la Ley del Impuesto sobre la Renta**

#### **4.2.1. 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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actué 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 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 3° de esta Ley.

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, el lugar en el que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

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 este no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. - Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II.- Asuma riesgos del residente en el extranjero.

III.- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o a control general del residente en el extranjero.

IV.- Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.

V.- Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

VI.- 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.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección relacionadas con ello, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

No se considerará que un residente en el extranjero tiene 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 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 cumplan los requisitos del 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.

**4.2.2 Se considera que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplen lo dispuesto en los artículos 216 y 216, para efectos del artículo 2 de esta Ley.**

**Artículo 216 bis para fines didácticos.**

Dicho artículo nos dice que para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2 de la LISR y nos hace mención de lo siguiente:

“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 con 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.”

Este párrafo anterior nos habla de los residentes en el extranjero que tienen relación con una empresa maquiladora y que no se les considerará que tienen establecimiento permanente siempre y cuando cumpla con lo descrito en ese penúltimo párrafo del artículo 2 y también con las reglas que establece el artículo 216-bis.

Básicamente el artículo trata de que se considerará que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos **215 y 216 de la LISR**, que son las reglas aplicables a las empresas que lleven a cabo operaciones con partes relacionadas, y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país, como se mencionó en el párrafo anterior, cuando las empresas maquiladoras cumplan con **cualquiera** de las condiciones que establece este mismo artículo denominadas en fracciones.

Estas son las opciones que ofrece el artículo 216-bis:

- I. Conservación de la documentación según Art. 86 F. XII (conservar documentación comprobatoria).*
- II. Calculo de utilidad fiscal.*
- III. Conservar la documentación por operaciones con partes relacionadas aplicando el método de la fracción VI del Art. 216 LISR (método de márgenes transaccionales).*

A continuación se explicará cada una de estas condiciones y lo que se requiere para cumplir con cada una de ellas.

I. Primeramente tenemos a esta fracción que nos dice que deben conservar la documentación a que se refiere el artículo **86 fracción XII** de la **LISR**.

Lo que nos dice esta fracción del artículo 86 es lo siguiente:

Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, esta información deberá reunir ciertos requisitos o contener los siguientes datos:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo **215 LISR**.

d) El método aplicado conforme al artículo **216 LISR**, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

De acuerdo a la fracción I del artículo 216-bis, dicha información que cumpla con los requisitos que se enumeraron anteriormente, es para 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 de los artículos 215 y 216 LISR en concordancia con las guías de precios de transferencias aprobadas por la OCDE, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente.

ii. Una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero, cuyo uso se permita a los residentes del país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de LISR.

La segunda opción que nos ofrece este artículo se trata de obtener una utilidad fiscal en el ejercicio basándose en los activos y gastos, tomando en consideración el que resulte mayor de acuerdo a la metodología que establece y que veremos a continuación:

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)** Este inciso es referente a los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal.

### **Valor total de los activos**

Los que sean propiedad de:

La persona residente en el país

De residentes en el extranjero o

Cualquiera de sus partes relacionadas

Cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal

**(x) 6.9%**

### **(=) Utilidad fiscal en relación a los activos**

Existe un párrafo en donde nos comenta que 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 de dicha operación. En el caso de que los activos no sean totalmente utilizados para la operación de maquila podrán ser considerados en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

i. 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.

Para efectos de este inciso, no será aplicable lo dispuesto por el Artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

¿Cómo se calcula el valor total de activos? o ¿Cuál es la metodología a utilizar para obtener el valor de los activos?, bueno tenemos dos casos, el primero cuando el activo sea propiedad del residente en el país y el segundo caso cuando el activo sea propiedad del residente en el extranjero.

Los que sean propiedad de residente del país se calcula conforme a lo dispuesto en la ley del impuesto al activo (LIA), que es la reglamentación que se tiene en nuestro país referente al activo de las empresas.

En la Ley del Impuesto al Activo en su Artículo 2º en sus Fracciones de la I a la IV nos explica la metodología a utilizar y nos dice, el valor del activo del ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos.

- I. Promedio de activos financieros
- II. Promedio actualizado de activos fijos, gastos y cargos diferidos.
- III. Promedio actualizado de terrenos.
- IV. Promedio de inventarios

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 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.

Este párrafo nos describe el artículo a continuación lo presentamos en un esquema mediante dos pasos para hacer más fácil la comprensión.

Como primer paso lo que nos menciona es que debemos obtener los promedios mensuales de los inventarios

**Inventario inicial del mes**

**(+) Inventario final del mes**

**(/) 2**

**(=) Promedios mensuales de dichos inventarios**

Ya que se obtuvieron estos promedios mensuales se procede al siguiente paso:

**(+) Promedios mensuales**

**(/) Número de meses comprendidos en el ejercicio**

**(=) Valor de los inventarios**

Cuando los promedios mensuales se encuentren denominadas 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 (DOF) vigente al último día del mes que corresponda, en el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el DOF 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 con la tabla que publique el banco de México en el mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos, siguiendo en el caso de que sean propiedad del residente en el extranjero, el valor será el monto pendiente de depreciar, calculado de conformidad con lo siguiente:

i. Se considerara 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 (se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes), la cantidad que resulte de aplicar a éste monto original de la inversión 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 LISR vigente hasta 1998 o en el Artículo 220 de LISR, que se trata de la deducción inmediata como estímulo fiscal. 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 la 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 forma esquematizada la metodología la presentamos de la siguiente manera:

**El valor de los activos fijos será el monto pendiente de depreciar.**

El primer punto a desarrollar es determinar la depreciación conforme a los artículos anteriormente mencionados.

**MOI**

**(x) % Máximos Art. 40, 41, 42, 43 LISR**

**(=) DEPRECIACIÓN**

Se procede a determinar el monto pendiente de depreciar

**MOI**

**( - ) Depreciación**

**(=) Monto pendiente de depreciar**

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 de 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 DOF vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado (se trata del 30 de Junio del ejercicio 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. 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 efectuara 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 aquel al que corresponda.

iii. En ningún caso en monto pendiente por depreciar será inferior al 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.

Como anteriormente se mencionó en esta fracción II hay dos metodologías para calcular la utilidad fiscal, para posteriormente elegir la resulte mayor.

b) En este inciso b se trata sobre los costos y gastos que tienen que ver con la operación de maquila y su metodología en la siguiente:

#### **Costos y gastos de operación**

**(x) 6.5%**

#### **(=) UTILIDAD FISCAL EN RELACIÓN A GASTOS Y COSTOS**

Como vemos en el esquema anterior se calcula el 6.5 % sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación de maquila, incurridos por la persona residente en el país, determinados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso se puede incluir los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por los siguientes conceptos:

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.

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 la inflación determinados por 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 o provisiones citadas y para las 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 reservas o provisiones citadas.

6. Derogado el 31 de diciembre de 2003.

Lo dispuesto en este inciso será aplicable siempre que el residente en el extranjero reembolse al costo a la empresa maquiladora los pagos que se efectúen por los conceptos citados en los párrafos anteriores.

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 profesionales 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 presenten 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, aquellos 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.

El resultado que menciona el párrafo anterior se calcula de la siguiente manera:

#### **1. Cálculo de cociente a multiplicar por los salarios**

##### **Días que permaneció en territorio nacional**

(/) **365**

(=) **Resultado 1**

#### **2. Proporción de gastos**

##### **Monto total de salarios percibidos**

(x) **Resultado 1**

(=) **Proporción de gastos**

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante 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 LISR con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebran con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del artículo 216 de la LISR, este método es el de márgenes transaccionales de utilidad de operación en el cual se considera 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 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 (CFF), que se refiere a las consultas sobre precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas, aplicación de tratados para evitar la doble tributación. En el que se confirme que se cumple con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de esta la LISR, 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 la LISR 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 2 de la LISR, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en el artículo únicamente por la operación de maquila.

#### **4.2.3. Artículo 3º L.I.S.R. - 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 de residente en el extranjero, ya sea 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.

#### **4.2.4 Derogación del Artículo 2°**

Cabe mencionar que en año 2002 el **Artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta fracción LXXIV** que hablaba acerca de los **Residentes en el extranjero que podrán considerar que no tienen un establecimiento permanente en el país**, ha quedado sin efectos según el **Artículo Segundo Fracción XX de D. T. para 2003 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 2002.**

#### **4.3. Procedimiento de solicitud de una resolución APA.**

Un APA es iniciado formalmente por el contribuyente. Éste debe enviar a la autoridad un escrito en el cual se solicite la resolución a más tardar el 31 de mayo del ejercicio fiscal en curso y deberán incluir la información y documentación prevista en la regla correspondiente de la resolución miscelánea, incluyendo copia del programa de operación maquila aprobado por la SECOFI, así como sus modificaciones correspondientes.

#### **4.3.1. Documentación Según Resolución Miscelánea Fiscal Para 2003.**

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 Fiscal de la Federación, 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 2.11.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, textualmente dice lo siguiente respecto a la información y documentación que deben contener los APA's:

R. M. 2.11.3. Para los efectos del artículo 34-A del Código, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional adscrita a

la Administración General de Grandes Contribuyentes, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:

**4.3.1.1. Información general:**

1. 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:

(a) El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.

(b) 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.

(c) Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

(d) Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él.

#### ***4.3.1.2. Información específica:***

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

(a) 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.

(b) 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.

2. 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.

3. 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.

4. La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del Código, que sea requerida por la autoridad.

#### **4.4 Acuerdos Anticipados para maquiladoras**

A partir del 2003, los APAS son opcionales, las maquiladoras que no deseen solicitarlo podrán cumplir con Precios de Transferencia con solo conservar la documentación. Si la maquiladora que desee solicitar APA podrá aplicar:

- MTUO con ROA incluyendo activos del residente en el extranjero y sin inventarios del residente en el extranjero.
- MTUO por retorno por ensamble más 1% del total de maquinaria y equipo del residente en el extranjero, utilizados en la actividad de maquila.

A la fecha, no existe el beneficio de exención de recargos para el año 2002, por lo que a partir de 1 de abril de 2003, los contribuyentes que no han obtenido APA por el año 2002 deberán enterar con recargos

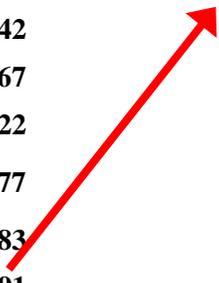
las diferencias a cargo que pudiesen generarse en dicho año con motivo del cumplimiento de APA.

#### 4.4.1 Caso práctico

La empresa “EJEMPLO” obtuvo al 31 de diciembre de 2004 las siguientes cifras:

##### Promedio de activos:

Promedio de los activos financieros		\$ 2,941,573.01
Promedio de inventarios		¿ ?
Promedio de terrenos		\$ 14,805,768.89
Promedio de activos fijos		\$ 40,740,282.82
Promedio de maquina selladora	\$ 6,111,042.42	
Promedio de moldes y troqueles	\$ 12,629,487.67	
Promedio de máquina de ensamblado *	\$ 8,962,862.22	
Promedio de patín eléctrico ind. Hombrea **	\$ 5,296,236.77	
Promedio de báscula digitol	\$ 407,402.83	
Promedio de máquina para sellado est. *	\$ 7,333,250.91	



\*Activo arrendado a parte relacionada residente en el país.

\*\*Activo arrendado a parte relacionada residente en el extranjero.

##### INVENTARIOS FINALES:

DICIEMBRE	5,641,256
ENERO	4,563,126
FEBRERO	5,123,589

<b>MARZO</b>	<b>4,956,123</b>
<b>ABRIL</b>	<b>4,256,120</b>
<b>MAYO</b>	<b>4,689,752</b>
<b>JUNIO</b>	<b>6,789,452</b>
<b>JULIO</b>	<b>5,332,653</b>
<b>AGOSTO</b>	<b>4,788,965</b>
<b>SEPTIEMBRE</b>	<b>5,112,547</b>
<b>OCTUBRE</b>	<b>1,425,623</b>
<b>NOVIEMBRE</b>	<b>5,874,122</b>
<b>DICIEMBRE</b>	<b>6,002,159</b>

**EXPORTACIONES EN DÓLARES:**

<b>2001</b>	<b>125,426.00</b>
<b>2002</b>	<b>356,213.00</b>
<b>2003</b>	<b>400,125.00</b>
<b>2004</b>	<b>652,160.00</b>

**GASTOS DE OPERACIÓN:**

COMPRA DE MATERIA PRIMA	12,542,725.00
SUELDOS	19,652,365.00
CUOTAS AL IMSS PATRONALES	4,985,163.00
UNIFORMES	1,589,465.00
5% DE INFONAVIT	1,745,125.00
2% SAR	754,123.00
ENERGÍA ELÉCTRICA	14,523,165.00
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES	5,216,321.00
DEPRECIACIÓN	7,231,400.20
ASISTENCIA TÉCNICA (PERSONA FÍSICA RESIDENTE EN EL EXTRANJERO 145 DÍAS)	256,156.00
AGUA	512,623.00
VIGILANCIA	689,145.00
LIMPIEZA	356,220.00
MANTENIMIENTO	412,562.00
SEGUROS Y FIANZAS	1,235,629.00
MATERIALES AUXILIARES DE PRODUCCIÓN	1,452,300.00
TOTAL	<b><u>73,154,487.20</u></b>

**ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA UTILIZANDO EL MÉTODO DE MÁRGENES  
TRANSACCIONALES DE UTILIDAD.**

<i>CONCEPTO</i>	<i>PARTE RELACIONADA</i>	<i>COMPARABLE 1</i>	<i>COMPARABLE 2</i>	<i>COMPARABLE 3</i>
VENTAS	856,123,456	871,680,000	1,092,040,000	988,440,000
COSTO DE VENTAS	707,928,486	709,370,000	797,810,000	832,000,000
UTILIDAD BRUTA	148,194,970	162,310,000	294,230,000	156,440,000
GASTO DE OPERACIÓN	73,154,487	209,280,000	237,990,000	174,820,000
UTILIDAD NETA	75,040,483	-46,970,000	56,240,000	-18,380,000
MARGEN DE UTILIDAD	17.31 %	18.62 %	26.94%	15.83%
<i>AJUSTES:</i>				
A INVENTARIOS		-1.850%	-1.400%	-0.650%
A CUENTAS POR COBRAR		0.680%	0.440%	0.190%
A CUENTAS POR PAGAR		-0.485%	-0.470%	-0.380%
MÁRGENES AJUSTADOS	17.310%	16.965%	25.513%	14.987%
VALOR EN LIBRO DE MAQUINARIA Y EQUIPO (propiedad de residente en el extranjero) PATIN ELÉCTRICO IND. HOMBREA		2,854,152		

Se pide:

1. - Determinar la utilidad conforme a la fracción I del Art. 216 bis de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

2. - Determinar la utilidad conforme a la fracción II del Art. 216 bis de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

3. - Determinar la utilidad conforme a la fracción II del Art. 216 bis de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **SOLUCIÓN**

### **FRACCIÓN I**

Se identifica los bienes propiedad de parte relacionada en el extranjero

**PROMEDIO DE PATÍN ELÉCTRICO IND HOMBREA** **5,296,236.77**

Valor en libros de la maquinaria de la parte relacionada residente en el extranjero

**PATÍN ELÉCTRICO IND HOMBREA** **5,296,236.77**

Sumar el 1% (del monto total de valor en libros de maquinaria y equipo del residente en el extranjero), a la utilidad determinada en el estudio de precios de transferencia.

UTILIDAD 148,194,970.23

MAS:

1% DE MAQUINARIA Y EQUIPO 28,541.52

UTILIDAD SEGÚN FRACCIÓN I DEL I.S.R. 148,223,511.75

TASA ART. 10 LISR 28%

IMPUESTO A PAGAR 41,502,583.28

## FRACCIÓN II

a) Determinación de la utilidad con base en activos.

1. - Determinación del promedio de inventarios:

### *INVENTARIOS FINALES:*

<u>MES</u>	<u>INV. FINALES</u>	<u>PROM. MENSUAL</u>	<u>PROM. ANUAL</u>
DICIEMBRE	5,641,256		
ENERO	4,563,126	5,102,191.00	
FEBRERO	5,123,589	4,843,357.50	
MARZO	4,956,123	5,039,856.00	
ABRIL	4,256,120	4,606,121.50	
MAYO	4,689,752	4,472,936.00	
JUNIO	6,789,452	5,739,602.00	
JULIO	5,332,653	6,061,052.50	
AGOSTO	4,788,965	5,060,809.00	
SEPTIEMBRE	5,112,547	4,950,756.00	
OCTUBRE	1,425,623	3,269,085.00	
NOVIEMBRE	5,874,122	3,649,872.50	
DICIEMBRE	6,002,159	5,938,140.50	
<i>SUMA</i>		58,733,779.50	4,894,481.63
<b>PROMEDIO ANUAL DE INVENTARIOS: <u>\$4,894,481.63</u></b>			

2. – Determinación de promedio de Activos Fijos

**PROMEDIO DE ACTIVO FIJOS** **\$ 40,740,282.82**

MENOS:

ACTIVOS PROPIEDAD DE LA PARTE RELACIONADA RESIDENTE EN EL PAIS

PROMEDIO DE MAQUINA DE ENSAMBLADO 8,962,862.22

PROMEDIO DE MAQ. P/SELLADO EST. 7,333,250.91

IGUAL:

**PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS** **\$24,444,169.69**

3. – Determinación de la utilidad en base activos:

SUMA DE PROMEDIOS

PROMEDIO DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS \$ 2,941,573.01

PROMEDIO DE INVENTARIOS \$ 4,894,481.63

PROMEDIO DE TERRENOS \$ 14,805,768.89

PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS Y DIFERIDOS \$ 24,444,169.69

**TOTAL DE ACTIVOS UTILIZADOS EN MAQUILA** **\$ 47,085,993.22**

POR 6.9%

**UTILIDAD** **\$3,248,933.53**

b) Determinación de la utilidad con base en gastos de operación

1. – Determinación de la proporción del pago de la asistencia técnica que no integrara a la base del impuesto.

<b>Cálculo del factor</b>	145/365	<b>0.39726</b>
ASISTENCIA TÉCNICA (RESIDENTE EN EL EXTRANJERO 145 días)		<b>\$256,156.00</b>
Factor		<b>0.397260274</b>
<b>GASTOS QUE INTEGRAN A LA BASE</b>		<b>\$101,760.60</b>

2. – Determinación del total de gastos que entran para determinación de la base

<b>TOTAL DE GASTOS DE OPERACIÓN</b>		<b>\$73,154,487.20</b>
MENOS LOS GASTOS NO CONSIDERADOS		
DEPRECIACIÓN		\$7,231,400.20
ASISTENCIA TÉCNICA (RESIDENTE EN EL EXTRANJERO)		\$256,156.00
SUBTOTAL		<b>\$65,666,931.00</b>
MÁS PROPORCIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA		\$101,760.60
<b>TOTAL DE GASTOS DE OPERACIÓN</b>		<b>\$65,768,691.60</b>
POR		6.50%
<b>UTILIDAD</b>		<b>\$4,274,964.95</b>

4. – Determinar el impuesto, tomando la utilidad que resulte mayor entre de las dos opciones anteriores

UTILIDAD SOBRE ACTIVOS	\$ 3,248,933.53
UTILIDAD SOBRE GASTOS DE OPERACIÓN	\$ 4,274,964.95
<b>MAYOR ENTRE LAS DOS (UTILIDAD SOBRE GASTOS DE OPERACIÓN)</b>	<b>\$ 4,274,964.95</b>
TASA DEL IMPUESTO	28%
IMPUESTO A PAGAR	\$ 1,196,990.18

### **FRACCIÓN III**

Con base al estudio de los precios de transferencia no se determinan ajustes y no habría pago de I.S.R., ya que el precio de transferencia que se maneja con parte relacionada está dentro del rango de mercado.

## Capítulo 5

### *SAFE HARBOUR*

#### **5.1 Modelo OCDE**

La aplicación del principio de plena competencia exige la búsqueda de numerosos elementos de hecho y conlleva 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.

##### **5.1.1 Concepto y finalidad de los regímenes de protección**

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 serían automáticamente aceptados por la Administración tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como "régimen de protección" ("safe harbour" o "safe heaven")

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.

En el caso 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 al mantenimiento de información

respecto de las operaciones con 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.

Un régimen de protección puede tener dos variantes desde el punto de vista de las condiciones del contribuyente en las operaciones vinculadas: o se excluyen ciertas operaciones del ámbito de aplicación de las reglas en materia de precios de transferencia (en particular, a través de la fijación de umbrales), o se simplifican las reglas que se aplican (por ejemplo fijando rangos dentro de los cuales deberán inscribirse los precios o las utilidades)

Estas dos formas de delimitación de los regímenes de protección pueden exigir su revisión y publicación periódica por parte de las Autoridades tributarias. Los regímenes de protección no incluyen los procedimientos por los cuales una Administración tributaria y un contribuyente acuerdan por anticipado el precio de transferencia en operaciones vinculadas (acuerdos previos sobre precios de transferencia), que se analizan en la sección F del presente Capítulo. Tampoco se trata en esta sección de las disposiciones tributarias destinadas a prevenir el endeudamiento "excesivo" de una filial extranjera (reglas relativas a la "subcapitalización"), que serán objeto de trabajos posteriores.

Los regímenes de protección plantean importantes cuestiones desde el punto de vista: del riesgo de arbitrariedad que generaría la determinación de los precios de transferencia por los contribuyentes que pueden beneficiarse de estos regímenes; de las posibilidades de planificación fiscal; y del riesgo de doble imposición resultante de una eventual incompatibilidad de los regímenes de protección con el principio de plena competencia.

### **5.1.2 Factores a favor de la utilización de los regímenes de protección**

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.

Otorgar 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 ulterior; y, por último, exonerar la administración tributaria de la tarea de llevar a cabo ulteriores inspecciones de tales

contribuyentes con respecto a sus precios de transferencia. Los principales objetivos de los regímenes de protección son los siguientes:

*a) Facilidad para el cumplimiento de obligaciones*

La aplicación del principio de plena competencia puede exigir la captación y análisis de datos difíciles de obtener y/o de evaluar. En ciertos casos, tal complejidad puede resultar desproporcionada con relación al tamaño de la sociedad o al volumen de sus operaciones vinculadas.

Los regímenes de protección podrían facilitar sensiblemente el cumplimiento 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 existen precios de plena competencia equivalentes o comparables. Dentro de un régimen de protección los contribuyentes conocerían por anticipado el rango (o intervalo) de precios o los márgenes de utilidad que debe respetar la empresa para beneficiarse de este régimen. El cumplimiento de tales condiciones requeriría meramente la aplicación de un método simplificado predominantemente una medida de rentabilidad que evitaría al contribuyente la búsqueda de elementos comparables, ahorrando de esta manera el tiempo y los recursos que de otra forma debería haber dedicado a la determinación de los precios de transferencia.

*b) Certidumbre*

Otra ventaja de los regímenes de protección residiría en la certidumbre de que los precios de transferencia del contribuyente fueran aceptados por la Administración tributaria. Los contribuyentes a los que se permite el beneficio del régimen de protección tendrían la seguridad de no estar sujetos a una auditoría o a una nueva reevaluación en relación con sus precios de transferencia.

La Administración tributaria aceptaría automáticamente, sin otro examen, todo precio o resultado que sobrepasase un umbral mínimo o que cayese dentro de un rango preestablecido. A estos efectos los contribuyentes podrían obtener los parámetros pertinentes que permiten determinar un precio de transferencia o un resultado considerado aceptable por la Administración tributaria. Podría tratarse, por ejemplo, de una serie de márgenes comerciales o de indicadores de utilidad correspondientes a un sector específico.

*c) Simplificación administrativa*

Un régimen de protección simplificaría la tarea de la Administración tributaria. Una vez establecido el grupo de contribuyentes beneficiarios del régimen de protección, estos contribuyentes no requerirían más que de una inspección mínima de sus precios de transferencia o de los resultados de sus operaciones vinculadas.

La Administración tributaria podría entonces asignar mayores recursos a la inspección de otras operaciones y de otros contribuyentes.

### **5.1.3 Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección**

La existencia de un régimen de protección para una categoría determinada de contribuyentes podría presentar un cierto número de consecuencias adversas, que las Administraciones tributarias deben ponderar cuidadosamente con relación a los beneficios que esperan. Estas preocupaciones resultan del hecho de que:

- a) La aplicación del régimen de protección en un país determinado puede afectar no solamente el cálculo del impuesto en esa jurisdicción, sino que también puede repercutir sobre el cálculo del impuesto para las empresas asociadas de otros países;
- b) Es difícil establecer criterios satisfactorios para los regímenes de protección y en consecuencia pueden potencialmente producir precios o resultados que no sean conformes al principio de plena competencia.

Esta cuestión puede examinarse desde diversas perspectivas: En el contexto de un régimen de protección los contribuyentes pueden estar exonerados de la obligación de aplicar un método concreto de determinación de precios, o incluso de utilizar cualquier método de determinación de precios con fines tributarios.

Cuando el régimen de protección establece un método simplificado de determinación de precios de transferencia sería poco probable que este método fuera en todos los casos el más apropiado para la situación concreta de un contribuyente sometido a las reglas generales en materia de precios de transferencia. Por ejemplo, un régimen de protección puede establecer un margen de utilidad mínimo expresado en porcentaje en el ámbito de un método del beneficio, cuando el contribuyente hubiera podido utilizar el método del precio comparable en el mercado libre u otros métodos basados en las operaciones.

En este caso, podría considerarse que existe una incompatibilidad con el principio de plena competencia, que exige la utilización de un método de determinación de precios coherente con las condiciones que se habrían convenido entre partes independientes, realizando operaciones comparables en el mercado libre y en condiciones comparables.

Algunos sectores en los que los bienes, las materias primas o los servicios están normalizados y los precios de mercado son ampliamente conocidos por ejemplo, el sector del petróleo o de la minería o el sector

de servicios financieros podrían posiblemente aplicar un régimen de protección con un alto grado de precisión, apartándose menos, en consecuencia, del principio de plena competencia.

Pero incluso en estos segmentos industriales se produce un conjunto amplio de resultados que un régimen de protección, posiblemente no adaptaría satisfactoriamente para las Administraciones tributarias. Además, la existencia de precios de mercado hechos públicos facilitaría presumiblemente la utilización de métodos basados en las operaciones, en cuyo caso no habrá necesidad de un régimen de protección.

Aún asumiendo que el método de determinación de precios establecido en un régimen de protección se adapte a la situación concreta de determinados casos, la aplicación de un régimen semejante sacrifica la precisión en la declaración del precio de transferencia. Esto es inherente a la misma naturaleza de los regímenes de protección, ya que en ellos, los precios de transferencia se establecen principalmente tomando como referencia un objetivo estandarizado y no las características individuales de la operación como se hacía bajo el principio de plena competencia.

De lo anterior se sigue que los precios o resultados conformes al objetivo estandarizado pueden no ser precios o resultados de plena competencia

Los regímenes de protección corren el riesgo de ser arbitrarios desde el momento en que raramente se ajustan de manera exacta a las diversas situaciones de las empresas, aun cuando éstas pertenezcan al mismo sector o rama de actividad. Esta arbitrariedad no se minimizaría sino con gran dificultad, dedicando a numerosos agentes especializados a la recopilación, comparación y actualización permanente de todo un conjunto de informaciones relativas a la evolución de los precios y a las modalidades de fijación de los mismos. Obtener la información pertinente para el establecimiento y seguimiento de los parámetros del régimen de protección puede, en consecuencia, imponer pesadas cargas administrativas sobre las Administraciones tributarias, porque tal información puede no estar fácilmente disponible, pudiendo obtenerse solamente a través de investigaciones con detenimiento sobre los precios de transferencia.

Por tanto, la extensión de las investigaciones necesarias para establecer los parámetros de un régimen de protección de forma suficientemente precisa como para cumplir el principio de plena competencia perjudicaría una de las finalidades del régimen de protección; a saber, la simplicidad administrativa:

*a) Riesgo de doble imposición y dificultades en el procedimiento amistoso.*

Desde un punto de vista práctico, el problema más importante que plantean los regímenes de protección reside en su 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 utilidades 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 el no-cumplimiento 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 ulteriores revisiones.

Los contribuyentes pueden valorar la certidumbre que les procura el régimen de protección hasta el punto de elevar los precios facturados a las empresas asociadas, con la finalidad de disfrutar del beneficio de este régimen, aun cuando estos precios de transferencia sean superiores a los precios de plena competencia que hubieran utilizado, habida cuenta de sus circunstancias específicas. En este caso, el régimen de protección puede resultar ventajoso para la Administración tributaria que lo concede, porque los contribuyentes residentes declararían más rentas imponibles. Por otro lado, el régimen de protección penalizaría a la vez a las empresas asociadas y a sus Administraciones tributarias, ya que estas empresas declararían menos utilidades y rentas imponibles en sus respectivas jurisdicciones. Se crearía, en consecuencia, un problema de reparto apropiado de ingresos tributarios entre las dos categorías de jurisdicciones tributarias.

En efecto, en tales casos, la Administración tributaria del país afectado negativamente por este régimen puede no estar dispuesta a aceptar los precios facturados a su contribuyente con ocasión de operaciones con empresas asociadas del país que acuerda el régimen de protección. Estos precios pueden diferir de los obtenidos en estas jurisdicciones con los métodos de cálculo de los precios de transferencia conformes al principio de plena competencia. Se podría esperar que las Administraciones tributarias extranjeras discutieran los precios resultantes de la aplicación del régimen de protección, con el riesgo para el contribuyente de sufrir una doble imposición. A primera vista, se podría argumentar que la posibilidad de doble imposición anularía los objetivos de certidumbre y simplicidad perseguidos originalmente por el contribuyente al elegir el régimen de protección. Sin embargo, los contribuyentes pueden considerar que una doble imposición limitada constituye un precio aceptable a pagar por no tener que cumplir las complejas reglas de fijación de precios de transferencia.

De ello se sigue que la doble imposición puede no ser, en sí misma, un factor de descalificación de los regímenes de protección. Se puede argumentar que el contribuyente debería decidir, por sí mismo, si el riesgo de doble imposición es aceptable al optar o no por el régimen de protección. Sin embargo, para asegurar que los contribuyentes tomen tal decisión claramente en función de este aspecto fundamental, sería necesario que el país que ofrece el régimen de protección hiciese saber claramente si intentaría o no atenuar la doble imposición que pueda resultar del régimen de protección.

Desde el momento en que el régimen de protección otorga al contribuyente el privilegio de eludir toda revisión o auditoría ulterior de los precios de transferencia derivados de su aplicación y, en que los precios o resultados obtenidos.

Por la naturaleza de los regímenes de protección, no son por definición más que una aproximación de los que se obtendrían aplicando el principio de plena competencia, sería del todo normal que el contribuyente estuviera igualmente dispuesto, cuando opte por un régimen de protección, a soportar la doble imposición internacional que puede resultar de la no-aceptación, por una Administración tributaria extranjera, de los precios de transferencia practicados en el marco de dicho régimen.

Esto implicaría lógicamente que los contribuyentes que opten por un régimen de protección deberían, en general, perder el derecho de llevar ante las Autoridades competentes los casos de doble imposición cuando la utilización del régimen de protección diera como resultado la doble imposición internacional.

La atenuación de la doble imposición atribuible a la elección de un régimen de protección por un contribuyente sólo debería ser concedida en el país extranjero si el contribuyente puede demostrar que los resultados obtenidos en aplicación del régimen de protección son conformes al principio de plena competencia. Sin embargo, los ajustes de los precios de transferencia realizados por Administraciones tributarias serán más complejos cuando la multinacional se haya decidido por un régimen de protección en otro país, porque el contribuyente discutirá probablemente el ajuste para evitar la doble imposición. Como los procedimientos amistosos no permiten, generalmente, ajustar a la baja los precios o resultados establecidos en el contexto de un régimen de protección, la aplicación de tal régimen puede tener un efecto negativo para la Administración tributaria de los países extranjeros.

La adopción de regímenes de protección en un país puede obligar a las Administraciones tributarias de otros países a examinar la política de precios de transferencia de todas las empresas asociadas con empresas que han elegido un régimen de protección, a fin de identificar los eventuales casos de inconsistencia con el Principio de plena competencia. De no hacerlo así puede producirse una transferencia de ingresos fiscales desde estos países en beneficio del país que ha acordado el régimen de protección. En consecuencia, la simplificación administrativa obtenida por la Administración tributaria del país que acuerda el régimen de protección se obtendría a expensas de otros países, quienes, para proteger su propia base de imposición, deberían determinar sistemáticamente si los precios o resultados autorizados dentro del régimen de protección son compatibles con los que se conseguirían en aplicación de sus propias reglas de precios de transferencia. El

trabajo administrativo que se ha evitado en el país que concede el régimen de protección se desplaza de esta manera hacia las jurisdicciones extranjeras.

Los riesgos de doble imposición no sólo existen cuando un único país adopta un régimen de protección. La adopción de un régimen de protección por diversos países no evitará la doble imposición si cada jurisdicción fiscal adopta procedimientos y métodos contradictorios. Los parámetros tenidos en cuenta en los regímenes de protección de dos países para ramas específicas de actividad serán sin duda diferentes, ya que ambos países querrán preservar sus ingresos tributarios.

En teoría, la coordinación internacional podría conseguir un grado de amortización de los sistemas nacionales necesario para evitar la doble imposición. Pero, en la práctica, es bastante improbable que dos jurisdicciones puedan armonizar regímenes de protección contradictorios de manera que se elimine la doble imposición.

#### *b) Posibilidad de favorecer la planificación fiscal*

Los regímenes de protección abrirían igualmente a los contribuyentes posibilidades de planificación fiscal. Las empresas pueden tener un incentivo para modificar sus precios de transferencia a fin de transferir rentas imponibles a otras jurisdicciones. Esto puede favorecer la evasión fiscal, en la medida en que los contribuyentes utilicen mecanismos artificiales para sacar partido de los regímenes de protección.

Si un régimen de protección estuviera basado en la media de un sector, podrían existir oportunidades de planificación fiscal para los contribuyentes con una rentabilidad superior a la media. Por ejemplo, una empresa con una estructura eficiente de costos que venda a precios de plena competencia puede estar obteniendo un margen del 15 por ciento sobre las ventas a empresas asociadas. Esta empresa tendría interés en optar por el régimen de protección que provea un margen del 10 por ciento. En el ámbito del régimen de protección, la empresa sería sometida a imposición sobre una utilidad subvaluada, independientemente del hecho de que los precios de transferencia para operaciones vinculadas sean sensiblemente interiores a los precios de plena competencia. En consecuencia se produciría una transferencia de renta imponible al extranjero. A gran escala, esto podría traducirse en una considerable pérdida de ingresos fiscales para el país que ofrece el régimen de protección.

Los regímenes de protección pueden potencialmente producir una subimposición de las rentas a escala internacional, desde el momento en que resultan precios o utilidades que no se aproximan a los obtenidos en aplicación del principio de plena competencia y que permiten transferir rentas sujetas a imposición hacia países de baja fiscalidad o hacia paraísos fiscales.

Corresponde a cada país decidir si está dispuesto a sufrir una cierta erosión de su base imponible por poner en práctica un régimen de protección. El aspecto fundamental para tomar tal decisión de política fiscal es el campo de aplicación y el atractivo del régimen de protección para los contribuyentes, por una parte, y la erosión de ingresos fiscales, por otra. Cuanto más atractivo sea un régimen de protección para los contribuyentes, más contribuyentes elegirán el régimen, reduciendo de esta manera la carga administrativa de la Administración tributaria. Pero, por otra parte, cuanto más interesante sea el régimen de protección más se agrava el riesgo de pérdida de ingresos debido a una disminución en la declaración de los ingresos. Sin embargo, la magnitud respectiva de los costes y beneficios de tal opción es irrelevante si la Administración tributaria no está dispuesta, como cuestión de principio, a renunciar a una parte de sus prerrogativas en materia de imposición.

#### *c) Cuestiones de equidad y de uniformidad*

Finalmente, los regímenes de protección dan lugar a problemas de equidad y uniformidad. Al establecer un régimen de protección, se crean dos conjuntos distintos de reglas en la determinación de los precios de transferencia: uno que requiere la conformidad de los precios con el principio de plena competencia y otro que requiere la conformidad con condiciones diferentes y más sencillas.

Toda vez que deberían fijarse necesariamente ciertos criterios para diferenciar a los contribuyentes con derecho al régimen de protección de los demás contribuyentes, puede suceder que, en ciertas circunstancias, dos contribuyentes similares y posiblemente competidores se sitúen en lados opuestos del umbral del régimen de protección y estén, en consecuencia, sometidos a un trato tributario diferente: uno, que se rige por las reglas del régimen de protección y, de esta manera, está exento del cumplimiento de las obligaciones normales.

El otro que se ve obligado a respetar en todos los casos el principio de plena competencia (ya porque la empresa de hecho trate en condiciones de plena competencia o porque esté sujeta a una legislación sobre precios de transferencia fundada sobre el principio de plena competencia) Un tratamiento tributario preferencial bajo un régimen de protección para una categoría específica de contribuyentes puede implicar una discriminación y una distorsión de la competencia.

#### **5.1.4 Recomendaciones para la utilización del régimen de protección**

El análisis anterior sugiere que, aun cuando pueden conseguir un cierto número de objetivos relativos al cumplimiento y a la gestión de las reglas sobre precios de transferencia, los regímenes de protección

presentan problemas fundamentales. En efecto, podrían tener potencialmente efectos negativos sobre las decisiones en materia de precios de las empresas que efectúen operaciones vinculadas. Pueden tener también repercusiones negativas sobre los ingresos fiscales del país que aplica el régimen de protección, así como de los países cuyas empresas asociadas realizan operaciones vinculantes con contribuyentes que han elegido un régimen de protección.

Pero, sobre todo, los regímenes de protección no son generalmente compatibles con la aplicación de precios de transferencia conformes al principio de plena competencia. Estos inconvenientes deben ser evaluados en relación con los beneficios esperados de los regímenes de protección; a saber, la certidumbre y la simplicidad del cumplimiento para el contribuyente y el aligeramiento de la carga administrativa para la Administración tributaria, por lo que el contribuyente no puede dejar de tener el control de dichas operaciones con partes relacionadas.

Bajo una administración normal de las leyes tributarias, no puede garantizarse una certidumbre para el contribuyente puesto que la Administración tributaria debe conservar la posibilidad de revisar todos los elementos de cálculo del impuesto sobre la renta del contribuyente, particularmente en el área de los precios de transferencia. Fundamentalmente, la aplicación de un régimen de protección significa que la Administración tributaria renuncia en parte a sus prerrogativas en beneficio de la aplicación de reglas automáticas. Las Administraciones tributarias pueden no estar dispuestas a llegar tan lejos y tal vez consideren esencial mantener la posibilidad de verificar la exactitud de la del contribuyente y de su base imponible. Además la sencillez del cumplimiento puede estar a menudo subordinada a otros objetivos de política fiscal, como la aportación de documentación comprobatoria la presentación de declaraciones razonables y adecuadas y la prevención de la evasión fiscal.

Por otra parte, las Administraciones tributarias disponen en un plano general de una gran flexibilidad para la gestión de la legislación tributaria. Pueden elegir la opción de concertar más recursos en casos que afecten a grandes contribuyentes o que se caractericen por una proporción importante de operaciones vinculadas, mostrándose más tolerantes respecto a los pequeños contribuyentes.

Ciertamente, unas prácticas administrativas más flexibles en relación con los pequeños contribuyentes no constituyen un sustituto de un régimen formal de protección pero pueden conseguir, hasta cierto punto, los mismos objetivos perseguidos por los regímenes de protección. Tomando en cuenta las consideraciones anteriores, los regímenes de excepción a favor de ciertas categorías de contribuyentes respecto a la

determinación precios de transferencia generalmente no son consideradas convenientes, consecuentemente, la utilización de regímenes de protección no es recomendable.

## **5.2 Aspecto Fiscal de Safe Harbour**

De acuerdo a la Resolución Miscelánea el Safe Harbour es una facilidad administrativa y no un método de precios de transferencia, asimismo no se tendría la obligación de lo que marca el artículo 58 fracción XV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2000, pero si tuviese la obligación de cumplir con una utilidad fiscal mínima del 5% sobre el total de los activos (nacionales y extranjeros) para tomar dicha opción.

El valor total de los activos utilizados en actividad de maquila del residente en el extranjero y nacionales se determinara de conformidad al artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo y demás aplicables.

### **5.2.1 Requisitos para Safe Harbour**

Presentarse en la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional (ACFI) Fecha a más tardar el día 31 de mayo de 1995... 1999 respectivamente.

Elaborar escrito libre en el cual se manifestara que la utilidad fiscal esperada para el ejercicio representa al menos el 5 % del total de los activos utilizados en actividad de maquila.

Presentarse en la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional (ACFI) Fecha a más tardar el día 30 de Abril de 1996... 2000 respectivamente.

Elaborar escrito libre en la cual se manifestara el monto de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio.

Presentar una relación del valor de los activos propiedad de la maquiladora y del residente en el extranjero.

Los contribuyentes podrán excluir del cálculo del valor de los activos utilizados en actividad de maquila, terrenos, construcciones, la maquinaria y equipo, hasta en tanto no se obtengan ingresos por su utilización, siempre que los hubieren adquirido con posterioridad al último día inmediato anterior, y correspondan a obras de expansión.

Al cumplimiento de la utilidad mínima del 5%, el contribuyente obtiene el beneficio de la exención parcial del impuesto al activo por el inventario y la maquinaria del residente en el extranjero, como responsable solidario. (disposiciones transitorias LXXXI Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2002 o Regla 4.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 1997-2000)

Por lo tanto esto era hasta por el año de 2000 en la forma que se tenía que cumplir con safe harbour a partir de 2000, las maquilas pueden cumplir con precios de transferencia en cualquiera de las dos opciones siguientes:

**a) safe harbour - 6.9% sobre el total de los activos, o**

**b) safe harbour - 6.5% sobre el total de costos y gastos, el mayor que resulte.**

El procedimiento para el cálculo varío de acuerdo a la disposición transitoria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002, Artículo 2, fracción LXXIV.

Por lo que hace a los porcentajes de 6.9 % y 6.5 % del Safe Harbour, dichos porcentajes se obtuvieron de información fiscal de empresas independientes. Los porcentajes de Safe Harbour mencionados se constituyen de acuerdo a un promedio de lo observado en la industria manufacturera de 1995 a 1998.

En agosto del 2000, se formalizo el primer adendum al acuerdo de octubre de 1999, el adendum tuvo como objetivo asegurar que hasta el 2002, los porcentajes del Safe Harbour se mantendrían constantes.

Después del 2002, se podrán revisar los porcentajes de Safe Harbour, Si la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico emite reglas para atribuir ingresos a Establecimiento Permanente manufactureros, se analizara si son adecuadas, o si se continua aplicando el acuerdo. Cabe mencionar que el acuerdo de ninguna manera incrementa el costo de la actividad de maquila, es simplemente una redistribución de utilidades entre las tesorerías de ambos gobiernos.

En 2003 se integra el Artículo 216-Bis en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual contiene las reglas en materia de Precios de Transferencia aplicables al sector maquilador, y que estaba anteriormente

en el Artículo 2, fracción LXXIV de las Disposiciones Transitorias de 2002. Por la cual variaron algunos procedimientos de la formula que planteaba para los años de 2000-2002.

### **5.3 Requisitos para Maquiladoras (Art. 216 – Bis)**

De acuerdo al Art. 216- Bis de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: 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 que las personas residentes en el extranjero para los 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 1. - 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 2. - 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 arrendamiento con las 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 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 estos 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.

Para los efectos de este inciso, no será aplicable lo dispuesto por el artículo 5º. - A de la Ley del Impuesto al Activo:

-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 la Ley del Impuesto al Activo.

-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 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 del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a 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 denominadas 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 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:

**2.1** Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.

**2.2** 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 período 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 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 de cada mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

**2.3** 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 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.

En lugar de considerar el valor de las mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, se considerará el valor total de dichas adquisiciones de conformidad con el artículo 29 fracción II de esta Ley, efectuadas en cada uno de los ejercicios en los que tome la opción, destinados a la operación de maquila, aún cuando no se enajenen.

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. - Derogada (dic- 03)

Cuando las empresas maquiladoras ejerzan la opción de no pagar el Impuesto Sustituto del Crédito al Salario, no considerarán dentro de dichos costos y gastos, el monto del crédito al salario que no disminuya contra el impuesto sobre la renta con motivo del ejercicio de la opción citada.

Lo dispuesto en este inciso será aplicable siempre que el residente en el extranjero reembolse al costo a la empresa maquiladora los pagos que se efectúen por los conceptos citados en los párrafos anteriores.

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 aplicarlo 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, aquellos en los que tenga una presencia física en el país, así como 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 período 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 se termine dicho ejercicio.

**III.-** Que conserven 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.

#### **5.4 Régimen fiscal aplicable en 2004**

La ley del impuesto sobre la renta aplicable en el ejercicio 2004 no tuvo modificaciones significativas en lo que al contenido del artículo 216 BIS se refiere, excepto por la derogación del punto 6 del inciso b) de la fracción II que hacía referencia al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario debido a que dicho impuesto desapareció en 2004.

La modificación más importante fue la publicada en el diario oficial de la federación el 30 de octubre de 2003 y que también se incluyó en la regla 3.26.2 de la resolución miscelánea aplicable para el periodo 2004.

La regla 3.26.2 que a la letra menciona *“Para los efectos del artículo Décimo Primero del decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de octubre de 2003, las maquiladoras para efectuar la comparación del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el citado artículo, deberán calcular en primer*

*termino la utilidad fiscal que resulte mayor de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) de la fracción II del artículo 216 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez calculada ésta, se deberá aplicar el 3% sobre la misma base que se haya aplicado para determinar la utilidad fiscal mayor de conformidad con el precepto legal citado”*

Como se hace mención en la citada regla a las empresas maquiladoras que decidan apegarse al safe harbour tendrán el beneficio de que a partir del ejercicio 2004 la tasa del 6.9% sobre el valor total de los activos y el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación se generalizara a una tasa del 3%.

Esta modificación en la tasa con la que se comparara la utilidad fiscal obtenida por la empresa maquiladora se debe a que las tasas a que se refiere la fracción II inciso a) y b) del artículo 216 Bis de la ley del Impuesto sobre la Renta resultaban muy altas por lo que las autoridades fiscales de nuestro país decidieron disminuirlas al 3%.

## Conclusiones

En el estudio y análisis presentado con anterioridad podemos concluir que temas como Precios de Transferencia y Acuerdos Anticipados de Precios van tomando mayor relevancia en todos los ramos de la Industria. La Industria Maquiladora en México si crea un Establecimiento Permanente, pero nuestras leyes mexicanas en su afán de atraer mayor inversión extranjera para generar divisas y crear fuentes de empleo, le da un tratamiento especial a la industria maquiladora para que no se constituya como un Establecimiento Permanente en territorio nacional a través de las siguientes condiciones:

1. - Apegarse a un programa de APA unilateral o multilateral
2. - Apegarse a Safe Harbour

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 de las disposiciones fiscales vigentes.

También es importante reconocer que la industria maquiladora especialmente en México evoluciona y transforma el desarrollo nacional, brinda oportunidades de empleo, capacita a sus trabajadores, contribuye al desarrollo regional y a la calidad de vida de los mexicanos.

En México, gran parte de la experiencia en la negociación y resolución de APA's se ha enfocado a los casos de maquiladoras. Esto debido al gran impacto económico que tienen las empresas maquiladoras dentro de las finanzas en el país y que representa una parte importante del producto interno bruto.

En México, como en muchos otros países, los precios de transferencia se han sustentado en los lineamientos y prácticas internacionales, principalmente los lineamientos emitidos por la OCDE. Esto ha llevado a la formación de un marco regulatorio que está en constante desarrollo, pero respetando siempre el principio básico de plena competencia. Estos lineamientos han permitido a los grupos multinacionales y a las administraciones fiscales establecer y evaluar los precios de transferencia de partes relacionadas de una forma similar a como lo pactarían empresas independientes.

Así las disposiciones de precios de transferencia han transformado a las empresas maquiladoras de centros de costo a centros generadores no solo de empleo y exportaciones, sino también de utilidades sobre

las que se pagan impuestos en el país. Asimismo, este sector ha representado la principal fuente de ingresos fiscales en materia de precios de transferencia. El gobierno mexicano debe perfeccionar las disposiciones tributarias y facilitar a las empresas que tienen operaciones con partes relacionadas los procesos administrativos e incentivar a que estas empresas sigan en crecimiento por el bien del país.

## Abreviaturas

<i>ACFI</i>	Administración Central de auditoría Fiscal Internacional
<i>ADL</i>	Arthur D. Little de México, S. A.
<i>ALTEX</i>	Empresas Altamente Exportadoras
<i>APA</i>	Advance Pricing Agreement / Acuerdo Anticipado de Precios
<i>CFE</i>	Código Fiscal de la Federación
<i>DOF</i>	Diario Oficial de la Federación
<i>EEUU</i>	Estados Unidos de América
<i>IMCP</i>	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
<i>IME</i>	Industria Maquiladora de Exportación
<i>IMSS</i>	Instituto Mexicano del Seguro Social
<i>INEGI</i>	Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática
<i>INFONAVIT</i>	Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda para los Trabajadores
<i>ISEF</i>	Instituto Superior de Estudios Fiscales A.C.
<i>ISR</i>	Impuesto Sobre la Renta
<i>IVA</i>	Impuesto sobre el Valor Agregado
<i>LIA</i>	Ley del Impuesto al Activo
<i>LISR</i>	Ley del Impuesto Sobre la Renta
<i>MOI</i>	Monto Original de Inversión
<i>MTUO</i>	Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación
<i>OCDE</i>	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
<i>PIFN</i>	Programa de Industrialización de la Frontera Norte
<i>PITEX</i>	Programa de Importación Temporal para Producir artículos de Exportación
<i>PRONAF</i>	Programa Nacional Fronterizo
<i>RFC</i>	Registro Federal de Contribuyentes
<i>ROA</i>	Retorno sobre la Inversión en Activos
<i>SAR</i>	Sistema de Ahorro para el Retiro
<i>SAT</i>	Servicio de Administración Tributaria
<i>SEGOB</i>	Secretaría de Gobernación
<i>SHCP</i>	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

## Bibliografía

- + Belmares Sánchez Javier. *Bitácora Fiscal Básica*. Editorial Gasca. 2005.
- + Bettinger B. H. *Precios de Transferencia, sus efectos fiscales*. Ediciones Fiscales ISEF. 2002.
- + Castillo C. K., Nava B. M. *Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora*. Tesis ITAM. 2000.
- + *Código Fiscal de la Federación y reglamento*, 2005.
- + *Compendio Fiscal*. Editorial THEMIS. 2003
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 15 de agosto 1983.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 22 de diciembre 1989.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 3 de mayo 1990.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 11 de mayo 1995.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 1 de junio 1998.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 13 de noviembre 1998.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 30 de octubre 2000.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 31 de diciembre 2000.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 13 de octubre 2003.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 30 de octubre 2003.
- + *Diario Oficial de la Federación*. SEGOB. 12 de mayo 2003.
- + I.M.C.P. *Compendio sobre Precios de Transferencia*. I.M.C.P. 2003.
- + I.M.C.P. *Tratados Para Evitar la Doble Imposición*. I.M.C.P.
- + I.S.E.F. *Ley Aduanera y su Reglamento*. Editorial I.S.E.F. 2005
- + Latapí R. M. *Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia*. Editorial I.S.E.F. 2003.
- + *Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento*, 2005
- + *Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento*, 2005
- + Levy O. A., Alcocer M. S. *Las Maquiladoras en México*. Editorial Fondo de Cultura Económica. 1983

- + Loyola Cedillo Norma Angélica. Precios de Transferencia en México: Teoría, Práctica e Impacto Fiscal. 2003.
- + Mejía M. F. *Problemática Jurídica del Establecimiento Permanente en México*. Tesis ITAM. 1996.
- + O.C.D.E. *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia*. O.C.D.E. 2003.
- + Ortega M. M. *Entorno Fiscal de los Precios de Transferencia en empresas multinacionales residentes en México*. Tesis UNAM. 2004.
- + Resolución Miscelánea Fiscal.
- + Servicio de Administración Tributaria. Administración General de Grandes Contribuyentes.. Av. Reforma No. 37 Módulo VIII piso 1. México, D. F.

## Referencias de Internet

- + <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/337/6.pdf>
- + <http://www.ocdemexico.org.mx/transfereciapressrelease.pdf>
- + <http://www.oecd.org/dataoecd/29/16/34244429.pdf>
- + <http://www.shcp.gob.mx/estruct/unicoms/boletin/1995/b86-95.html>
- + [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D2183,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D2183,00.html)
- + [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=331180](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=331180)
- + <http://www.uam.es/centros/derecho/publico/tributo/Documentos/Docs.curso.felix/modelo OCDE.pdf>
- + <http://www.sat.gob.mx>
- + <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>
- + [http://www.sat.gob.mx/nuevo.html.maquil\\_p.exedeftp2](http://www.sat.gob.mx/nuevo.html.maquil_p.exedeftp2)
- + <http://www.inegi.gob.mx>
- + <http://www.inegi.gob.mx/est/default.asp?c=1601>
- + <http://www.inegi.gob.mx/est/default.asp?c=1611>
- + <http://www.inegi.gob.mx/est/default.asp?c=1807>
- + [http://www.contactopyme.gob.mx/bis/maquila\\_menu.asp](http://www.contactopyme.gob.mx/bis/maquila_menu.asp)
- + <http://docentes.uacj.mx/rquinter/cronicas/maquilas.htm>
- + [http://www.kpmg.gob.mx/publicaciones/noticias/flash/rf2002\\_maq/html/flash/htm](http://www.kpmg.gob.mx/publicaciones/noticias/flash/rf2002_maq/html/flash/htm)
- + <http://www.imefi.com.mx>
- + <http://www.pwcglobal.com.mx>
- + <http://www.economia.gob.mx>