



EL NUEVO RÉGIMEN DE LAS IMMEX

I. Aspectos Generales.

En México la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) ha evolucionado favorablemente en los últimos años, hasta convertirse en uno de los motores de crecimiento de la economía nacional, ya que cuenta con una aportación importante en el comercio exterior (importaciones y exportaciones) y en el mercado laboral mediante la generación de empleos directos e indirectos, lo que hace que la derrama económica que las IMMEX generan a los distintos sectores productivos proporcionen una importante estabilización económica al país.

Así, la importancia de las IMMEX en la economía se confirma con algunos datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). Al cuarto trimestre de 2014 el número de establecimientos que se tiene registrados es de 6,138 industrias, entre manufactureras y no manufactureras, los cuales contribuyen con el 44 por ciento de las exportaciones totales y dan empleo a más de 2.5 millones de personas (por cada un empleo generado formalmente se genera a su alrededor tres empleos indirectos), asimismo los ingresos que dicha industria ha generado en los últimos tres años han representado alrededor una quinta parte del Producto Interno Bruto (PIB), tan es así que en 2014 constituyeron el 20.8% del PIB nacional.



Fuente: Elaborado por el CEFP con información de INEGI.

En este sentido, se tiene que los beneficios socioeconómicos y comerciales asociados al establecimiento de las empresas IMMEX, son sustanciales para el desarrollo de las regiones donde se establecen. Así, los Estados en los que se tiene mayor presencia de dicha industria son: Baja California, Sonora, Nuevo León, Jalisco, Chihuahua, Coahuila y Tamaulipas, los cuales se caracterizan por contar con buena infraestructura, bajas tasas de desempleo, mejores servicios de salud y educativos; entre otros.

Por lo anterior, el Gobierno Federal ha promovido la aplicación de regímenes o tratamientos especiales en materia de impuestos y/o beneficios fiscales a lo largo de la vigencia del programa. Estas medidas, se han realizado con el fin de mejorar la competitividad de las maquiladoras y así poderlas posicionar en las mismas condiciones que nuestros principales competidores en el mundo.

II. Antecedentes fiscales de las IMMEX en México.

La industria maquiladora surge en el año de 1964, tras la suspensión del programa bracero, con el objetivo de generar empleos para los mexicanos que se quedaron desempleados por la terminación de dicho programa. Así, desde su creación, hasta la fecha, la industria ha tenido diversas modificaciones fiscales, las cuales se han ido adaptando a las exigencias nacionales e internacionales del sector manufacturero.

En 1966, el Gobierno Federal emitió las primeras reglas que permitieron la importación temporal de maquinaria e insumos a la zona fronteriza. Posteriormente, para 1971 se creó un nuevo reglamento que permitió el establecimiento de plantas en regiones no fronterizas y la creación de empresas con la totalidad capital extranjero.¹

En 1982, el establecimiento de la industria maquiladora en México se caracterizó por la recepción de pequeños segmentos de procesos productivos, con tecnología rudimentaria y uso excesivo de mano de obra, donde predomina la femenina y la de los jóvenes.

Posteriormente en 1983, se emitió el Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, el cual se les concedió a las maquiladoras el estatus de sociedades mercantiles mexicanas, y se les permitió vender un porcentaje de su producción en territorio nacional (hasta un 20%), a partir de ese momento fueron consideradas como un factor de desarrollo industrial.

Así en la década de los noventa el crecimiento de la industria maquiladora constituyó el principal factor de la expansión del empleo manufacturero en el norte de México. Además, en ese periodo se observó una tendencia a la creciente calificación de la fuerza de trabajo empleada, lo que se vio reflejada en un incremento más acelerado en el empleo de técnicos y empleados administrativos.

En dicho periodo surgieron nuevos programas gubernamentales tendientes a promover las exportaciones, entre los que se encuentra, el Programa de Importación Temporal para la Exportación (PITEX), mediante el cual las empresas podían importar componentes libres de impuestos, siempre y cuando exportaran cuando menos el 30 por ciento de sus ventas totales.

A inicios de la década del 2000, la Industria Maquiladora en México sufrió varias adecuaciones, derivado de la competencia a nivel mundial con la que se enfrentó México por la globalización de la industria y el comercio, lo que generó nuevas formas de organización industrial dando origen a

¹ CEFP, Revista de Finanzas Públicas, La industria Maquiladora de Exportación y la Competitividad de su Regimen Fiscal, 2006 – 2013; página 135.

una nueva relocalización de empresas en otros países como Brasil, China, Costa Rica, y otros de Centroamérica.

En ese orden de ideas, y en aras de hacer más competitivo el sector exportador mexicano, el 1 de noviembre del 2006 el Gobierno Federal publicó el Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX), con el objetivo de fortalecer el sector exportador mexicano; este instrumento integró los programas para el



Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación (Maquila) y el de Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX), los cuales regían a las industrias maquiladoras y las que elaboraban artículos de exportación, con ello se buscó la simplificación de los trámites, requisitos y formatos relativos a la autorización, aplicación y reporte anual, lo anterior con el objeto de crear un entorno de mayor eficiencia para la actividad exportadora.

De acuerdo con el Decreto mencionado en el párrafo anterior, el Programa IMMEX es un mecanismo de beneficio fiscal que el Gobierno Federal otorga al sector maquilador, mediante el cual se permite importar temporalmente los bienes necesarios para ser utilizados en un proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación o a la prestación de servicios de exportación, sin cubrir el pago del impuesto general de importación (IGI), del impuesto al valor agregado (IVA) y, en su caso, de las cuotas compensatorias (CC) que tuviesen que pagar originalmente, otorgando los siguientes beneficios:

-  Diferimiento en el pago del impuesto general de importación;
-  Exención en el pago del impuesto al valor agregado y,
-  En su caso, exención del pago de las cuotas compensatorias.

III. Reformas de 2013.

El 9 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el paquete fiscal para 2014, en el cual se modificó sustancialmente la regulación del sector manufacturero. El objeto de la reforma tuvo su razón en las irregularidades observadas en la operación de las empresas maquiladoras y por recomendaciones que hizo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a México en relación al tema.

Así es, la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluida en el Presupuesto de Egresos de la Federación para 2014, justificó el cambio al establecer que en la década de los noventa, se crearon diversos programas de promoción a la exportación, para lo cual, considerando diversos factores, se otorgaron una serie de beneficios fiscales en impuestos directos, indirectos y de comercio exterior, además de una serie de facilidades administrativas. Sin embargo, con el paso del tiempo, los diferentes programas de exportación confluyeron en la figura de cual los beneficios fiscales y las facilidades administrativas se generalizaron, ocasionando distorsiones y abusos.

Una revisión del régimen de maquila mostró que los requisitos para obtener el registro correspondiente habían sido flexibilizados con el transcurso del tiempo y el esquema fiscal no se había ajustado a esos cambios, lo que propició diversas planeaciones. Como resultado del relajamiento del régimen, se beneficiaron del tratamiento preferencial empresas que no cubrían con el perfil para el que fue diseñado el programa, como aquéllas que no eran netamente exportadoras, o se ubicaban fuera de la zona fronteriza o incluso aquéllas que únicamente prestaban servicios. También se consideró que los factores que justificaron la creación del régimen habían desaparecido, así como que la amplia red de tratados para evitar la doble imposición garantizaba, el acreditamiento de los impuestos pagados en México en el país de origen del residente en el extranjero, tratamiento que antes no era posible aplicar.

Por otra parte, México es uno de los países con mayor número de acuerdos de libre comercio en el contexto internacional, con la consecuente reducción de aranceles y la disminución de barreras no arancelarias al comercio. Ello disminuyó sensiblemente los costos en la importación de insumos y la exportación de productos, lo cual benefició a todos los sectores.

Con el fin de evitar planeaciones fiscales en el régimen de maquila y precisar que sólo pudieran aplicarlo aquellas empresas maquiladoras dedicadas exclusivamente a la exportación, se propuso establecer en la nueva Ley del ISR la definición de operación de maquila para efectos de estar en posibilidades de tributar de conformidad con el régimen de maquiladora, dentro de la cual se incluyó el requisito de exportar su facturación anual total. En virtud de que el tratamiento de maquiladora tiene efectos eminentemente fiscales, se consideró adecuado establecer en la propia Ley del ISR la definición de lo que debe considerarse como empresa maquiladora, de tal forma que sea la autoridad tributaria la que determine los requisitos para tributar en este régimen.

Esa modificación permitió retomar uno de los requisitos que motivaron el diseño de un régimen especial de tributación para estas empresas, como lo fue que exporten totalmente su producción. Asimismo, aseguró que la autoridad tributaria (i) determine quiénes pueden acceder a este régimen; (ii) verifique y fiscalice la operación en los términos de las disposiciones fiscales, y (iii) establezca las sanciones a los contribuyentes que abusen del régimen o bien sin tener derecho a éste apliquen sus beneficios. Es decir, la autoridad tributaria asumiría el control sobre quienes tributan en este régimen; asegurándose que el beneficio fiscal sólo lo aplicarían las empresas que exclusivamente realizan actividad de maquila.

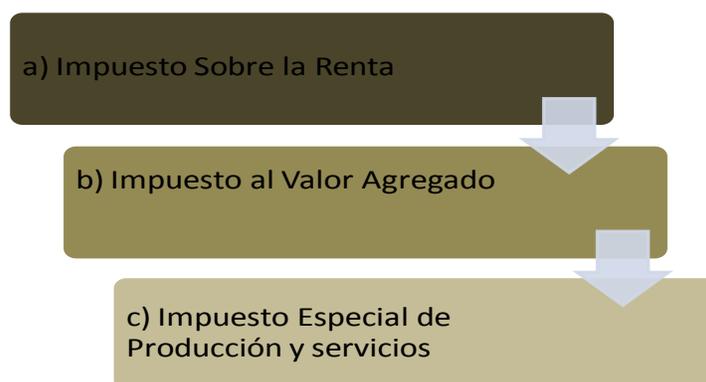
Asimismo se expuso que, en el caso de las importaciones temporales que efectúan las empresas maquiladoras, la Ley del Impuesto al Valor Agregado las exentaba de dicho impuesto siempre que

retornaran las mercancías directamente al extranjero, ya sea en el mismo estado o después de haber sufrido un proceso de transformación. Por su parte, las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente y se destinen al mercado nacional estaban sujetas al pago del IVA, a los impuestos al comercio exterior y a las cuotas compensatorias correspondientes, en el momento en que se realizara el cambio de régimen de importación temporal a definitiva. En la práctica, este régimen generaba problemas de control, ya que conlleva a generar incentivos para realizar prácticas de evasión y elusión fiscal que, en el extremo, incluyen la introducción al país de mercancías para fines de venta sin cumplir con el pago de impuestos correspondiente y la solicitud de devolución del IVA de insumos importados temporalmente sin este impuesto.

Por otro lado, las operaciones virtuales a las cuales tenían derecho, dificultaban aún más el control y administración del esquema, toda vez que las mercancías no salían del país y se descargaban de una empresa maquiladora a través de un pedimento virtual de exportación, quedándose a cargo de otra empresa maquiladora a través de un pedimento virtual de importación temporal. La exención del IVA en las importaciones temporales, lejos de promover la integración de contenido nacional en los insumos que utiliza la industria maquiladora, promueve preferencias hacia insumos extranjeros. Por lo tanto, uno de los efectos asociados a la exención del IVA en las importaciones temporales, ha sido inhibir el desarrollo de la proveeduría nacional en esta industria.

Es importante destacar que esta propuesta se hizo acorde con lo señalado por la OCDE², respecto a que los regímenes especiales complican las leyes tributarias y facilitan a las empresas la planeación fiscal o la evasión, mediante la subestimación o la falta de declaración de sus ingresos. Además, generaban distorsiones al favorecer sólo a empresas que podían hacer uso de ese beneficio fiscal. Por lo anterior, los regímenes especiales resultan herramientas poco efectivas para cumplir los fines extrafiscales para los que fueron diseñados.

Derivado de todo lo anterior, se llevaron a cabo las siguientes modificaciones:



² Declaración tomada de la exposición de motivos del Presupuesto de Egresos de la Federación 2014.

Así, con la reforma fiscal que entró en vigor el 01 de enero de 2014, las contribuciones del sector manufacturero y en particular las de las maquiladoras se vieron modificadas en el cobro de ISR, IVA y IEPS. A continuación, se presenta un análisis de las principales modificaciones fiscales realizadas al Programa IMMEX.

Análisis a las Modificaciones Fiscales de las IMMEX

Medida	Antes de la Reforma	Con la Reforma	Modificación y Efecto.
Tasa del Impuesto Sobre la Renta	La carga fiscal era de 17.5%	La tasa impositiva se modificó a 30%	Se elimina el beneficio fiscal a los contribuyentes dados de alta el 30 de octubre de 2003, provocando mayor carga fiscal a las empresas.
Definición de maquila	La LISR derogada el 31 de diciembre de 2013, no contenía la definición de maquila.	Se retoma el artículo 33 del Decreto IMMEX, adicionando puntos, como: i) exigencia de que todos los ingresos de la actividad provenga sólo de la operación de maquila; y ii) las empresas maquiladoras que al 31 de diciembre de 2009 cumplieron con sus obligaciones fiscales conforme al artículo 216-Bis de la Ley de ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, tendrán un plazo de 2 años a partir del 1 de enero de 2014, para que por lo menos el 30% de la Maquinaria y Equipo utilizado en la operación de maquila sea conforme a la nueva definición contenida en el artículo 181 de la Ley	En caso de que no cumplan con el plazo establecido, la maquila será considerada como establecimiento permanente del residente en el extranjero con el que tengan celebrado el contrato de maquila, y tendrá la carga impositiva como residente en territorio nacional.
Deducciones	Derecho a deducir todo lo generado por mano de obra.	Se restringen las deducibilidades relacionadas con la mano de obra.	Se reduce la deducibilidad del 53% de los ingresos exentos de los trabajadores, incrementando la carga fiscal.
Impuesto al Valor Agregado	Exento	Se establece la tasa del 16%	Las empresas que importen temporalmente insumos deberán pagar IVA al momento de la importación, excepto que el SAT les otorgue una certificación que permita obtener un crédito fiscal por el monto a pagar por el impuesto
Retención de IMMEX a proveedores nacionales	Retención del IVA art. 1 fracción IV	Elimina la obligación de la retención.	Se deroga la obligación (art. 10-A, fracc. IV), generando menos flujo de efectivo para empresas.
Región Fronteriza	La tasa impositiva era del 11%	Se homologó la tasa al 16%	Se deroga la tasa del 11% en operaciones de residentes de la zona fronteriza, quedando una tasa de 16% (art. 20).

Medida	Antes de la Reforma	Con la Reforma	Modificación y Efecto.
Enajenación de un residente en el extranjero a una persona con IMMEX	Se encontraba exenta	Se gravará la venta al 16% y será cobrado por el residente en México a través de una retención de IVA.	Se elimina la exención del artículo 90, fracción IX, lo que aumenta el costo de la venta, provocando una mayor carga fiscal.
IETU	La tasa impositiva era del 17.5%, de IETU e ISR	Eliminado	Se elimina el IETU y con ello los beneficios derivados del mismo a través del Decreto, por lo cual tienen la tasa del 30% del ISR

Como ya quedó plasmado, con las modificaciones realizadas al Programa IMMEX, durante la Reforma Hacendaria de 2013, se logró terminar con los regímenes especiales que complicaban la aplicación de las leyes tributarias y facilitaban a las empresas la evasión fiscal, mediante la manipulación de sus ingresos, al momento de realizar sus declaraciones antes las autoridades fiscales, asimismo se logró concluir con la exención del IVA en las importaciones temporales, así como la homologación del IVA en todo el territorio nacional, que lejos de promover la integración de contenido nacional en los insumos que utiliza la industria maquiladora, sólo promovía preferencias hacia insumos extranjeros, por lo tanto, se buscó desactivar el efecto asociado a la importación, el cual consistía en inhibir el desarrollo de la proveeduría nacional en esta industria.

Como ya quedó claramente expresado, el motivo de la reforma tuvo su origen en los abusos que se dieron en dicho régimen, además del reconocimiento de que los fines por los cuales se otorgaron los beneficios han cambiado, es por ello la gran importancia de reforzar, otorgando legalidad y certidumbre jurídica, a dicho régimen, para que las empresas que operan en la actualidad bajo esta modalidad tengan la certeza jurídica que la operación que llevan a cabo es totalmente segura y generadora de estabilidad económica.

Por otro lado, es importante conocer que en 2012 se realizó por la Firma KPMG el “Estudio de la Competitividad Fiscal Internacional de la Industria Maquiladora”, de acuerdo con el mismo, algunos países han desarrollado esquemas para promover actividades económicas, industriales y comerciales, acentuando sus ventajas competitivas y ofreciendo un tratamiento aduanero especial, destacando otro tipo de incentivos, como son los fiscales, con ello se facilita la instalación y operación de empresas manufactureras por contrato (“contrac manufacturer”)³ En dicho estudio se midió a México contra naciones como China, Brasil, Costa Rica, Corea del Sur y Tailandia, países que son competidores con México en la captación de inversiones manufactureras.

El estudio revela que México dejó de ser un país atractivo para las inversiones de este tipo, por el alto costo fiscal que representaba la operación de una manufacturera en territorio nacional y la tramitología complicada que resultaba la regulación de estas. De acuerdo con la información

³ Dicho esquema sostiene que la maquinaria, equipo e inventarios utilizados en los procesos de manufactura son propiedad de un residente en el extranjero, aportando el país en el que se encuentran, sólo la mano de obra para realizar el proceso en comento.

disponible, la brecha de la carga fiscal que hoy tiene las IMMEX en México gracias a la reforma efectuada, en materia de ISR e IVA contra las economías de nuestros principales competidores como China, Brasil y Costa Rica, comparado contra los resultados obtenidos del estudio en comento, se observa que México pierde competitividad en atracción de inversión extranjera en manufacturas por los elevados costos fiscales que representa, como podemos observar en la siguiente gráfica:



Así, de acuerdo con la gráfica anterior, México se ubicó como el país con la mayor carga fiscal de los impuestos corporativos, con una tasa efectiva de ISR del 17.5%, situación que contrasta con la tasa efectiva de ISR para los corporativos de Brasil y Tailandia que pagaron durante el 2012 una tasa efectiva del 8.5% y 4.5%, respectivamente. Aunque es importante reconocer ante la simplificación del esquema que hoy en día se ha planteado las empresas tendrán mayor certidumbre jurídica en su actuar, con ello evitaran riesgos fiscales que sólo obstruyen la correcta operación de las mismas.

CONCLUSIONES:

Con las reformas planteadas existe mayor claridad en cuanto a la regulación de las IMMEX, lo anterior es así, debido a que la regulación que fue derogada se encontraba en distintos Decretos presidenciales, lo que dificultaba entender el procedimiento fiscal para que el contribuyente cumpliera cabalmente con sus obligaciones. Por ello, hoy en día las reglas las encontramos derivadas de Ley lo que otorga mayor certidumbre jurídica, así como da el tratamiento fiscal a las empresas que realmente cumplen con el esquema planteado, ya que la flexibilización del rubro sólo trae consigo abusos por parte de las empresas.

Por otro lado, con relación a la reforma efectuada del pago de IVA y IEPS, como ya quedó establecido todo 2014 se otorgó a las empresas el plazo para realizar la certificación de IVA y IEPS como el fin de que la autoridad fiscal otorgue un crédito fiscal por las importaciones temporales que realice de los insumos, en ese sentido la carga tributaria que podría haber representado el pago de dichos impuestos se verá compensado en su mayoría con la liquidación que otorgue la

Autoridad Hacendaria, aunque se debe de reconocer que sí tendrá una carga administrativa mucho mayor ya que representa para las empresas nuevas obligaciones, como lo es llevar el reporte mensual de la temporalidad de los bienes.

En su conjunto, las reformas son necesarias como un primer paso para combatir los delitos fiscales cometidos en el régimen maquilador, pero también se debe seguir trabajando para lograr que el régimen sea competitivo a nivel internacional, con la finalidad de atraer mayor inversión extranjera directa, que posicioné a México como un país que otorga certidumbre jurídica y crecimiento a las empresas constituidas en su territorio.

Fuentes de Información

- Instituto Nacional de Estadística y Geografía, consultado, en: <http://www.inegi.org.mx>.
- Secretaría de Economía, consultado en: <http://www.economia.gob.mx/comunidad-negocios/industria-y-comercio/instrumentos-de-comercio-exterior/immex>.
- Cutting Through Complexity, Estudio de Competitividad Fiscal, Internacional de la Industria Maquiladora, consultado en: <https://www.kpmg.com/MX/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF-App/Competitividad-Fiscal-Internacional-Maquila.pdf>.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014, Reforma Social y Hacendaria, consultado en: <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/>.
- Cámara de Diputados, Ley del Impuesto Sobre la Renta, consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.
- Decreto IMMEX del 01 de noviembre de 2006, consultado, en: <http://www.aduanas-mexico.com.mx/claa/ctar/leyes/immex.html>.
- Silva Juárez Ernesto, IMMEX Requisitos, Obligaciones y Derechos; Editorial Pac., Publicaciones Administrativas y Contables, primera edición.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas

Director General: Mtro. Pedro Ángel Contreras López

Director de Área: L.C. José Alfredo Ramírez Fontes

Revisó: Germán Álvarez Martínez

Elaboró: Lic. Adriana Izquierdo Piña.