

UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS FISCALES QUE OFRECE LA LEY DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LAS EMPRESAS IMMEX EN
MÉXICO**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN IMPUESTOS**

**PRESENTA
ROCÍO PÁEZ GUTIÉRREZ**

Ensenada Baja California

Septiembre 2019

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



VOTOS PROBATORIOS

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. ROCIO PAEZ GUTIERREZ**

con el tema **"ANALISIS DE LOS BENEFICIOS FISCALES QUE OFRECE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LAS EMPRESAS IMMEX EN MEXICO"**.

para obtener el GRADO de Maestro en Impuestos.

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 15 de Octubre 2019.

Director del trabajo terminal


M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA
PRESIDENTE

Sinodo


MC MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO
SECRETARIO

Sinodo


DRA. LIZZETTE VELSASCO AULCY
VOCAL

Agradecimientos

Agradezco a mis padres, y a mi familia por siempre contar con su apoyo en el desarrollo de todas mis metas personales y profesionales.

A mis maestros por el conocimiento impartido, por su dedicación y disposición hacia nosotros.

A mi director de tesis C.P.C. Santiago Alejandro Arellano Zepeda por su paciencia y guía en el desarrollo de este trabajo terminal.

A mis compañeros de clase quienes aportaron a hacer de esta experiencia una de las mejores etapas profesionales de mi carrera.

Resumen

La investigación que se presenta tiene como objetivo general el estudio de los efectos de la reforma fiscal a la ley del impuesto al valor agregado en 2013, en una empresa manufacturera beneficiaria del programa IMMEX ubicada en la ciudad de Ensenada Baja California, y el efecto financiero que estos cambios provocaron en esta empresa; basados en datos obtenidos de los estados financieros de la misma. Explorando las nuevas opciones que la reforma a la LIVA ofrece a las empresas IMMEX en México, para evitar la erogación por el pago del impuesto al valor agregado por importaciones temporales.

En el presente trabajo terminal se utilizó el método cuantitativo, donde se compararon las opciones de la certificación en materia de IVA/IEPS y la opción de la fianza o garantía del interés fiscal basados en los datos financieros en materia de pago de IVA por importación temporal de la empresa mencionada, y lo que esta erogación representa. Por lo que se obtuvo como resultado que para la empresa resulta conveniente apegarse a la opción de la certificación IVA/IEPS.

Índice

Introducción.....	1
1. Antecedentes	2
2. Planteamiento y definición del problema.....	5
3. Justificación.....	11
4. Objetivo general.....	12
4.1 Objetivos específicos.....	12
5. Preguntas de investigación	13
6. Diseño de investigación	13
Capítulo I: Marco Teórico.....	14
1.1 Marco Legal.....	14
1.1.1 Ley del impuesto al valor agregado	14
1.1.2 Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación.	17
1.1.3 Ley aduanera.....	18
1.1.4 Reglas de carácter general en materia de comercio exterior.....	19
1.2 Marco Conceptual.....	20
1.3 Marco Histórico.....	22
1.3.1 Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).....	22
1.3.2 Tratado del Libre Comercio de América del Norte	24
1.3.3 Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación (Maquila).....	26
1.3.4 Decreto que establece el programa de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX).....	26
1.5 Marco Contextual	28
1.6 Certificación en materia de impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS)	31
1.6.1 Requisitos para la obtención de la certificación en materia de IVA	33
1.6.2 Modalidades de la certificación en materia de IVA	36
1.6.3 Obligaciones de la certificación en materia de IVA	38
1.6.4 Beneficios de la certificación en materia de IVA	38
1.7 Garantía o Fianza del interés fiscal en materia de impuesto al valor agregado.....	39
1.7.1 Tipos de garantía o fianza	41
1.7.1.1 Garantía revolvente	41
1.7.1.2 Garantía individual.....	42

1.7.2 Requisitos para la aceptación de la garantía	42
1.8 Control de cuentas de crédito y garantías o anexo 31	43
1.9 Estudios previos	44
Capítulo II: Metodología	48
2.1 Enfoque de investigación	48
2.2 Paradigma de investigación	49
2.3 Método de investigación	49
2.4 Diseño de la investigación.....	49
2.4.1 Tipo de investigación	50
2.4.2 Variables de investigación	50
2.4.3 Modelación de variables.....	51
2.4.4 Congruencia del planteamiento.....	51
2.5 Delimitación	53
2.5.1 Delimitación de la investigación espacial	53
2.5.2 Delimitación de la investigación temporal	53
2.5.3 Delimitación de la investigación demográfica	53
2.6 Sujetos de estudio.....	54
2.7 Instrumento de recolección de datos	54
Capítulo III: Resultados	55
3.1 Resultados de la investigación	55
Capítulo IV: Análisis de Resultados y Discusión	63
4.1 Discusión	63
Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones	67
5.1 Conclusiones	67
5.2 Limitaciones	69
5.3 Futuras líneas de investigación	69
5.5 Recomendaciones	69
Referencias.....	71

Índice de Figuras

Figura 1 Importaciones totales de México por el periodo 1994-2014..	25
Figura 2 Exportaciones totales de México por el periodo 1994-2017..	25
Figura 3 Exportaciones totales de México durante la vigencia del programa PITEX..	27
Figura 4 Exportaciones totales de México durante la vigencia del programa PITEX..	28
Figura 5 Aporte de las empresas IMMEX al total de exportaciones de México periodo 2012-2015	30
Figura 6 Aporte de las empresas IMMEX al total de importaciones México periodo 2012-2015	31
Figura 8 Matriz de congruencia.	52
Figura 9 Recaudación total de IVA periodo 2013-2018.	56
Figura 10 Erogación de IVA.....	59
Figura 11 Resultados comparativos certificación vs fianza.....	66

Índice de Tablas

Tabla 1 Antecedentes del programa IMMEX.....	6
Tabla 2 Estructura capitular del decreto IMMEX.....	17
Tabla 3 Modalidades del programa IMMEX.....	18
Tabla 4 Título 7. Esquema integral de certificación	20
Tabla 5 Empresas autorizadas IMMEX.....	29
Tabla 6 Indicadores estructurales de las empresas manufactureras bajo el régimen IMMEX.....	30
Tabla 7 Número de empresas con certificación en materia de IVA.....	37
Tabla 8 Características de las modalidades A, AA, y AAA de la certificación IVA.....	37
Tabla 9 Estudios previos en IVA	44
Tabla 12 Modelación de Variables	51
Tabla 13 Recaudación de la AGA 2013-2018	55
Tabla 14 Aporte AGA a la recaudación nacional de IVA 2013-2018	57
Tabla 15 Erogaciones de IVA 2018.....	58
Tabla 16 Cálculo de la garantía revolvente.....	59
Tabla 17 Cálculo para determinar el monto a garantizar	60
Tabla 18 Estado de Resultados Ejercicio 2018.....	61
Tabla 19 comparativo porcentual del total de IVA respecto de los gastos totales.....	Error! Bookmark not defined.
Tabla 20 Comparativo certificación IVA/IEPS y Fianza o garantía.....	62

Introducción

La evolución de la industria maquiladora en el país tiene sus orígenes en los años sesenta tras el final del programa bracero, a partir de esta fecha el Gobierno Federal ha impulsado el crecimiento de esta industria mediante la aplicación de políticas públicas, que se traducen en la implementación de programas de apoyo, con el propósito de atraer inversión extranjera a nuestro país, y además la creación de empleos que contribuyan al crecimiento de la economía nacional.

Uno de los programas implementados por el Gobierno Federal es el llamado programa para el fomento de la industria maquiladora manufacturera y de servicios de exportación (IMMEX), el cual, a partir de su promulgación mediante decreto presidencial en 2006, ha sufrido una serie de reformas estructurales al mismo, de igual modo también la legislatura en materia fiscal ha sufrido cambios, a los cuales se han tenido que adaptar las empresas beneficiadas del mencionado programa.

La presente investigación tiene por objetivo el estudio de los cambios que la Ley del impuesto al valor (LIVA) agregado sufrió en 2013 en referencia al pago del impuesto sobre importaciones temporales, cambios que afectan directamente a las empresas bajo el amparo del programa para el fomento de la industria maquiladora manufacturera y de servicios de exportación (IMMEX). Este estudio, analizará los beneficios del nuevo esquema de certificación en materia de IVA, sus requisitos, y las nuevas obligaciones que trae para las empresas IMMEX. Así como también, se estudiará la opción del pago de fianza para cubrir el pago del mencionado impuesto.

En presente trabajo se utiliza una metodología con enfoque cuantitativo, donde se aplicara un estudio de caso como tipo de investigación, este será de una empresa manufacturera que cuenta con programa IMMEX ubicada en la ciudad de Ensenada Baja California, y que a

partir de la información de sus estados financieros de esta, se realizará una comparación entre las opciones con las que cuentan las empresas IMMEX para evitar o erogar la menor cantidad de dinero ante el pago del impuesto por importación temporal, estas son la certificación o la opción del pago de una fianza mediante una garantía; y en base a esto emitir una opinión respecto de los beneficios en materia de IVA que se ofrecen a las empresas incorporadas al programa IMMEX a través de la ley del impuesto al valor agregado, así como las reglas generales de comercio exterior.

1. Antecedentes

El campo de estudio del decreto para el fomento de la industria manufacturera maquiladora y de servicios de exportación conocido como decreto IMMEX, es considerablemente amplio, esto en relación con el contexto histórico de la industria maquiladora en el país. Diversos autores coinciden en el hecho de que el nacimiento de las maquiladoras en México es debido al término del programa bracero, resulta pertinente indicar que “la maquiladora es una empresa industrial que surge como un programa del Gobierno Federal en el año de 1964, tras la suspensión del programa bracero” (Hernández, 2014, p.1).

El programa bracero, fue un programa que surgió como acuerdo binacional entre el Gobierno de Estados Unidos de América y México en el año de 1942, para permitir la entrada temporal de miles de ciudadanos mexicanos al vecino país, y que estos trabajaran en los campos de cultivo de manera legal, “concebido como un plan de emergencia durante la segunda guerra mundial, se consolidó como un programa casi permanente de migración temporal entre los dos países” (Vézina,2016, p.2).

A partir del final de este programa en el año 1964, el Gobierno Federal ha puesto en marcha diversas políticas públicas que apoyen el crecimiento de la industria manufacturera, con

el objetivo primordial de generar empleos. Esto lo ha logrado mediante la implementación de programas de fomento a las exportaciones, de los cuales se derivan la promulgación de decretos por parte del Ejecutivo Federal, los cuales a través del tiempo han sufrido una evolución por medio de modificaciones, derogaciones y surgimientos de nuevos decretos.

Estos cambios en los mencionados decretos coinciden a momentos precisos de la historia del país, ya que, a través de estos el Gobierno Federal ha tratado de impulsar a la industria maquiladora en México. Como por ejemplo, la crisis de la deuda y la apertura de la economía que tuvo lugar en 1982, y la crisis monetaria, así como la entrada de nuestro país al Tratado del Libre Comercio de América del Norte en 1994 (Castillo y de Vries, 2017), los cuales corresponden con la promulgación del decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación en el año de 1983. Así como, entre los años de 1990 con la promulgación del programa de importación temporal para producir artículos de exportación y el año de 1998 con el decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación.

El actual decreto IMMEX fue promulgado en el año de 2006, fusionándose en este, el programa de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX), promulgado el 03 de mayo de 1990, y el decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación promulgado el 15 de agosto de 1983.

“El programa IMMEX tiene como principal característica la importación temporal de los insumos necesarios para llevar a cabo un proceso de transformación para la posterior exportación del producto terminado o en su caso en retorno de la materia prima a su país de origen o como instancia la venta en el país de estos productos y pagar los impuestos correspondientes a la importación definitiva”. (Naranjo y Ruiz 2015, p.352)

En este sentido, se encuentra también la definición las empresas mexicanas que son beneficiadas por este programa. Silva (como se citó en Ríos, 2016) afirma:

Una IMMEX es una empresa, una sociedad mercantil dada de alta conforme a las leyes mexicanas, cuyo objeto social es, entre otros, importar temporalmente materia prima, producto semiterminado o terminado, para la elaboración, transformación o reparación, y que cuenta con una autorización expedida por la Secretaría de Economía, de conformidad con el Decreto IMMEX.

A partir de la promulgación del actual decreto, este ha sufrido reformas al mismo. Así como también se han reformado las leyes fiscales que tienen directa injerencia en lo que respecta al pago de contribuciones de las empresas bajo el programa IMMEX. Una de estas reformas de considerable impacto para los beneficiarios del programa fue en el año de 2013. Ya que, para esta reforma intervino de manera directa el Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación (INDEX), órgano que ejerció presión ante el Gobierno Federal para que este otorgará un mayor beneficio fiscal a las empresas amparadas bajo el decreto IMMEX (Naranjo y Ruiz, 2015).

En materia fiscal, el cambio que trajo esta reforma de 2013 fue sustancial, en lo que respecta al tema de Impuesto al Valor Agregado. (Naranjo y Ruiz, 2015, p.339) afirma:

“Las empresas en el programa IMMEX si están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado, a menos que obtengan un crédito fiscal a través de una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria o que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por instituciones autorizadas”.

Con este cambio la autoridad hacendaria pretende tener un mayor control del pago de este impuesto mediante la implementación de una certificación o la garantía del pago de una fianza.

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. (Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, 2015, p.8)

2. Planteamiento y definición del problema

La industria manufacturera en México representa un sector importante para la economía del país, su evolución a través de la historia de la nación refleja el impacto económico que esta actividad tiene en la vida de los mexicanos, ya que al ser una de las actividades que ha ido en crecimiento desde sus orígenes a la actualidad, esto se traduce directamente en el aporte a la economía de las familias mexicanas que dependen de esta actividad como su principal fuente de ingresos.

Es así como, con el crecimiento de esta industria en México, el Gobierno Federal ha impulsado al sector manufacturero desde su origen mediante la aplicación de políticas públicas, las finalidades de la implementación de estas políticas son diversas, entre ellas destacan, la contribución a la creación de empleos, además de mejorar la competitividad de las empresas mexicanas a nivel global y de promover el comercio exterior.

La aplicación de estas políticas públicas, se ve traducido en esfuerzos del Gobierno Federal como los programas de fomento a las exportaciones, los cuales según la definición que se encuentra en la página de la Secretaría de Economía (2006) “están orientados a promover la productividad y la calidad de los procesos que elevan la competitividad de las empresas y permiten su incorporación adecuada al mercado mundial”.

Uno de estos llamados programas de fomento a las exportaciones, es el que en la actualidad lleva por nombre programa para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX). Cabe señalar que anterior a este programa, el Gobierno Federal promulgó, reformó, y derogó diversos programas similares al mencionado, teniendo estos la misma finalidad, la promoción de las exportaciones, así como la atracción de inversión extranjera al país.

La siguiente es una tabla ilustrativa donde se muestran de manera cronológica algunos de los programas de fomento a las exportaciones creados por el Gobierno Federal hasta llegar al actual programa IMMEX, así como una breve descripción de los mismos.

Tabla 1 Antecedentes del programa IMMEX		
Año	Evento	Se trata de
1971	Programa de Maquiladoras	Industrias que disminuyeran el desempleo en la franja fronteriza pueden importar temporalmente para ensamblar y terminar un producto y regresarlo a su lugar de origen.
1972	Decreto para la Regulación de la Industria Maquiladora de Exportación	Se establecen reglas para la importación temporal de productos semiterminados para trabajarlos en México y retornarlos, permitiendo que algunos se queden aquí.
15 de agosto de 1983	Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación	Permite la venta del 20% de los productos terminados al mercado nacional.
03 de mayo de 1990	Decreto que establece el programa de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX)	Nuevo decreto que establece definiciones y modifica los procedimientos para otorgar facilidades administrativas a las empresas exportadoras.
01 de noviembre de 2006	Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX)	Se reforman los decretos Maquila y Pitex para hacerlos uno solo.

Fuente: Silva (2016. P 16-19)

En la actualidad según datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) a noviembre de 2017, existen en nuestro país 5,068 empresas en territorio nacional beneficiándose de este programa (IMMEX), de las cuales 924 de estas empresas se encuentran en el estado de Baja California, lo que refleja una participación del 18% con respecto a todo el país, lo que representa un aporte considerable de esta actividad en la región.

Además de lo anterior, también datos del mismo instituto este programa aporta en gran medida a las cifras de personal ocupado en el país. A la misma fecha de noviembre de 2017, los establecimientos manufactureros con programa IMMEX en México, contribuyeron con emplear a 2,614,158 personas a nivel nacional, sumando en esta cifra el personal contratado de manera directa, así como subcontratado. Para el estado de Baja California, el número de personal ocupado fue de 328,943 personas; lo que representa un porcentaje de aportación de personal ocupado del 12.58% con respecto a todo el país.

El programa para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX) nace por decreto presidencial el 01 de noviembre de 2006, bajo este programa, según se encuentra definido en la página de la Secretaría de Economía (2012): 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, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias.

Es decir, que la finalidad de este programa es atraer la inversión extranjera al país, mediante el apoyo que el Gobierno Federal les ofrece a las empresas que cumplan con los requisitos y obligaciones señalados en el mencionado decreto.

Con relación a la definición que nos da la Secretaría de Economía este programa tiene el objetivo de importar temporalmente bienes, para ser procesados y posteriormente, exportados. De este modo, la siguiente es una definición del concepto de importación “la importación es la operación mediante la cual se somete a una mercancía extranjera a la regulación y fiscalización tributaria, para poderla después libremente destinar a una función económica de uso, producción o consumo” (Witker, Hernández, 2000, p.343). Como se observa en la definición anterior, la importación tiene la finalidad de someter a mercancías a la fiscalización tributaria para que esta pueda entrar a un país, esta fiscalización se refiere al pago de impuestos.

Asimismo, y de manera más particular, la misma definición de la Secretaría de Economía acerca del programa IMMEX, habla de que la importación de bienes será de manera temporal, este concepto se define como sigue:

La importación temporal consiste en la entrada al país de mercancías para permanecer en el por tiempo limitado y con una finalidad específica, pudiendo destinarse a la elaboración transformación o reparación en programas o de exportación, siempre que retornen al extranjero después de cumplir con su finalidad y dentro del plazo determinado al momento de efectuar la importación (Witker & Hernández, 2000, p.344)

Ahora bien, como señala el propósito inicial del programa IMMEX en la definición que ofrece la Secretaría de Economía, se trata de exentar a las empresas participantes de este programa del impuesto al valor agregado correspondiente a la importación de bienes que tuvieran el carácter de temporal, pero esta medida se modificó a partir de la reforma que sufre la ley del impuesto al valor agregado el 11 de diciembre de 2013, donde se adiciona el artículo 28- A a esta ley, el cual nos dice:

Las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria. Para obtener dicha certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los treinta días anteriores a que venza el plazo de vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación....

Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el impuesto al valor agregado por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Congreso de la Unión (2013)

Con lo anterior, ahora las empresas bajo el programa IMMEX, están obligadas al pago del impuesto al valor agregado por la importación temporal de bienes a una tasa de 16%, sin

embargo, a partir de esta reforma surge también la figura de la certificación, medida con la cual la autoridad pretende regular mediante una serie de requisitos que las empresas deberán cumplir para poder gozar del beneficio del crédito fiscal del IVA, mencionado en el artículo 28-A.

Es por esto, que para este tema de investigación se estudiará ¿Cuáles son los beneficios fiscales que ofrece el decreto para el fomento de la industria manufacturera y de servicios de exportación en materia de impuesto al valor agregado a las empresas maquiladoras en México? A partir de la reforma que sufre el impuesto al valor agregado en 2013, la cual afecta de manera sustancial a las empresas al amparo de este programa con el pago del impuesto al valor agregado por importación, que antes se encontraba exento para ellas.

La finalidad de esta investigación será, profundizar en los cambios que la ley del impuesto al valor agregado sufrió después de la reforma que esta tuvo en el año 2013, y primordialmente se enfocará en la adición del artículo 28-A de la ley del impuesto al valor agregado, por ser este el fundamento legal para la figura de la certificación que las empresas deben de cumplir si desean beneficiarse con el crédito fiscal mencionado en el citado artículo.

Asimismo, el objetivo central de este tema de investigación será; examinar los requisitos, así como las nuevas obligaciones que las empresas IMMEX adquieren para poder obtener dicha certificación, y además, que representan para estas en materia de carga administrativa, por ejemplo. Del mismo modo, como se menciona en el artículo 28-A de la ley del impuesto al valor agregado, las empresas también podrán optar por garantizar el pago del impuesto al valor agregado mediante una fianza o carta de crédito. Por consiguiente, también se investigará el efecto que pudiera tener el que una empresa, opte por no certificarse conforme a lo que se encuentra dispuesto en la ley del impuesto al valor agregado, y en su caso decida elegir el pago del impuesto mediante la garantía de este mediante fianza.

3. Justificación

En México, la trascendencia que tiene la industria manufacturera y maquiladora es indiscutible, ya que representa un gran aporte a la economía de nuestro país. Esta actividad económica ha logrado posicionarse como una de las fuentes más importantes de empleo en nuestro país, además también es destacable el aporte que este sector tiene al monto de las exportaciones anuales de nuestro país.

Es por eso por lo que, a lo largo de la evolución de esta actividad en nuestro país, el Gobierno Federal ha creado una serie de programas para apoyar el crecimiento de este sector en México, y con ello ayudar a que las empresas en nuestro país logren competir en este sector a nivel mundial.

En este sentido, el ejecutivo Federal a través de la historia del país ha promulgado, reformado y derogado decretos y diversas leyes tanto en materia de comercio exterior, como en el ámbito fiscal, con el propósito de adaptarse a las necesidades de crecimiento que la actividad del comercio exterior, y con esto tratar de impulsar a la economía nacional, atrayendo inversión extranjera a nuestro país; cambios a los que las empresas del sector manufacturero se ha tenido que adaptar a través del tiempo.

Uno de estos cambios sustanciales en materia fiscal, fue el que ocurrió en 2013, con la reforma a la LIVA; modificaciones que, de acuerdo con la exposición de motivos de las iniciativas presentadas en septiembre de 2013 de la cámara de diputados del congreso de la unión, esta reforma era necesaria debido a las malas prácticas de evasión y elusión fiscal que las empresas beneficiarias del programa IMMEX, al respecto, el congreso de la unión (2013, p.16), señala lo siguiente:

“En la práctica, este régimen genera problemas de control, ya que conlleva a generar incentivos para realizar prácticas de evasión y elusión fiscales que, en el extremo, incluyen la introducción

al país de mercancías para fines de venta sin cumplir con el pago de impuestos correspondientes y la solicitud de devolución del IVA de insumos importados temporalmente sin este impuesto.”

Por lo anterior expuesto, la finalidad de esta investigación será analizar el último cambio que sufrió la ley del impuesto al valor agregado en 2013, cambio que obliga a las empresas del sector manufacturero bajo el amparo del programa IMMEX a pagar el IVA por la importación temporal de bienes, excepto si estas obtienen una certificación otorgada por el Servicio de Administración Tributaria.

4. Objetivo general

El objetivo de esta investigación es analizar los beneficios fiscales que ofrece la ley del impuesto al valor agregado a las empresas bajo el amparo del programa para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX) en México.

4.1 Objetivos específicos

- 1.- Analizar los cambios en la recaudación del impuesto al valor agregado a partir de la reforma del 11 de diciembre de 2013, en materia de pago del impuesto al valor agregado por importaciones temporales en México.
- 2.- Estimar el efecto que pudiera tener el pagar el impuesto al valor agregado por importación temporal en lugar de la certificación, para una empresa amparada bajo el programa IMMEX.
- 3.- Comparar el efecto que tendría, si una empresa IMMEX opta o requiere pagar fianza sobre el impuesto al valor agregado por la importación temporal, en lugar de la certificación.

5. Preguntas de investigación

1. ¿Qué impacto recaudatorio refleja la implementación de la reforma a la ley del impuesto al valor agregado del 2013 en México en materia de IVA?
2. ¿Cuál pudiera ser la consecuencia para una empresa IMMEX, si decide no optar por la certificación en materia de IVA?
3. ¿Qué diferencia se puede determinar al ejercer la opción de la fianza o garantía en lugar de la certificación para una empresa amparada bajo el programa IMMEX?

6. Diseño de investigación

Para el presente trabajo de investigación referente a las empresas del sector manufacturero en México, amparadas bajo el programa de fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX), que pueden aplicar alguno de los beneficios fiscales en materia de impuesto al valor agregado, se aplicará una metodología cuantitativa. Este enfoque se aplicará debido a que los objetivos específicos de esta investigación se basan en la comparación, y la medición del impacto en el flujo de efectivo, respecto de las opciones que estas tienen para pagar o no el mencionado impuesto por importaciones temporales, lo anterior se acotara a un caso de estudio, debido a que la información que se utilizara para el desarrollo de los objetivos se obtendrán de los estados financieros de una empresa, la cual será el objeto de estudio de la presente investigación.

El diseño de la investigación será no experimental, descriptivo, y de manera transversal, como lo señala Hernández et al. (2010), la investigación descriptiva busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice; por su parte será transversal debido a que la información se obtendrá en un solo momento.

Capítulo I: Marco Teórico

Dentro del presente capítulo se abordarán de manera más amplia los aspectos entorno a cuatro temas centrales derivados de esta investigación, siendo el primero el surgimiento del Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, se analizará la historia y antecedentes de este, así como las reformas que este ha sufrido. El siguiente aspecto y eje central de la investigación es la reforma del 11 de diciembre de 2013 a la ley del impuesto al valor agregado (IVA), de la cual derivan los últimos dos puntos a tratar los cuales son: el surgimiento de la figura de la certificación en materia de IVA a partir de la reforma del año 2013, además de la opción de la garantía o fianza con que también cuentan las empresas amparadas bajo el programa IMMEX, en el supuesto que no ejerzan la opción de la certificación.

1.1 Marco Legal

En lo que respecta al marco legal, en este apartado se aborda la normatividad relacionada con el tema de estudio, se presenta las siguientes leyes: la ley del impuesto al valor agregado, el decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, la ley aduanera, y además las reglas de carácter general en materia de comercio exterior.

1.1.1 Ley del impuesto al valor agregado

La reforma a esta ley en 2013, modificó los siguientes artículos relacionados con el tema de estudio. Como lo señala Silva (2016) la finalidad de esta reforma se debe a que la autoridad hacendaria encontró una amplia evasión fiscal en el pago de impuesto al valor agregado por importaciones. Por lo que, con esta reforma se pretende una mayor recaudación, así como un mejor control de las mercancías que entran al país, bajo el régimen de importación temporal.

Por consiguiente, con la reforma al artículo 24 fracción I de esta ley, se define el concepto de importación de bienes.

Artículo 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

I.- La introducción al país de bienes.

También se considera introducción al país de bienes, cuando estos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior a las mercancías nacionales o a las importadas en definitiva, siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes aduaneros mencionados. Congreso de la Unión (2013)

Asimismo, en el siguiente artículo reformado de la misma ley tema de estudio de esta investigación, se quita la excepción a las importaciones temporales.

Artículo 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

I.Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

No será aplicable la exención a que se refiere esta fracción tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración,

transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

Congreso de la Unión (2013)

Además de lo anterior, en la misma reforma a la ley, se adiciona el artículo 28-A, con el cual surgen las figuras de la certificación y la garantía, previamente mencionadas.

Artículo 28-A.

Las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria. Para obtener dicha certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los treinta días anteriores a que venza el plazo de vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación....

Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el impuesto al valor agregado por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Congreso de la Unión (2013)

1.1.2 Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación.

En cuanto a lo que respecta al decreto IMMEX, este es la base jurídica, que le da el nacimiento al programa para apoyo a las exportaciones con el mismo nombre. Este decreto contiene las disposiciones generales en torno al programa, comprende además los beneficios, así como los requisitos para la obtención del mismo, y además las obligaciones que las empresas deben de cumplir una vez obtenido el programa. La siguiente tabla muestra la estructura capitular del actual decreto.

Tabla 2 Estructura capitular del decreto IMMEX	
Estructura del Decreto IMMEX	Artículos
Capítulo I Disposiciones generales	1-2
Capítulo II De los beneficios del programa	3-10
Capítulo III De la obtención del programa	11-12
Capítulo IV De la operación del programa	13-16
Capítulo V Del uso de medios electrónicos	17-20
Capítulo VI De la submanufactura	21-22
Capítulo VII De la terciarización	23
Capítulo VIII De las obligaciones de las empresas con programa	24-26
Capítulo IX De la cancelación, suspensión y nulidad del programa	27-29
Capítulo X Disposiciones finales	30-34
Anexo I Mercancías que no pueden importarse al amparo del presente decreto	
Anexo II Mercancías que deberán cumplir con los requisitos específicos para poder importarse temporalmente al amparo del presente decreto	

Fuente: Méndez (2018, p.20)

Además de lo anterior descrito, también es importante destacar el principio básico entorno al decreto, por esto a continuación se señala el artículo primero de este, donde se menciona el objetivo primordial del programa IMMEX.

Artículo 1. El presente decreto tiene por objeto fomentar y otorgar facilidades a las empresas manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación para realizar procesos industriales o de servicios a mercancías de exportación y para la prestación de servicios de exportación. Fox (2006)

Asimismo, también es importante señalar que dentro de este programa existen diferentes modalidades o tipos de empresas IMMEX, de acuerdo con el artículo 3ro. de este decreto, las modalidades de este programa son las siguientes.

Tabla 3 Modalidades del programa IMMEX	
Modalidad	Descripción
Controladora de Empresas	Cuando en un mismo programa se integren las operaciones de manufactura de una empresa certificada denominada controladora y una o más sociedades controladas,
Industrial	Cuando se realice un proceso industrial de elaboración o transformación de mercancías destinadas a la exportación.
Servicios	Cuando se realicen servicios a mercancías de exportación o se presten servicios de exportación, únicamente para el desarrollo de las actividades que la Secretaría determine, previa opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Albergue	Cuando una o varias empresas extranjeras le faciliten la tecnología y el material productivo, sin que estas últimas operen directamente el programa.
Terciarización	Cuando una empresa certificada que no cuente con instalaciones para realizar procesos productivos, realice las operaciones de manufactura a traves de terceros que registre en su programa.

Fuentes: Elaboración propia.

1.1.3 Ley aduanera

En este sentido, la ley aduanera es otra de las bases jurídicas entorno al decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, puesto que en su título cuarto que lleva por nombre: regímenes aduaneros, en el capítulo III de esta ley,

podemos encontrar dentro de los artículos comprendidos del 108 al 112, lo referente a la bases del régimen tema de estudio de esta investigación, el régimen de importación temporal, en el cual se incluye a las empresas con programa IMMEX. Al respecto, el artículo 108 de esta ley, citado a continuación, señala de manera puntual el tratamiento que las empresas con programas de exportación, en este caso las empresas con programa IMMEX, deberán dar a las mercancías importadas bajo este régimen.

Artículo 108. Las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaria de Economía, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas. Congreso de la Unión (2018).

Así mismo en este mismo artículo, también se establecen los diferentes plazos de retorno de las mercancías, maquinaria, e insumos importados bajo el régimen de importación temporal.

1.1.4 Reglas de carácter general en materia de comercio exterior

En cuanto al tema central de esta investigación, la certificación y la fianza o garantía del interés fiscal, ambos beneficios fiscales con que cuentan las empresas amparadas bajo el programa IMMEX a partir de 2013, en materia de IVA y IEPS, ambos beneficios encuentran el nacimiento de su marco legal en la sexta modificación que sufrieron las reglas de carácter general en materia de comercio exterior el 01 de enero de 2014, aplicable para 2013.

5.2.13. Para los efectos de los de los artículos 28-A primer párrafo de la ley del impuesto de valor agregado y 15-A primer párrafo de la ley de impuesto especial sobre producción y

servicios las empresas que se encuentren al corriente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, podrán obtener la certificación en materia de IVA y IEPS a que refieren los artículos antes mencionados bajo las modalidades A, AA y AAA. Servicio de Administración Tributaria (2014)

Recordemos que, el esquema de empresas certificadas en materia de IVA y IEPS para empresas que cuentan con programa IMMEX, así como la garantía o fianza del interés fiscal, surgen debido a la reforma fiscal que sufre la ley del impuesto al valor agregado en el año 2013. Por lo anterior, el gobierno federal emite a través de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior (RGCE), un título en el que se encuentran las disposiciones en torno a los beneficios antes mencionados. La estructura de este título, se ilustra en la siguiente tabla:

Tabla 4 Título 7. Esquema integral de certificación	
Capítulo	Descripción
Capítulo 7.1	Disposiciones generales.
Capítulo 7.2	Obligaciones, requerimientos, renovación y cancelación en el registro en el esquema de certificación de empresas.
Capítulo 7.3	Beneficios del registro en el esquema de certificación de empresas.
Capítulo 7.4	Garantía del interés fiscal en el registro en el esquema de certificación de empresas.
Capítulo 7.5	Registro del despacho de mercancías de las empresas.

Fuente: elaboración propia.

Más adelante en la investigación, se analiza de manera detallada el contenido de este título y sus capítulos, con el fin de conocer cada de las figuras de la certificación y la garantía del interés fiscal contenidas en el, así como los beneficios, requisitos, y obligaciones que estas conllevan para las empresas del programa IMMEX que deseen utilizar estos beneficios.

1.2 Marco Conceptual

A continuación, se presentan las siguientes definiciones, los cuales son conceptos clave que tienen relación directa con el tema de la presente investigación, los cuales se manejan a lo largo de este trabajo.

Crédito Fiscal. Según el artículo 4 del código fiscal de la federación. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den el carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Decreto. Como lo señala el diccionario de la real academia española. Decreto se define como la decisión de un gobernante o de una autoridad, o de un tribunal o juez, sobre la materia o negocio en que tenga competencia.

Fianza. De acuerdo con el artículo 2794 del código civil federal. Se dispone que la fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace.

Importación Definitiva. En el artículo 96 de la ley aduanera, la importación definitiva se define como la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

Importación temporal. Como se expresa en lo dispuesto en el artículo 106 de la ley aduanera, se entiende por importación temporal, a la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado.

Impuesto al valor agregado. Sánchez (2014), define al IVA es una contribución indirecta, porque puede ser trasladado de modo que no incide en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

Operación de maquila. Conforme al artículo 2 del decreto IMMEX es el 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.

Programa IMMEX. Según se señala en la página de la Secretaría de Economía. Es un instrumento 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, del impuesto al valor agregado, y en su caso, de las cuotas compensatorias.

Régimen Aduanero. De acuerdo, al glosario de la organización mundial de aduanas, el régimen aduanero es el tratamiento aplicado por la aduana a las mercancías que están sujetas a control aduanero.

1.3 Marco Histórico

Partiendo de que el decreto IMMEX forma parte de una reforma pública implementada en el país en el año de 2006, para apoyar el fomento a las exportaciones, en este apartado se analizarán dos eventos históricos trascendentales, que marcaron la historia de México en relación a la apertura al comercio exterior del país, así como también se examinarán los dos decretos previos al actual, promulgados por el gobierno federal para apoyar el crecimiento de las exportaciones, así como de la industria maquiladora en territorio nacional.

1.3.1 Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)

El acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT por sus siglas en inglés), antecesor de la Organización Mundial de Comercio (OMC), ayudó a establecer un sistema

multilateral de comercio firme y próspero que se hizo cada vez más liberal mediante rondas de negociaciones comerciales, según señala la Organización Mundial de Comercio (2018).

México entra al acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT) en julio de 1986 bajo el sexenio del presidente Miguel de la Madrid Hurtado, a partir de la entrada a este acuerdo el país empieza la apertura comercial, dado que antes de esto, en México se contaba con medidas proteccionistas al comercio exterior, las cuales impedían el desarrollo y la entrada del país a mercados extranjeros, así como también, limitaba la inversión extranjera.

Antes de la entrada de México al GATT, el principal producto que nuestro país exportaba era el petróleo. Al respecto, (Chávez, Huerta, 2003, p.68) señalan que:

“Debido al carácter mono exportador del país (80% de las exportaciones eran petroleras) a partir de 1985 se inició la política de liberación comercial consistente en la eliminación de las restricciones no cuantitativas a la importación, acompañada de la disminución de los niveles arancelarios y su dispersión.”

Ciertamente, la modificación de estas posturas proteccionistas en el país, y el paso hacia una política de comercio exterior más abierta, contribuyeron en gran medida al crecimiento del país en los años por venir. Lo anterior, se puede apreciar con el porcentaje de crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB) del país, que paso de ser -5.67% en el año 1986 fecha de la firma del GATT de México a 2.95% en 1994 fecha de la entrada del país al tratado de libre comercio con América del norte, según cifras del Banco Mundial.

De igual forma, la estructura de las exportaciones e importaciones en el país, también sufrió un cambio, con la entrada al acuerdo permitió, que los aranceles a las importaciones disminuyeran. De acuerdo con Tovar (2016), los bienes exportados se diversificaron hacia productos manufacturados, con esto se dejó de exportar solo petróleo. De igual manera, las

importaciones también se diversificaron hacia diferentes bienes y hubo un crecimiento de importaciones al país.

De igual manera, según Tovar (2016), a partir de la adhesión al GATT, México ha sido uno de los países que liberalizó más rápidamente su comercio con el resto del mundo.

1.3.2 Tratado del Libre Comercio de América del Norte

Como se señaló en el apartado anterior, a partir de la entrada de México al GATT, se da la apertura comercial en el país, y se comienzan a firmar acuerdos de libre comercio con otras naciones. De acuerdo con Alarco (2017), los tratados son instrumentos de política comercial más avanzados en comparación a los sistemas de preferencias arancelarias, pero de menor impacto respecto a las uniones aduanera y uniones económicas.

Uno de los tratados más importantes celebrados por este país, es el tratado de libre comercio de América del Norte (TLCAN) firmado en el año de 1994, con los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá. Este acuerdo, permitió a México, como lo señala Zepeda en Alarco (2017) el aumento en el comercio exterior, la inversión extranjera y la productividad del país.

México, se ha visto ampliamente beneficiado con la firma de este tratado, como se puede observar en las siguientes gráficas con información obtenida de la página de la Secretaría de Economía, por un periodo que abarca desde el inicio del TLCAN en el año de 1994, y hasta el año 2014; se observa en el campo de las importaciones la relación estrecha con el vecino país Estados Unidos. Por otra parte, también en lo que respecta a las exportaciones de la nación, donde se puede observar que las cifras en esta materia están mayormente concentradas precisamente en los países de Estados Unidos de América y Canadá.

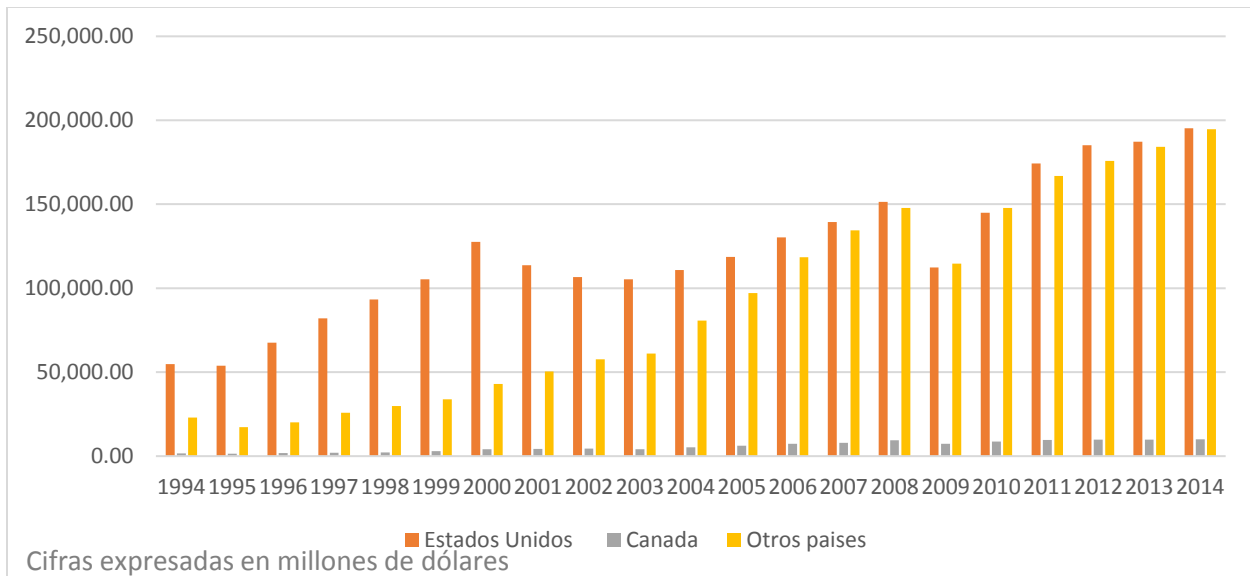


Figura 1 Importaciones totales de México por el periodo 1994-2014. Fuente: Elaboración propia.

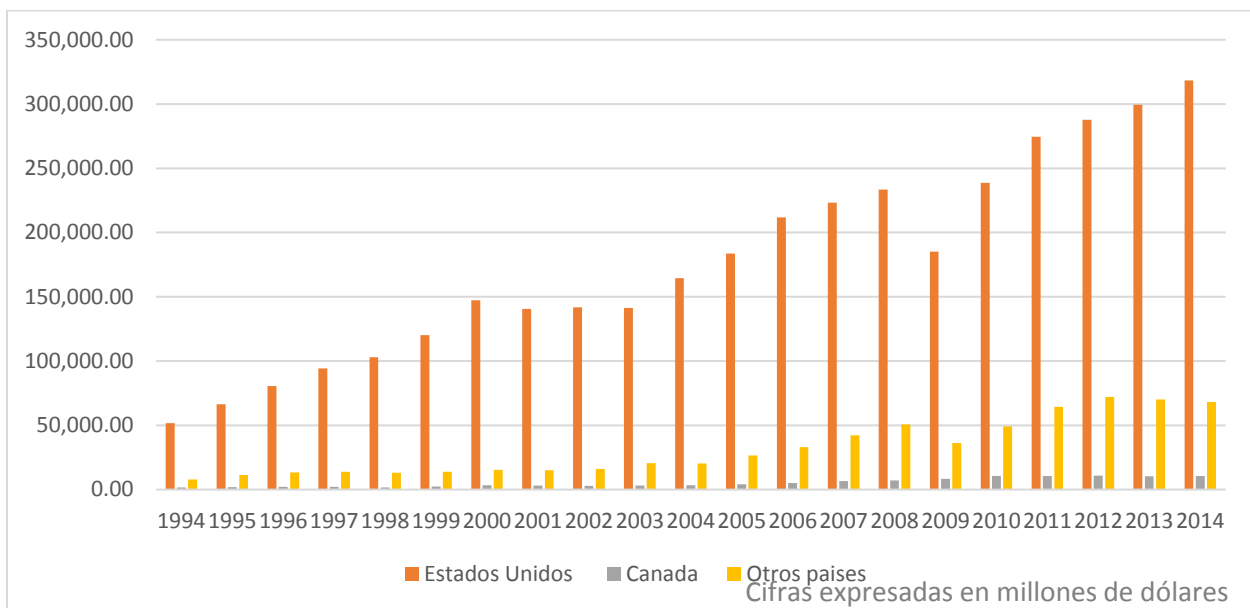


Figura 2 Exportaciones totales de México por el periodo 1994-2017. Fuente: Elaboración propia.

En resumen, como lo señala Tovar (2016), es importante resaltar que a partir de la entrada en vigor del TLCAN se dio una aceleración, además de un cambio significativo en la composición de las exportaciones, así como también de las importaciones en el país.

1.3.3 Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación

(Maquila)

En lo que respecta a este decreto, que surge en el año de 1983, promulgado por el entonces presidente Miguel de la Madrid Hurtado, como se mencionó anteriormente en esta investigación, en esta época en el país contaba con políticas proteccionistas al comercio exterior. Por lo que, este decreto, viene a impulsar el desarrollo industrial del país, siendo además uno de los objetivos de este la creación de fuentes de empleo, que contribuyeran a la economía nacional. El objeto fundamental del presente decreto encuentra su fundamento en el artículo primero del mismo, el cual señala lo siguiente:

Artículo 1ro. 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 exportación, que contribuyan a una mayor captación de divisas, que generen fuentes de empleo y coadyuven al fomento de un desarrollo regional equilibrado. De la Madrid (1983)

1.3.4 Decreto que establece el programa de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX)

El decreto que establece el programa de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX) se promulgó en el año de 1990, durante el sexenio del presidente Carlos Salinas de Gortari, este decreto al igual que el actual, formó parte de una política pública implementada por el gobierno federal enfocada al apoyo a las exportaciones en el país.

Es evidente, que el surgimiento de este programa, se da en medio de la apertura comercial en el país, con éste el estado impulsó la inversión extranjera en el sector manufacturero, gracias a los beneficios que el programa ofrecía a las empresas para poder importar materia prima, maquinaria y equipo, artículos de empaque, así como contenedores y cajas de trailers, entre

otros, sin que estos tuvieran que pagar los impuestos por importación correspondiente, así como el programa contaba con la tasa del 0% del impuesto al valor agregado por importación de bienes; sin embargo, los artículos antes mencionados debían ser exportados dentro de los plazos que marcaba la ley, de lo contrario para permanecer en el país debían de pagar el impuesto correspondiente a la importación definitiva de los mismos.

Además de lo anterior, el programa PITEEX, permitía a las empresas que se realizaran ventas de los productos manufacturados en territorio nacional hasta por el 30% de sus ventas anuales, según se encuentra señalado en el artículo 13 del decreto.

Ahora bien, para ilustrar de una mejor manera las siguientes gráficas con información de la Secretaría de Economía, muestran de manera anual el incremento que tuvieron las exportaciones en el país, así como también se muestran las cifras de las importaciones del país durante la mayor parte de la vigencia del decreto PITEEX, iniciando en el año de 1993 hasta el año de 2006 fecha en que finalizó este programa.

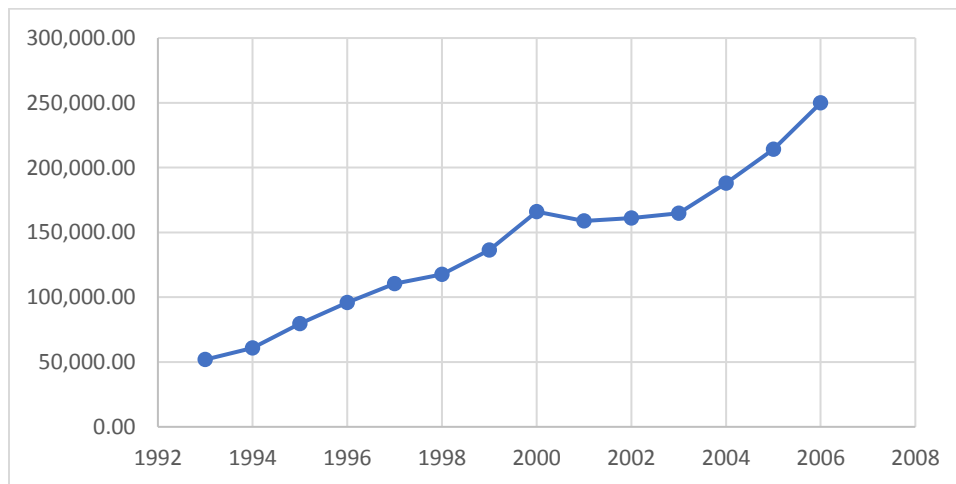


Figura 3 Exportaciones totales de México durante la vigencia del programa PITEEX. Fuente: Elaboración propia, con datos de la SE (2018).

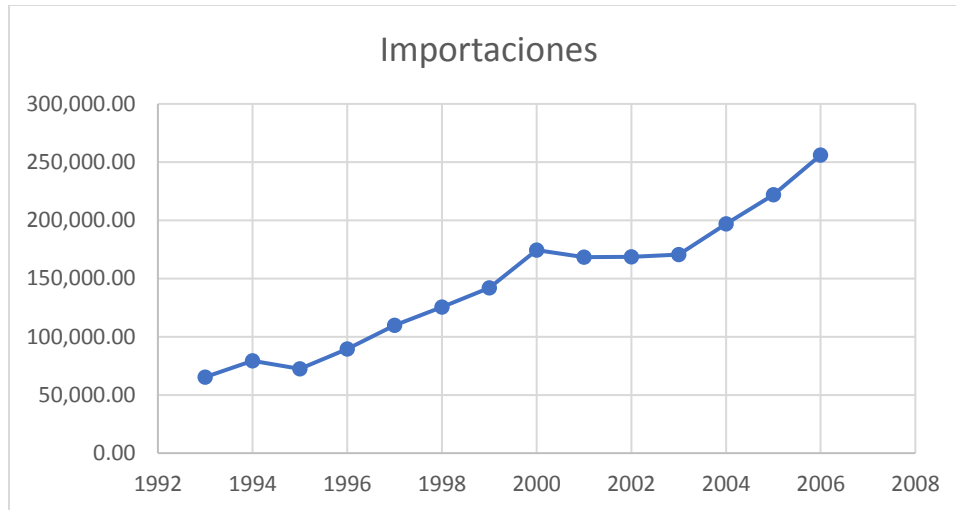


Figura 4 Exportaciones totales de México durante la vigencia del programa PITEX. Fuente: Elaboración propia, con datos de la SE (2018).

Con relación a lo anterior descrito se puede resumir de manera general que este programa, así como el Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación (Maquila) operaron en nuestro país de manera simultánea desde su nacimiento en 1990 y anteriormente en 1983 el programa maquila, los cuales fueron la base para el actual programa IMMEX.

1.5 Marco Contextual

Actualmente en México, las maquiladoras representan una actividad comercial que aporta de manera significativa al producto interno bruto (PIB) del país, a la creación de empleos, así como también contribuyen a las cifras anuales tanto de las exportaciones e importaciones del país. En este sentido, y de manera más precisa también cabe destacar la importancia que tienen en la economía del país, las empresas beneficiadas con el actual programa de fomento a las exportaciones, el programa IMMEX. Las cifras presentadas a continuación, ofrecen un panorama general de la situación económica de las empresas del sector manufacturero en México.

De modo que, como punto de partida la siguiente tabla contiene la información que, hasta noviembre de 2017, proporciona la Secretaría de Economía (SE) con respecto al número total de empresas amparadas bajo alguna de las modalidades del programa IMMEX.

Tabla 5 Empresas autorizadas IMMEX		
Modalidad IMMEX	Cantidad	%
1. Albergue	48	0.75
2. Controladoras	2	0.03
3. Industrial	5,299	82.68
4. Servicio	1,051	16.40
5. Terciarización	9	0.14
Total de empresas	6,409	100

Fuente: Méndez (2018, p.21)

Por su parte, en lo que respecta al personal ocupado en los establecimientos con programa IMMEX, de acuerdo con las cifras que presenta el INEGI a marzo de 2018 existieron un total de 2,945,387 personas laborando en este tipo de establecimientos en el país, lo que según datos del mismo instituto represento un incremento del 0.1% respecto del mes de febrero del mismo año, y un incremento de 3.0% con respecto del mismo mes de marzo del año 2017.

Adicionalmente, la Organización Mundial del Comercio (OMC) en su examen de las políticas comerciales de México 2017, documento en el cual se analizan diversas políticas del país, entre ellas las relativas al comercio exterior mexicano, también incluyen en su análisis cifras en relación con el programa IMMEX por ser este, parte de la política pública del gobierno federal de apoyo a las exportaciones en el país. La tabla #6 con datos en base al citado documento de la OMC, ilustra los indicadores estructurales de las empresas manufactureras bajo el programa por el periodo 2011-2016.

Tabla 6 Indicadores estructurales de las empresas manufactureras bajo el régimen IMMEX						
Concepto	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Establecimientos (número)	5,091	5,118	5,135	5,034	5,022	5,021
Ingresos totales (millones de \$EE.UU)	209,150	224,365	224,664	252,222	241,722	93,938
Ingresos provenientes del mercado extranjero	56.54	57.68	58.22	59.38	60.30	60.69
Ingresos provenientes del mercado nacional	43.46	42.32	41.78	40.62	39.70	39.31
Insumos totales (millones de \$EE.UU)	189,103	208,274	199,915	242,102	245,545	97,925
Insumos importados (%)	71.10	69.59	70.12	72.21	73.53	75.16
Insumos nacionales (%)	28.90	30.41	29.88	27.79	26.47	24.84
Sueldos y salarios (miles de millones de \$EE.UU)	12,086	12,404	13,930	14,849	13,767	5,347
Personas empleadas (millones)	1.86	1.97	2.10	2.19	2.32	2.39

Fuente: Organización Mundial del comercio (2017, p.136)

Por su parte, otro tópico de relevancia entorno al contexto de las empresas manufactureras en México, es lo referente a la aportación que las empresas con programa IMMEX tienen a las cifras anuales de exportaciones e importaciones en el país, para ilustrar de una mejor manera este punto, las siguientes graficas con datos obtenidos de la OMC en su examen de políticas del país, muestran estas cifras.

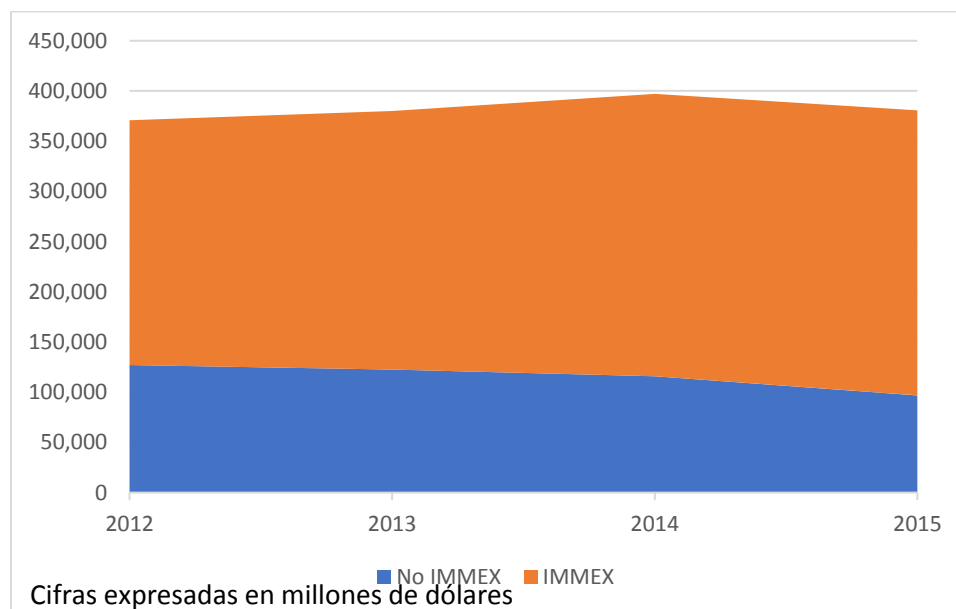


Figura 5 Aporte de las empresas IMMEX al total de exportaciones de México periodo 2012-2015. Fuente: Organización Mundial del comercio (2017, p.79)

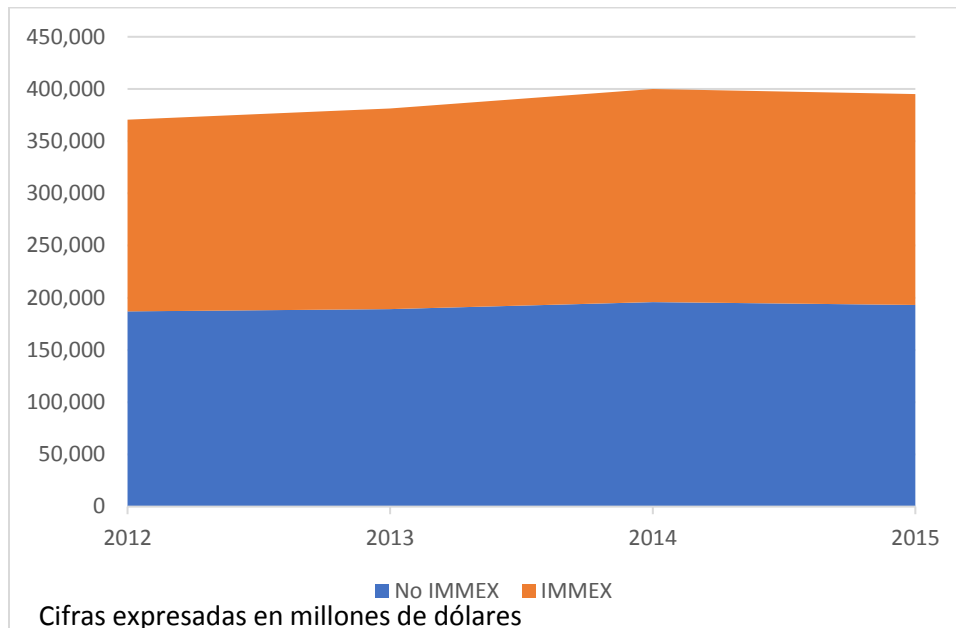


Figura 6 Aporte de las empresas IMMEX al total de importaciones México periodo 2012-2015.
Fuente: Organización Mundial del comercio (2017, p.79)

En síntesis, las empresas bajo el amparo del programa IMMEX en territorio nacional, tienen un gran aporte a la economía nacional, esto queda demostrado con las cifras y gráficas presentadas en este apartado, como lo son por ejemplo, la participación que las empresas IMMEX tienen a las cifras totales de exportaciones e importaciones anuales del país, aparte de lo anterior también es importante señalar de manera puntual, el aporte en materia de creación de empleos que este sector genera a la nación anualmente.

1.6 Certificación en materia de impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS)

Es a partir de la reforma a la ley del impuesto al valor agregado, y a la ley del impuesto especial sobre producción y servicios de 2013, donde surge el cambio en el pago del impuesto al valor agregado por la importación temporal de bienes, y este pasa de ser exento a gravar a la tasa de 16%, así como también se gravan los actos en materia de IEPS para la importación temporal

de bienes. En este punto, es importante señalar que, para los efectos prácticos de esta investigación, en este apartado solo se analizarán los beneficios referentes a la certificación en materia de IVA.

De manera que, el efecto financiero que esta reforma representaría a las empresas del régimen de importación temporal es considerable, ya que supone un impacto al flujo de efectivo de las empresas. Por consiguiente, se debe de tomar en cuenta, la exposición de motivos presentada por el congreso de la unión, de la reforma de a la LIVA 2013, donde se justifica eliminar la exención del impuesto y gravar la importación de bienes para el régimen temporal a la tasa del 16%, el congreso señala lo siguiente:

“Se debe señalar que la medida no afecta a los ingresos de las empresas, toda vez que el IVA pagado en la introducción de los bienes a los diferentes programas podrá ser acreditable en la declaración mensual del pago, pudiendo en todo caso solicitar la devolución cuando se tenga saldo a favor. De cualquier manera, con el fin de reducir el costo financiero de pagar el IVA y posteriormente acreditarlo, como lo hace el resto de las empresas, o en su caso solicitar devolución y así evitar posibles problemas de liquidez en el sector, el Gobierno Federal establecerá programas para otorgar financiamiento a las empresas maquiladoras.” Congreso de la Unión (2013, p. XXI)

De la cita anterior, se puede resumir que el congreso de la unión, con la citada reforma pretendía que las empresas pagarán el impuesto al valor agregado por importación al momento de que los bienes fueran introducidos al país y posteriormente estas tendrían la opción de la acreditación o en su caso a la devolución de dicho impuesto. Pero, gracias a la intervención de organizaciones en pro de la industria manufacturera en el país, como lo es el consejo nacional de la industria maquiladora y manufacturera de exportación (INDEX), el gobierno federal emite un

beneficio fiscal, con el cual las empresas con programa IMMEX, podrán gozar de un crédito fiscal del 100% del impuesto al valor agregado por concepto de importación temporal a través de una certificación, la cual es emitida por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), lo anterior tiene su fundamento legal en el artículo 28-A de la LIVA. Dicho esto, Méndez (2018, p. 280) señala:

“La certificación en materia del impuesto al valor agregado y el impuesto especial de producción y servicios permite a las empresas que realizan operaciones bajo los regímenes aduaneros de diferimiento de aranceles evitar pagar el IVA y el IEPS, aunque no es una exención de la obligación fiscal, se otorga un crédito fiscal del 100% de la contribución causada.”

Dicho lo anterior, en este apartado se analizarán los siguientes temas entorno a la certificación como lo son los referentes a las distintas modalidades, así como los beneficios, requisitos, plazos, obligaciones a cumplir, los cuales se emiten a través de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior para 2018 (RGCE) expedidas por el SAT.

1.6.1 Requisitos para la obtención de la certificación en materia de IVA

En lo que respecta a los requisitos generales para la obtención de la certificación en materia de IVA y IEPS, las empresas deberán cumplir con los lineamientos dispuestos en la regla 7.1.1 de las RGCE, los cuales se señalan a continuación.

- I.** Para el caso de las personas morales, deberán estar constituidas conforme a la legislación mexicana.
- II.** Estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras; asimismo haber autorizado al SAT hacer pública la opinión positiva sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales en términos de la regla 2.1.27. de la RMF.

III. Contar con personal registrado ante el IMSS o mediante subcontratación de trabajadores en los términos y condiciones que establecen los artículos 15-A al 15-D de la LFT y cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR de los trabajadores.

Las empresas que ejecuten obras o presten servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de la contratante, deberán estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

IV. No encontrarse en el listado de empresas publicadas por el SAT en términos de los artículos 69 con excepción de lo dispuesto en la fracción VI, y 69-B, tercer párrafo, del CFF.

V. Contar con certificados de sellos digitales vigentes, así como no encontrarse en alguno de los supuestos previstos en el artículo 17-H, fracción X, del CFF, durante los últimos 12 meses, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

VI. Tener registrados ante el SAT todos los establecimientos en los que realicen actividades vinculadas con el Programa de maquila o exportación o en los que se realicen actividades económicas y de comercio exterior, en términos de los artículos 27 del CFF y 29, fracción VIII, del Reglamento del CFF.

VII. Contar con correo electrónico actualizado para efectos del Buzón Tributario, en términos del artículo 17-K, último párrafo, del CFF.

VIII. No encontrarse suspendida en el Padrón de Importadores o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o Padrón de Exportadores Sectorial.

IX. Permitir en todo momento el acceso al personal de la AGACE a la visita de inspección inicial, así como de supervisión sobre el cumplimiento de los parámetros de la autorización bajo la cual se realizan las operaciones de comercio exterior.

X. Contar con clientes y proveedores en el extranjero, directa o indirectamente vinculados con el régimen aduanero con el que se solicita el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, con los que hayan realizado operaciones de comercio exterior durante los últimos 12 meses, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

XI. En su caso, contar con proveedores de insumos adquiridos en territorio nacional, vinculados al proceso bajo el régimen que está solicitando el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, durante los últimos 6 meses, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

XII. Contar con el legal uso o goce del inmueble o inmuebles en donde se llevan a cabo los procesos productivos o la prestación de servicios según se trate, en el que se establezca un plazo forzoso de al menos un año de vigencia y que aún tenga una vigencia de por lo menos 8 meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

XIII. No haber interpuesto por parte del SAT, querrela o denuncia penal en contra de socios, accionistas, representante legal o integrantes de la administración de la empresa solicitante o, en su caso, declaratoria de perjuicio; durante los últimos 3 años anteriores a la presentación de la solicitud.

XIV. Llevar el control de inventarios de conformidad con el artículo 59, fracción I, de la Ley.

XV. Llevar la contabilidad en medios electrónicos e ingresarla mensualmente a través del portal del SAT, de conformidad con el artículo 28, fracciones III y IV, del CFF y las reglas 2.8.1.6 y 2.8.1.7 de la RMF.

XVI. Los socios o accionistas, según corresponda, representante legal con facultad para actos de dominio e integrantes de la administración, de conformidad con la constitución de la empresa solicitante, se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

XVII. Que sus socios o accionistas e integrantes de la administración, no se encuentren vinculados con alguna empresa a la que se hubiere cancelado su Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, de conformidad con la regla 7.2.4., Apartado A, fracciones V, VI y VII y Apartado B, fracciones II y III; y/o de la regla 7.2.5., fracciones VI, VII y XI. Servicio de Administración Tributaria (2017)

Como se puede observar, los requisitos para obtener la certificación en materia de IVA, son la mayoría de ellos requerimientos en el ámbito de cumplimiento de obligaciones fiscales. Además, de los requisitos enlistados anteriormente, las empresas deberán cumplir con requisitos específicos establecidos para cada una de las modalidades de certificación, es decir el rubro A, AA y AAA, los cuales se detallarán en el siguiente apartado de esta investigación.

1.6.2 Modalidades de la certificación en materia de IVA

En lo que respecta a las modalidades de la certificación, las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, contemplan tres tipos de certificación: el rubro A, rubro AA, y rubro AAA, cada uno de ellos con beneficios y requisitos distintos para las empresas IMMEX. En este punto, es de destacar, que de la cifra de 6,409 empresas con programa IMMEX en el país a noviembre de 2017 mencionada anteriormente; solo cuentan con certificación un total de 3,655 empresas de acuerdo a datos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria al 22 de diciembre de 2017, lo que representa un porcentaje de apenas el 57% certificadas del total de empresas con algún programa IMMEX en el país. En este sentido y para ilustrar lo señalado,

estas cifras de empresas con certificación, se ven reflejadas en la tabla # 7, en donde se dividen por modalidad o rubro de certificación.

Modalidad	Cantidad
A	1,982
AA	422
AAA	1,251
Total de empresas	3,655

Fuente: Méndez (2018, p.282)

Cabe señalar, que las empresas que busques obtener la certificación en materia de IVA deberán cumplir con los requisitos enunciados en el apartado anterior; además de esto, como puede observarse a continuación, la tabla # 8 contiene un resumen de los distintos requerimientos y además los beneficios que se ofrecen a las empresas, de las distintas modalidades o rubros de certificación en materia de IVA, contenidos en las RGCE para 2018, en el capítulo 7.1 de las disposiciones generales.

Tipo de certificación	Rubro A (básico)	Rubro AA (intermedio)	Rubro AAA (plus)
Fundamento:			
RGCE	7.1.2	7.1.3 fracción I	7.1.3 fracción II
Requerimientos:			
Insumos en territorio nacional	Sin límite establecido	40%	70%
Tiempo de operación		4 años	7 años
Número de trabajadores	10	1,000 (últimos 12 meses)	2,500 (últimos 12 meses)
Valor de la maquinaria y equipo	Sin límite establecido	\$50,000,000.00 pesos	\$100,000,000.00 pesos
Beneficios:			
Vigencia de la certificación	1 año	2 años	3 años
Beneficio en devolución de IVA	20 días	15 días	10 días

Fuente: Elaboración propia, con datos de RGCE (2018).

Como se puede observar a la complejidad de los requisitos solicitados por la autoridad hacendaria, dependen del rubro de certificación al que se pretenda obtener. Ahora bien, en lo que respecta a los requerimientos de los rubros AA y AAA, en cuanto al tiempo de operación,

número de trabajadores, y valor de la maquinaria y equipo, es importante precisar que las empresas solo deberán cumplir con alguno de estos y no con los tres requerimientos de manera simultánea, según lo estipulan las RGCE para 2018.

1.6.3 Obligaciones de la certificación en materia de IVA

Con respecto a las obligaciones que deberán cumplir las empresas, una vez que obtengan la certificación en materia de IVA en alguno de los rubros especificados en el apartado anterior, estas quedaran sujetas a las obligaciones que se contemplan en la regla 7.2.1 del capítulo 7.2 de las RGCE para 2018. De estas obligaciones mencionadas, es de destacar la fracción II de la regla en cuestión, ya que en esta se señala la obligación de las empresas de estar al corriente en sus obligaciones de carácter fiscal y aduanera. Asimismo, cabe mencionar, que el no cumplir con alguna de las obligaciones señaladas en esta regla, será causal para la cancelación de la certificación; por lo que es de suma importancia que las empresas una vez obtenida su certificación, den cumplimiento a las obligaciones señaladas.

1.6.4 Beneficios de la certificación en materia de IVA

Cabe señalar que, al obtener alguna de las modalidades de certificación mencionadas en el apartado anterior, las empresas IMMEX gozaran del principal beneficio que obtienen y tema central de esta investigación, el cual es el crédito fiscal del 100% en el pago del impuesto al valor agregado por importación de bienes, según lo dispuesto en la regla 7.3.1 de las RGCE para 2018. Además de este beneficio, existen diversos otros beneficios contemplados en el capítulo 7.3 de las RGCE para 2018, pero que, por ser principalmente de materia aduanera, no se abordaran en esta investigación. Asimismo, es de destacar que de acuerdo a la modalidad de certificación con que cuenten las empresas IMMEX, estas también adquieren el beneficio de en caso de contar con saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado, que en las

devoluciones de este impuesto podrán gozar de un periodo más corto para recibir dicha devolución por parte del Servicio de Administración Tributaria, según se encuentran publicados en las regla 2.3.5 de la resolución miscelánea fiscal para 2018; los plazos son como se señala a continuación: en el caso de las empresas con certificación en el rubro A, el periodo para la devolución de IVA por parte de la autoridad es de 20 días, en igual forma para el rubro AA, la devolución del impuesto deberá ser en un periodo de 15 días; y por último, para las empresas del rubro AAA tienen el máximo beneficio de poder obtener su devolución en un periodo de 10 días.

Finalmente, otro de los beneficios a resaltar es la ampliación de plazo de permanencia en el país, que reciben las mercancías señaladas tanto en el artículo 108 fracción I de la ley aduanera, así como en el artículo 4 fracción I del decreto IMMEX, es decir las materias primas, partes o componentes, envases y empaques, lubricantes y otros materiales; plazo que pasa de un periodo de 18 meses a 36 meses, según se encuentra señalado en la fracción VIII de la regla 7.3.1 de las RGCE para 2018.

1.7 Garantía o Fianza del interés fiscal en materia de impuesto al valor agregado

Ahora bien, es a partir también de la reforma a la ley del impuesto al valor agregado en 2013, que surge otro beneficio fiscal con que cuentan las empresas al amparo del programa IMMEX, para evitar el impacto financiero, que representa el pagar el impuesto al valor agregado por la importación de bienes al país. Este beneficio, es la garantía o fianza del interés fiscal, dicho beneficio tiene su fundamento legal en el último párrafo del artículo 28-A de la LIVA, el cual se señala a continuación:

“Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el impuesto al valor agregado por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza

otorgada por institución autorizada de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria” Congreso de la Unión (2013)

En este sentido según lo dispuesto en el artículo mencionado, en el supuesto que una empresa bajo el programa IMMEX en México, decida no optar por el beneficio de la certificación, estas también podrán no pagar el impuesto al valor agregado por importación de mercancías bajo el régimen temporal, al momento de la introducción de estas al país, mediante la garantía o fianza del interés fiscal a través de una carta de crédito.

Con respecto a esta garantía o fianza, las RGCE para 2018 en su capítulo 7.4, presentan las bases, así como los tipos de garantía que existen, además de los requisitos y obligaciones, que las empresas con programa IMMEX interesadas por ejercer esta opción, deberán seguir para obtener la autorización por parte de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE), autoridad facultada para emitir la mencionada garantía o fianza.

Es conveniente, en este punto precisar que esta garantía o fianza mediante carta de crédito, como se establece en la regla 7.4.1 de las RGCE para 2018, deberá seguir las bases establecidas en el artículo 141 fracciones I y III del código fiscal de la federación, el cual señala lo siguiente:

Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este código, en alguna de las formas siguientes:

I. Depósitos en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este código.

.....

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora. Congreso de la Unión (2009).

1.7.1 Tipos de garantía o fianza

Existen dos tipos de garantía especificadas en las RGCE para 2018, la garantía revolvente, y la garantía individual; de las cuales las empresas interesadas por ejercer este beneficio fiscal, decidirán la que sea más conveniente según el fin que se persiga. A continuación, se explica en que consiste cada una de estas garantías:

1.7.1.1 Garantía revolvente

Se entiende por garantía revolvente, según lo dispuesto en la regla 7.4.1 fracción I, segundo párrafo de las RGCE para 2018, a lo siguiente:

“Como aquella que garantizará, hasta por el monto previamente estimado y otorgado por una institución afianzadora o de crédito, las obligaciones que surjan respecto del pago del IVA e IEPS derivado de las importaciones que realicen durante un periodo de 12 meses, administrando el monto de las contribuciones garantizadas en función de que se acredite el retorno o el destino de las mercancías de conformidad con el régimen aduanero al cual se encuentren sujetas.”

Servicio de Administración Tributaria (2017)

Además de lo anterior, también es de destacar que este tipo de garantía tendrá una vigencia de 12 meses, a diferencia de la certificación en la cual dependiendo el rubro para el que se aplique, podrá tener una vigencia de 1, 2 o hasta 3 años.

1.7.1.2 Garantía individual

Por otro lado, el segundo tipo de garantía que se establece en las RGCE para 2018, es la garantía de bienes de activo fijo o garantía individual, esta se encuentra estipulada en la regla 7.4.7, la cual señala que:

“Tratándose de bienes de activo fijo destinados a los regímenes aduaneros señalados en la regla 7.4.1., primer párrafo, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, a través de los medios establecidos en la regla antes citada, siempre que ofrezcan una garantía con una vigencia de 12 a 24 meses, respecto de dichas mercancías, de conformidad con el régimen aduanero al cual se encuentren sujetas” Servicio de Administración Tributaria (2017)

A este respecto, Méndez (2018), ofrece una interpretación de la regla mencionada, y define la garantía individual de la siguiente manera:

“Los activos fijos (maquinaria y equipo) que se introduzcan a través de programas de diferimiento de aranceles son susceptibles de garantizar el interés fiscal, sin embargo, deberá realizarse de manera individual con una vigencia no menor a 1 o 2 años, misma que deberá estar activa hasta que se realice el retorno de las mismas o se asigne un régimen aduanero definitivo” Méndez (2018, p. 415)

1.7.2 Requisitos para la aceptación de la garantía

Al igual que la certificación, las empresas que ejerzan la opción de la garantía o fianza del interés fiscal, deberán cumplir con los requisitos que se señalan en la regla 7.4.2 de las RGCE para 2018, los cuales se enumeran a continuación:

- I.** Presentar a través de la Ventanilla Digital, solicitud de aceptación de garantía mediante la “Formato Único de Garantías en materia de IVA e IEPS” anexando la póliza de fianza o carta de crédito.

- II.** Estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras de la solicitante y haber autorizado al SAT hacer pública la opinión positiva sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales en términos de la regla 2.1.27., de la RMF.
- III.** No encontrarse al momento de ingresar la solicitud en el listado de empresas publicadas por el SAT, en términos de los artículos 69 con excepción de lo dispuesto en las fracciones II y VI y 69-B, tercer párrafo del CFF.
- IV.** Contar con certificados de sellos digitales vigentes y no se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el artículo 17-H, fracción X del CFF, durante los últimos 12 meses.
- V.** Contar con el programa o autorización vigente para poder destinar mercancía al amparo de los regímenes señalados en los artículos 28-A, primer párrafo de la Ley del IVA y 15-A, primer párrafo de la Ley del IEPS.
- VI.** Contar con correo electrónico actualizado para efectos del Buzón Tributario.
- VII.** Llevar la contabilidad en medios electrónicos e ingresarla mensualmente de conformidad con el artículo 28, fracciones III y IV del CFF y las reglas 2.8.1.6 y 2.8.1.7 de la RMF. Servicio de Administración Tributaria (2017)

1.8 Control de cuentas de crédito y garantías o anexo 31

Finalmente, para concluir con el apartado de los beneficios fiscales referentes a la certificación y la garantía o fianza del interés fiscal. Una de las obligaciones de mayor trascendencia para ambos beneficios señalada en las RGCE para 2018, y que las empresas deberán cumplir, es el llamado sistema de control de cuentas de crédito y garantías (SCCCyG), o comúnmente

conocido como anexo 31. Este sistema, encuentra su definición, en la sección de acrónimos de las reglas generales de comercio exterior para 2018. La cual se señala como sigue:

“SCCCyG. Sistema de Control Cuentas de Créditos y Garantías, sistema a través del cual el SAT controla y vigila los saldos de las importaciones temporales no retornados sujetos al beneficio del esquema de certificación y garantías establecidos en los artículos 28-A de la ley del IVA y el 15-A de la ley del IEPS, el cual permite al SAT llevar un estado de cuenta por contribuyente de sus créditos y garantías (activos e inactivos)” Servicio de Administración Tributaria (2017).

De la definición anterior se puede concluir, que este sistema o anexo 31, es el enlace entre la autoridad hacendaria en este caso el SAT y los contribuyentes, los cuales para este tema representan las empresas con programa IMMEX que opten por alguno de los beneficios fiscales para evitar el pago del IVA por importación temporal. En donde, la autoridad, determinará el valor del crédito que los contribuyentes le deben, en base a la información relacionada a las importaciones y exportaciones que se realicen en determinados periodos de tiempo.

1.9 Estudios previos

Considerando que el tema de la industria maquiladora en el país, así como los programas de fomento a las exportaciones, implementados por diferentes administraciones en la historia de México, son temas de amplio estudio, se presenta la tabla # 9 conteniendo algunos de estos estudios previos, en referencia al tema de esta investigación.

Tabla 9 Estudios previos en IVA				
Identificación	Objetivo General	Categorías/ Variables	Instrumentos Recolección de la Información	Resultados
Cuellar, D., Zamora, F. (2014). México: 2014 tax reform rules for Maquiladoras (IMMEX) are	Informar sobre la decisión del gobierno mexicano de promulgar nuevas reglas que relajaran la	Leyes relacionadas con impuestos. Reforma Fiscal	Estudio bibliográfico de las disposiciones legales.	Las maquiladoras deben revisar las reglas mencionadas en el artículo, para determinar las

relaxed. <i>International Tax Review</i> , 25 (1), 48.	aplicación de la reforma tributaria de 2014 en la industria maquiladora.	Industria de ensamblaje extranjera. Extensión de impuestos, legislación y leyes.		consecuencias impositivas aplicables caso por caso.
León, S., Lujan, F. (2014). Implications for maquiladoras of the 2014 Mexican tax reform. <i>International Tax Review</i> , 25 (3), 2.	Explorar como la iniciativa de reforma tributaria de 2014 limita los incentivos fiscales e impone nuevas cargas administrativas al sector maquilador.	Incentivos Fiscales. Reforma Fiscal. Industria de ensamble extranjera. Inversión extranjera.	Estudio bibliográfico de las disposiciones legales.	La reforma de 2014 tiene nuevos cambios para las maquiladoras en materia de Impuesto Sobre la Renta, y en Impuesto al Valor Agregado.
Naranjo, M.G., Ruiz, M. (2015). El entorno fiscal de las empresas del programa IMMEX. <i>Ra Ximhai</i> , 10(4). 335-353.	Analizar los beneficios fiscales de las empresas incorporadas al programa IMMEX respecto de su ubicación, personal, remuneraciones pagadas, aportaciones de seguridad social, días y horas trabajadas.	Operaciones de maquila, Estímulos fiscales y maquila.	Revisión de diferentes disposiciones legales; así como datos estadísticos. Estudio de nivel descriptivo. Se utiliza el método histórico. Se utiliza el método inductivo-deductivo.	Las reformas fiscales han beneficiado a las empresas maquiladoras del programa IMMEX.
Anónimo. (2015). Beneficios para las empresas con programas IMMEX que cuentan con certificación en materia de IVA y IEPS. <i>Practica Fiscal</i> , 766, 11-16.	Exponer los beneficios, que tienen las empresas con la nueva figura de la certificación en materia de IVA y IEPS, y señalar los requisitos de las mismas.	Maquiladora. Reforma Fiscal. Certificación IVA	Revisión de diferentes disposiciones legales	Las empresas IMMEX, deberán obtener una certificación para poder gozar de los beneficios en materia de IVA y IEPS.
Hernández, J.P. (2014) Nuevo Régimen fiscal para maquiladoras. <i>Fisco Actualidades</i> , 2014(15), 3-12.	Exponer los aspectos más relevantes del nuevo régimen fiscal de las empresas IMMEX, con base en las disposiciones	Reforma fiscal. Maquiladora.	Estudio bibliográfico de las disposiciones legales.	Debido a la reforma fiscal, las empresas IMMEX deberán llevar a cabo un análisis del impacto fiscal, y en su caso evaluar

	fiscales a partir de 2014.			modificaciones a su actual estructura de operaciones.
Padilla, J., & Ríos A. (2016). <i>Programa para la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX): un beneficio fiscal comparado con otros países.</i> (Tesina de Especialidad). Universidad Nacional Autónoma de México, México.	Comparar los beneficios que otorgan los diversos sistemas para la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación para los importadores y exportadores con los sistemas de los países de Estados Unidos e Inglaterra.	Maquiladora. Beneficios Fiscales. Impuesto al Valor Agregado.	Estudio descriptivo. Comparativo con legislaciones internacionales.	México aún cuenta con deficiencias en apoyo a las empresas del sector maquiladora, con respecto a los otros países del estudio.

Cuellar & Zamora (2014). México: 2014 tax reform rules for Maquiladoras (IMMEX) are relaxed. Estos autores, presentan un análisis acerca de la reforma fiscal ocurrida en 2013, la cual implica cambios fiscales que afectan a las empresas beneficiadas por el programa IMMEX en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, a partir de 2014. Los autores, concluyen que es importante, que las empresas, deberán revisar los cambios hechos a la ley por el gobierno mexicano, para determinar los cambios de carácter impositivo que aplique para su caso.

De igual manera los autores León & Lujan (2014). Implications for maquiladoras of the 2014 Mexican tax reform. En su artículo, exploran como la reforma tributaria de 2014 en el país, limitó los incentivos fiscales para las empresas maquiladoras, y además impuso nuevas cargas administrativas para las mismas. Además, el artículo explica los cambios producidos por dicha

reforma, esto en materia de impuesto sobre la renta, impuesto especial sobre producción y servicios, así como impuesto al valor agregado tema central de la presente investigación.

Asimismo, Naranjo & Ruiz (2015). El entorno fiscal de las empresas del programa IMMEX. *Ra Ximhai*, 10. Estos autores al igual que el anterior, describen en su trabajo los cambios sufridos a las leyes del impuesto sobre la renta y al valor agregado en el año de 2013; pero además de esto su estudio aporta datos de carácter estadístico y comparativo, ya que él se incluyen además datos geográficos y de empleo de las empresas IMMEX.

En el artículo Beneficios para las empresas con programas IMMEX que cuentan con certificación en materia de IVA y IEPS (2015) de autor desconocido, este aborda los cambios que se presentan en la ley del impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, las cuales afectan directamente a las empresas con programa IMMEX, que deberán tramitar la certificación en materia de IVA/IEPS, para así poder contar con el beneficio del crédito fiscal para no pagar los impuestos en materia de importación temporal de IVA y en algunos casos IEPS. Dicho artículo, también explica los cambios a las reglas de carácter general en materia de comercio exterior (RGCE) para 2014, donde se detallan todos los requisitos y las obligaciones que las empresas IMMEX deberán cumplir, para obtener dicha certificación.

Del mismo modo, Hernández (2014) Nuevo Régimen fiscal para maquiladoras. Este autor, en su investigación toca el tema de la presente investigación, en su tiempo novedoso, y nos da una explicación detallada de la reforma que sufrió la ley del impuesto sobre la renta y la ley del impuesto al valor agregado, las cuales afectó de manera directa a las empresas bajo el programa de fomento de la industria manufacturera maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX).

Por último, Padilla & Ríos (2016). *Programa para la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX): un beneficio fiscal comparado con otros países*. Este es un trabajo de tesis, el cual se escogió para este trabajo de investigación por contener información de relevancia respecto al programa IMMEX, además de brindar al tema un enfoque comparado internacional del tema.

Capítulo II: Metodología

En el presente capítulo se define la manera en que la investigación será realizada, a través de la descripción y la definición de diferentes puntos del proceso metodológico utilizado, como los son: el tipo de investigación que se está desarrollando, las variables dependientes e independientes de la misma, así como la delimitación de la investigación, en tiempo, espacio y demografía; además se presenta el instrumento de recolección de datos usado para la obtención de información.

2.1 Enfoque de investigación

La presente investigación tiene un enfoque cuantitativo, esto debido a que, en el desarrollo de los resultados de esta investigación, se utilizan datos numéricos emanados de los estados financieros de una entidad determinada. Con los cuales se pretende comprobar el efecto financiero para la empresa sujeto de estudio de esta investigación, el optar por alguno de los beneficios fiscales en materia de impuesto al valor agregado, tema central de este estudio terminal. Al respecto, Bernal (2016) señala, que el objetivo de la investigación cuantitativa es la medición y la generalización de resultados.

Además de lo anterior, Hernández et al. (2010), exponen como una de las características de este enfoque, el que a través de este, se intenta explicar y predecir los fenómenos investigados,

buscando regularidades y relaciones causales entre elementos. Esto significa que la meta principal es la construcción y demostración de teorías.

2.2 Paradigma de investigación

El paradigma al que se apega la presente investigación, es un paradigma de tipo positivista con un enfoque objetivo, en este sentido Hernández et al. (2010, p.11) señalan que, en la realidad a estudiar del enfoque cualitativo existe una realidad objetiva única. Además de lo anterior Bernal (2016) señala también que el positivismo de las ciencias sociales está dado por la capacidad de las mismas para acomodarse al paradigma de las ciencias naturales (físico-matemático).

2.3 Método de investigación

El método de investigación aplicado en el presente trabajo terminal es un método deductivo, ya que como lo señala Hernández et al. (2010), se comienza con una teoría y de esta se derivan expresiones lógicas denominadas “hipótesis” que se pondrán a prueba.

2.4 Diseño de la investigación

Con respecto a este tema, la investigación tiene un diseño no experimental, transversal, descriptivo, conceptos que se sustentan a continuación.

Es de diseño no experimental, como lo señala Hernández et al. (2010), en la investigación no experimental se observan fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para posteriormente analizarlos.

Además de lo anterior, la investigación también tiene un diseño descriptivo, esto de acuerdo a Cerda (1998) como se citó en Bernal (2016, p. 143) señala que una de las funciones principales de la investigación descriptiva es la capacidad para seleccionar las características

fundamentales del objeto de estudio y su descripción detallada de las partes, categorías o clases de ese objeto. Asimismo, Bernal (2016, p.144), también refiere que este diseño de investigación descriptiva, se soporta principalmente en técnicas como la encuesta, la entrevista, la observación y la revisión documental, lo cual, para el caso particular de la presente investigación, este último será el instrumento de recolección de datos utilizado.

Por último, la investigación tiene un diseño transversal, como lo señala del mismo modo Bernal (2016, p. 145) los estudios cuando la información del objeto de estudio se obtiene una única vez en un momento dado.

2.4.1 Tipo de investigación

El método de estudio aplicado a la presente investigación es un estudio de caso, como señala Bernal (2016) el objetivo principal de un estudio de caso, es estudiar en profundidad o en detalle una unidad de análisis específica, tomada de un universo poblacional, el cual para el caso particular de esta investigación será una empresa. De igual forma el mismo autor, Bernal (2016) define al estudio de caso de la siguiente manera:

Es un procedimiento metodológico para estudiar en profundidad y en detalle una unidad de análisis dentro de un universo poblacional a partir de un tema de interés del investigador, al ser estos temas relevantes, al ser estos temas relevantes los que guían el estudio.

2.4.2 Variables de investigación

Las variables de estudio de la presente investigación son las siguientes, como variable independiente: el impuesto al valor agregado (IVA) por importación temporal. Y como variables dependientes las siguientes dos: en primer término, la certificación en materia de IVA y IEPS, y como segunda variable la garantía o fianza del interés fiscal.

2.4.3 Modelación de variables

Con respecto a la modelación de variables de la presente investigación, se presenta la tabla #10 la cual es la representación de las variables independiente y dependientes expuestas en el apartado anterior.

Tabla 10 Modelación de Variables		
Variable Tipo	Definición Operacional	Indicadores
Independiente		
IVA por importación temporal	Impuesto que deben pagar las empresas IMMEX al ingresar bienes de manera temporal al país.	Flujo de efectivo
Dependiente		
1) Certificación IVA	Ofrece un crédito fiscal del 100% por el valor del IVA por importación temporal para las empresas IMMEX.	Flujo de efectivo
2)Garantía o Fianza IVA	Permite afianzar el IVA por importación temporal de una empresa IMMEX un valor base, que será revolvente.	Flujo de efectivo

Fuente: Elaboración propia.

2.4.4 Congruencia del planteamiento

En este punto, la figura 7 representa la matriz de congruencia, donde se ilustra, el título de la investigación, y la relación entre el objetivo general y los objetivos específicos, plateados en el capítulo de introducción, además de las preguntas de investigación.

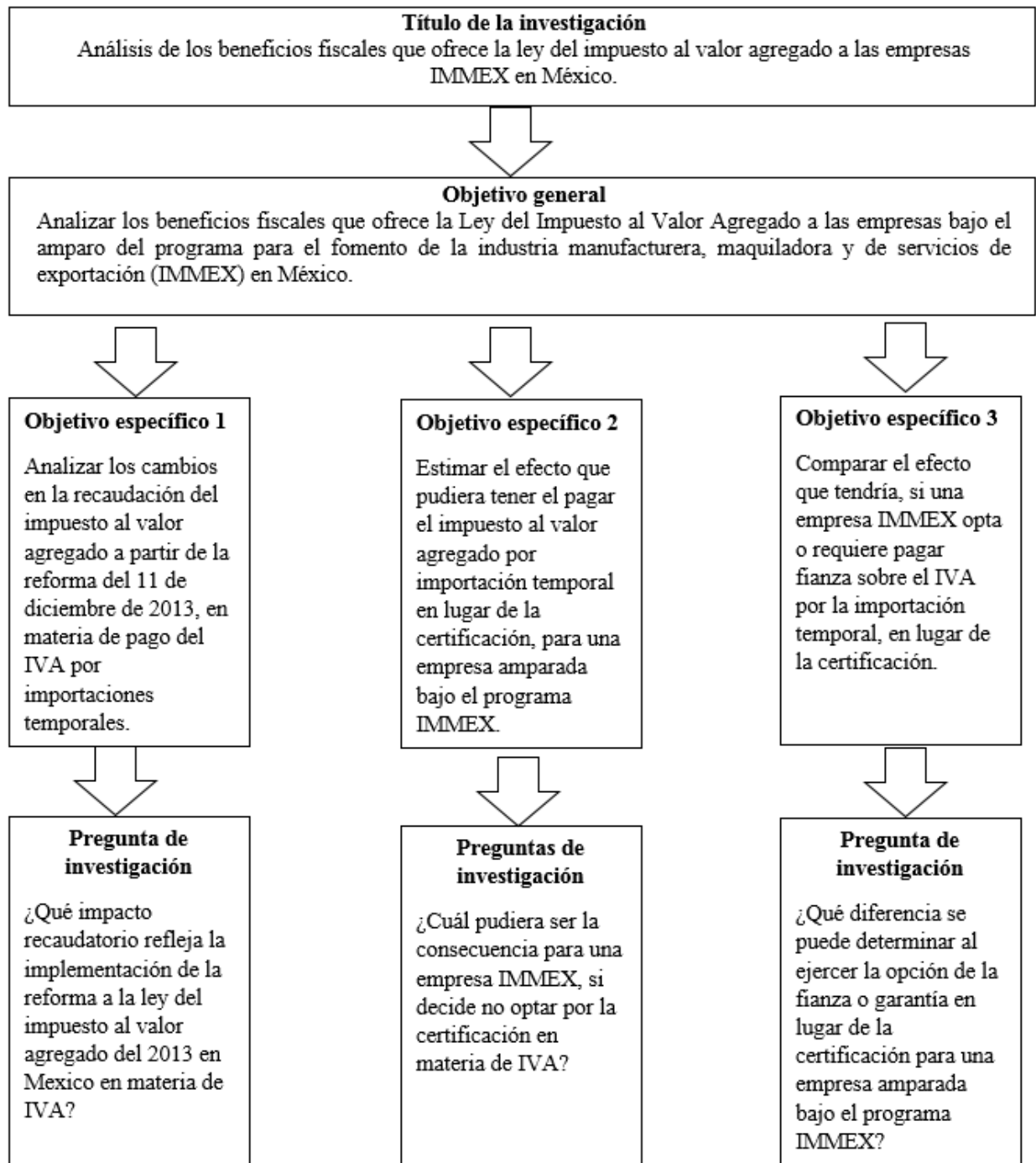


Figura 7 Matriz de congruencia. Fuente: Elaboración propia

2.5 Delimitación

La delimitación de la investigación centrará su enfoque en las empresas bajo el amparo del programa para el fomento de la industria maquiladora manufacturera y de servicios de exportación (IMMEX), empresas del sector manufacturo en territorio nacional que encuadren en alguno de los siguientes tipos de empresas IMMEX: Controladora de Empresas, Industrial, Servicios, Albergue, Terciarización.

2.5.1 Delimitación de la investigación espacial

El enfoque de la investigación es México, por lo que la delimitación espacial de la presente investigación, será el territorio nacional de México.

2.5.2 Delimitación de la investigación temporal

En lo que respecta al periodo de tiempo que abarcará la presente investigación, esta comprende desde el año 2013 a 2018, por ser este el periodo en que ocurre la reforma a la ley del impuesto al valor agregado, cambios que son eje central de esta investigación, y hasta fecha presente.

2.5.3 Delimitación de la investigación demográfica

Considerando que la delimitación espacial de la investigación es en territorio nacional, de igual forma, la delimitación demográfica es las empresas que tengan un programa IMMEX en el país. De acuerdo con datos estadísticos mensuales presentados en la página del Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación A.C. (INDEX), en México a julio de 2018 existen un total de 6,203 establecimientos con programa IMMEX.

2.6 Sujetos de estudio

La presente investigación tiene como sujeto de estudio a una empresa manufacturera ubicada en la ciudad de Ensenada Baja California, beneficiaria del programa IMMEX, la cual se dedica a la elaboración de un componente automotriz eléctrico utilizado en los vehículos de tipo pick-up, empresa que importa de manera temporal materiales eléctricos de los Estados Unidos de América, para su procesamiento y posterior retorno a su país de origen a través de la exportación de dichos componentes eléctricos.

2.7 Instrumento de recolección de datos

Dicho lo anterior, la recolección de datos de la presente investigación, son obtenidos principalmente de los estados financieros de la empresa señalada como objeto de estudio en el apartado anterior. Así como también, una parte de estos provendrán de los datos estadísticos proporcionados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), además de la Administración General de Aduanas (AGA).

Capítulo III: Resultados

En el presente capítulo se muestran los resultados de esta investigación, en base a los objetivos planteados, así como a las preguntas de investigación también formuladas. Los resultados fueron obtenidos de dos fuentes principalmente, una parte se obtuvo de las estadísticas en materia recaudatoria del Servicio de Administración Tributaria, así como de la Administración General de Aduanas de México (AGA), igualmente otra parte de los resultados, se obtuvieron por parte de la información financiera de la empresa manufacturera señalada como sujeto de estudio en el apartado de metodología del presente trabajo.

3.1 Resultados de la investigación

Dicho lo anterior, en primer lugar se obtuvo la siguiente información respecto a la recaudación del impuesto al valor agregado en un periodo de 6 años, a partir de la reforma de la LIVA en 2013 y hasta 2018, reforma que grava la importación temporal de bienes a una tasa del 16%, como se muestra en la tabla #11, la recaudación que percibió la Administración General de Aduanas de México (AGA), tuvo un incremento drástico en el año 2015, esto debido a que es en este año cuando entra en vigor la aplicación de la reforma a la LIVA, y las empresas amparadas bajo el programa IMMEX de no contar con una certificación en materia de IVA/IEPS o en su caso afianzar el pago dicho impuesto, deben de pagar el impuesto al valor agregado por la importación temporal de bienes a una tasa del 16%.

Tabla 11 Recaudación de la AGA 2013-2018

Año	IVA	Otros Impuestos	Recaudación Total	% IVA	% Variación con respecto del año anterior
2013	295,699.97	37,128.22	332,828.19	88.84	
2014	328,706.09	43,610.40	372,316.49	88.28	+ 11.86
2015	496,105.19	177,676.13	673,781.32	73.63	+ 80.97
2016	569,033.66	218,516.66	787,550.32	72.25	+ 16.88
2017	628,278.78	217,015.29	845,294.07	74.32	+ 7.33

2018	712,807.04	236,900.06	949,707.10	75.05	+ 12.35
------	------------	------------	------------	-------	---------

Fuente: Elaboración propia, con datos de AGA (2019).

De la información anterior, obtenemos la figura 8 donde se ilustra el incremento en captación de impuestos que obtuvo la AGA por el periodo mencionado, en color naranja se ilustra el total de los impuestos recaudados por esta dependencia; y en gris se encuentra el total de la recaudación solo por concepto de IVA. Como se puede observar el incremento en la captación del impuesto resulta de un 285% en un periodo de cinco años.

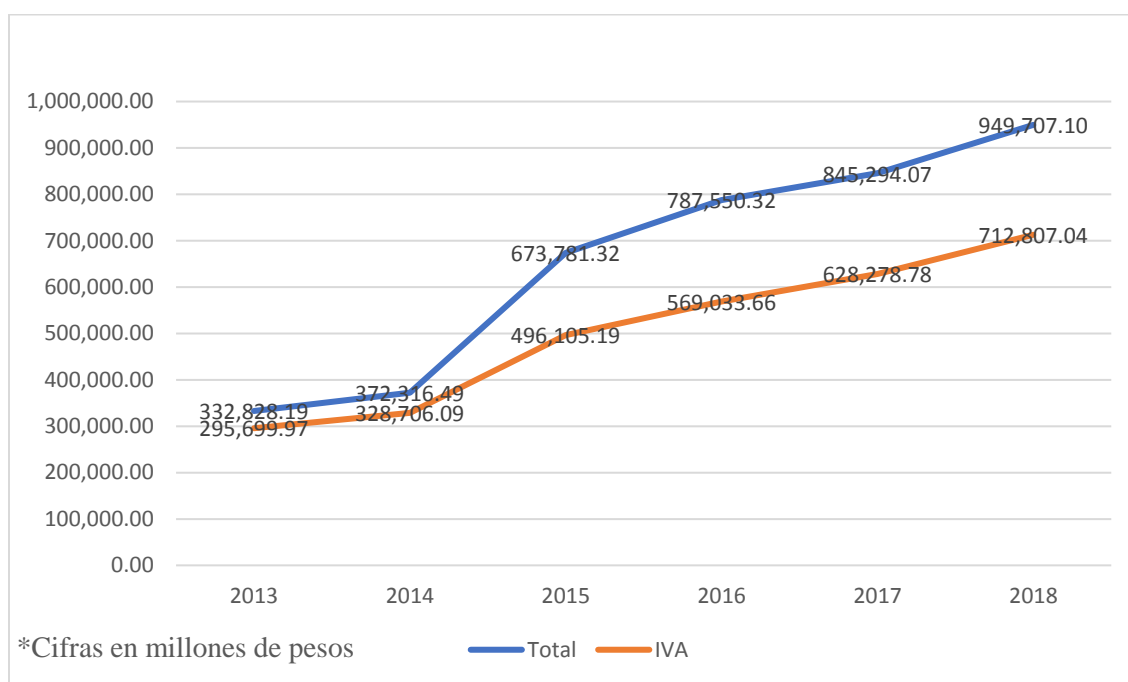


Figura 8 Recaudación total de IVA periodo 2013-2018 Fuente: Elaboración propia, con datos de AGA (2019).

Como resultado de una mayor captación del impuesto al valor agregado por parte de la AGA, la contribución que esta recaudación aportó al total de los ingresos tributarios nacional por concepto de IVA también se vio incrementado considerablemente, así lo demuestra la tabla 12

donde también se aprecia un notable incremento en el total recaudado por concepto de IVA, por el mismo periodo de tiempo mencionado en la tabla anterior del 2013 al 2018.

Tabla 12 Aporte AGA a la recaudación nacional de IVA 2013-2018

Año	IVA por importación recaudados por la AGA	Total de ingresos por concepto de IVA	% de participación
2013	295.7	922.22	32.06
2014	328.71	1,037.47	31.68
2015	496.11	1,205.55	41.15
2016	569.03	1,345.17	42.30
2017	628.28	1,503.49	41.79
2018	712.81	1,649.00	43.23

**Cifras en millones de pesos. Fuente: Elaboración propia, con datos de AGA y SAT

(2019).

Ahora bien, la empresa objeto de estudio de esta investigación la cual, a raíz de la reforma a la ley del IVA de 2013, opta por no ejercer ninguno de los beneficios fiscales en materia de impuesto al valor agregado, incluidos en el artículo 28-A de la LIVA por lo que, desde la entrada en vigor de los cambios a la ley a la fecha, la empresa ha efectuado la erogación del impuesto por la importación temporal en su mayoría de materia prima para la elaboración de sus productos. Lo que ha ocasionado que el flujo de efectivo de esta se vea afectado; aunado a lo anterior se suma el tiempo que la empresa tiene que esperar para poder recuperar esta erogación de efectivo por medio de la opción de la devolución, que de acuerdo con el fundamento legal del artículo 22 del código fiscal de la federación es de más de cuarenta días hábiles, para que la autoridad hacendaria devuelva un saldo a favor. En este sentido, las cifras que se manejan a continuación, pertenecen a la empresa objeto de estudio por el periodo de 2018.

En primera instancia, las siguientes son las cifras que la empresa erogó por concepto de impuesto al valor agregado por importación, así como también el IVA por gastos nacionales, que la empresa tiene como acreditable en el periodo 2018.

Tabla 13 Erogaciones de IVA 2018			
Mes	IVA por importación	IVA acreditable nacional	Total IVA
Enero	10,965.00	3,481.22	14,446.22
Febrero	10,109.00	3,896.21	14,000.21
Marzo	12,202.00	14,265.23	26,467.23
Abril	14,053.00	13,031.66	27,084.66
Mayo	33,312.00	15,395.20	48,707.20
Junio	29,416.00	16,220.87	45,636.87
Julio	15,103.00	14,626.26	29,729.26
Agosto	19,222.00	14,700.07	33,922.07
Septiembre	21,503.00	15,808.98	37,311.98
Octubre	28,801.00	16,798.99	45,599.99
Noviembre	31,754.00	15,810.70	47,564.70
Diciembre	20,759.00	2,639.35	23,398.35
Total	247,199.00	146,674.74	393,868.74

Fuente: Elaboración propia.

De los montos anteriores, se muestra la figura 9 donde se aprecia el peso que tiene para la empresa la erogación del impuesto al valor agregado por importación de bienes de manera temporal, en comparación con la erogación del mismo impuesto, que efectúa por concepto de gastos nacionales los cuales le generan un impuesto acreditable.

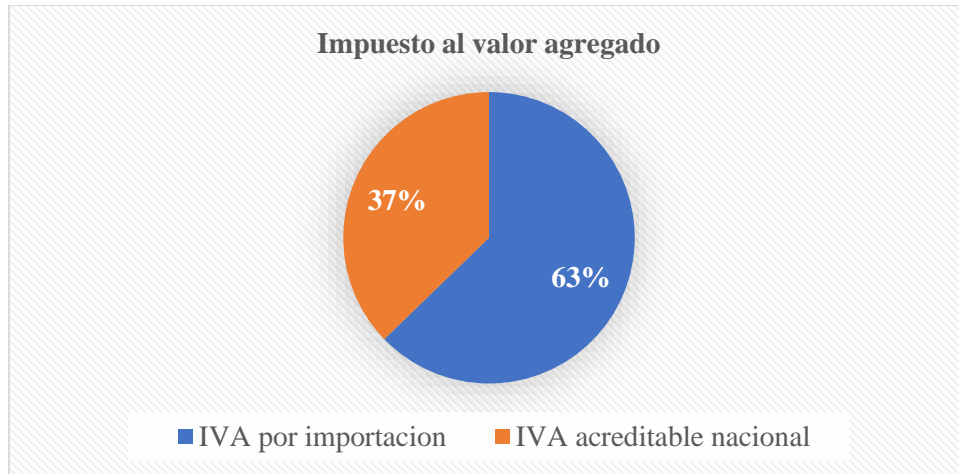


Figura 9 Erogación de IVA Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, en base a las cifras proporcionadas del pago del impuesto al valor agregado por la importación de bienes correspondientes al periodo 2018 de la empresa sujeto de estudio de esta investigación; se presenta la siguiente propuesta de fianza o garantía de tipo revolvente, que tendría efectos para el periodo 2019.

El proceso de cálculo del monto de la fianza se encuentra disponible en la página del Servicio de Administración Tributaria con una herramienta habilitada para determinar el monto que una empresa deberá afianzar, esto en base al IVA por importaciones temporales causado anual, así como el tiempo de descarga de las mismas. Para el caso de la empresa sujeto de estudio, la determinación es la siguiente:

Tabla 14 Cálculo de la garantía revolvente		
	Descripción	Valor
VAI	Valor anual de las importaciones	1,544,993
CCA	Contribuciones causadas en el año	247,199
PRM	Plazo de retorno (en días)	30
MGP	Monto a garantizar del periodo	20,318

Fuente: Elaboración propia.

Formula:

$$\text{MGP} = \frac{\text{CCA}}{365} * \text{PRM}$$

Resultado:

Tabla 15 Cálculo para determinar el monto a garantizar			
	Descripción		Valor
VAI	Importaciones 2018		1,544,993
CCA	IVA	16%	247,199
	Días año		365
PRM	Plazo de retorno		30
	Impuesto Diario		677
	Impuesto días de descargo		20,318
MGP	Monto a garantizar del periodo		20,318

Fuente: Elaboración propia.

Por consiguiente, de la determinación anterior se obtiene que la empresa pudiera obtener una fianza con una institución afianzadora autorizada por la autoridad, y garantizar el interés fiscal en base a \$20,318.00 pesos. Esto en lugar de efectuar las erogaciones del impuesto al valor agregado por concepto de importación temporal, haciendo mención que la fianza tiene una vigencia de un año, por lo que la empresa no se vería en la necesidad de efectuar la erogación del impuesto cada vez que requiera importar materiales de manera temporal al país.

Ahora bien, de los resultados anteriores obtenemos la siguiente comparación, la empresa por el periodo de 2018 efectuó la erogación real del impuesto al valor agregado por la importación temporal de bienes por un total de \$82,058.00 pesos, primordialmente materia prima, que después de ser procesada fue retornada al extranjero mediante la debida exportación. Esta erogación representa un costo financiero adicional para la empresa, lo anterior se puede ilustrar en la tabla 16 y 17 conteniendo en la primera, las cifras que obtuvo la empresa en su estado de resultados por el ejercicio de 2018, y en la siguiente el total de gastos de manera mensual.

Tabla 16 Estado de Resultados Ejercicio 2018

Total	
Ingresos	
Ingresos	3,637,894
Devoluciones, descuentos o bonificaciones	0
Otros ingresos	0
Suma Ingresos	3,637,894
Egresos	
Gastos	
Gastos generales	944,261
Gastos de venta	0
Gastos de administración	2,243,266
Total gastos	3,187,526
Gastos financieros	10,415
Productos financieros	0
Otros gastos	0
Otros productos	0
Total resultado integral	10,415
Suma Egresos	3,197,941
Utilidad o (perdida)	439,953

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 17 Comparativo porcentual del total de IVA respecto de los gastos totales

Mes	IVA por importación	Impuesto en devolución meses anteriores	IVA efectivamente pagado 2018	IVA acreditable nacional	Total IVA	Gastos totales	%
Enero	10,965.00	0.00	10,965.00	3,481.22	14,446.22	271,043.00	5.33
Febrero	10,109.00	0.00	10,109.00	3,896.21	14,005.21	168,318.00	8.32
Marzo	12,202.00	0.00	12,202.00	14,265.23	26,467.23	312,571.00	8.47
Abril	14,053.00	-10,965.00	3,088.00	13,031.66	16,119.66	230,112.00	7.01
Mayo	33,312.00	-10,109.00	23,203.00	15,395.20	38,598.20	313,360.00	12.32
Junio	29,416.00	-12,202.00	17,214.00	16,220.87	33,434.87	250,569.00	13.34
Julio	15,103.00	-14,053.00	1,050.00	14,626.26	15,676.26	280,954.00	5.58
Agosto	19,222.00	-19,222.00	0.00	14,700.07	14,700.07	289,326.00	5.08
Septiembre	21,503.00	-21,503.00	0.00	15,808.98	15,808.98	258,165.00	6.12
Octubre	28,801.00	-28,801.00	0.00	16,798.99	16,798.99	261,849.00	6.42
Noviembre	31,754.00	-27,527.00	4,227.00	15,810.70	20,037.70	322,162.00	6.22
Diciembre	20,759.00	0.00	0.00	2,639.35	2,639.35	229,097.00	1.15

Total	247,199.00	-	82,058.00	146,674.74	228,732.74	3,187,526.00	7.18
--------------	-------------------	----------	------------------	-------------------	-------------------	---------------------	-------------

Fuente: Elaboración propia.

De esta última tabla #17 se observa claramente como la erogación efectiva del IVA por importación sumado al IVA por gastos nacionales, representa un porcentaje promedio del 7% de los gastos totales en los que incurre normalmente la empresa en un año. Lo que impacta en la operación en cuanto a su flujo de efectivo al tener que efectuar el desembolso de este dinero destinado para esta partida, lo cual resulta en una pérdida de competitividad para la empresa.

En cambio, si la empresa hubiera optado por ejercer la opción de la certificación en materia de IVA y IEPS señalada en el artículo 28-A de la LIVA, esta no hubiese tenido que pagar el mencionado impuesto, ya que el beneficio de la certificación en materia de IVA y IEPS es contar con un crédito fiscal, equivalente al 100% por el impuesto causado en la importación temporal de bienes. Por último, el otro beneficio fiscal señalado en el último párrafo del citado artículo el de la garantía o fianza del interés fiscal, otorgaría a la empresa obtener una fianza por \$20,318.00 pesos, monto con el cual dicha empresa podría trabajar por el periodo de un año.

Tabla 18 Comparativo certificación IVA/IEPS y Fianza o garantía

IVA por importación temporal causado efectivamente pagado por el periodo 2018	IVA por importación temporal causado efectivamente pagado, contando con la certificación de IVA/IEPS	IVA por importación temporal causado efectivamente pagado, garantizando el impuesto mediante fianza revolvente
\$82,058.00	\$0.00	\$20,318.00

Fuente: Elaboración propia.

De esta manera, con este comparativo queda claro que el no optar por alguno de los beneficios en materia de impuesto al valor agregado enmarcados en la reforma de la LIVA 2013, representa para las empresas, y en este caso en particular para la empresa estudio de caso de esta investigación un perjuicio directo que impacta el flujo de efectivo de las operaciones normales, al mismo tiempo que decrece la competitividad de estas.

Capítulo IV: Análisis de Resultados y Discusión

En el presente capítulo se comparan los hallazgos de la investigación con los de otros autores, se responden a las preguntas de investigación, las cuales fueron elaboradas en base a los objetivos específicos.

4.1 Discusión

La primera pregunta de esta investigación cuestiona ¿Qué impacto recaudatorio refleja la implementación de la reforma a la ley del impuesto al valor agregado del 2013 en México en materia de IVA? Los resultados de la investigación muestran una tendencia de un aumento recaudatorio por parte de la autoridad hacendaria a partir de la entrada en vigor de la reforma fiscal a la ley del impuesto al valor agregado en 2015, ejercicio donde la Administración General de Aduanas tuvo un incremento en la captación del impuesto al valor agregado de 80.97% con respecto del año anterior. Es importante señalar que el congreso de la unión del país, a través de la implementación de una política fiscal la cual incluyó la reforma a la ley del impuesto al valor agregado, sustento la eliminación de la exención a las importaciones temporales, debido a que en el sector de la industria maquiladora y manufacturera del país se detectó un comportamiento de evasión y elusión fiscal con el mencionado impuesto, así lo señala la exposición de motivos de dicho órgano gubernamental presentó el 08 de septiembre de 2013 en la gaceta parlamentaria. Por consiguiente al eliminar la mencionada exención represento una mayor captación monetaria para las arcas del gobierno federal. Al respecto Cárdenas (2017) en su estudio respecto al análisis de la política fiscal en México, señala como definición de política fiscal, como el conjunto de instrumentos y medidas que toma el estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general.

Como puede observarse de la definición anterior, el gobierno federal implementó una política fiscal encaminada a incrementar la recaudación de ingresos, y al mismo tiempo mejorar la fiscalización del sector manufacturero, respecto del pago del IVA por importaciones temporales, la cual ha tenido resultados positivos para el gobierno, no así para el sector manufacturero, esto debido a que las empresas amparadas bajo el programa IMMEX que hasta 2013 importaban bienes, insumos y materia prima exentos de IVA por la importación temporal, a partir de 2015, se vieron obligadas a la erogación de este impuesto y con ello se afectó directamente el flujo de efectivo de estas.

El segundo cuestionamiento de la investigación señala ¿Cuál pudiera ser la consecuencia para una empresa IMMEX, si decide no optar por la certificación en materia de IVA? Como se mencionó al final del cuestionamiento anterior a partir de la entrada en vigor de la reforma fiscal a la ley del IVA en 2014, las empresas manufactureras se sujetaron al pago del IVA por la importación temporal de bienes a una tasa del 16%. Sin embargo, en la LIVA surgió una figura con la cual las empresas podrían gozar de un crédito fiscal del 100% en el pago del impuesto al valor agregado por importación. Dentro de esta óptica, como se mostró en los resultados, la empresa objeto de estudio de esta investigación optó por no ejercer la opción de la certificación y en su lugar pagar el impuesto al momento de la importación de materia prima, utilizada en su proceso productivo. Esta erogación representa un costo financiero para la empresa, y de acuerdo con los datos financieros presentados por el ejercicio 2018, el IVA por importación erogado representó un 7.8% del total de los gastos anuales efectuados por la empresa, gasto significativo considerando el tamaño de la empresa. Además de lo anterior, a partir del ejercicio 2019 la empresa enfrenta un reto de liquidez más, esto con la entrada en vigor de la eliminación de la compensación universal como parte de la Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal

de 2019 (LIF) presentada por el gobierno federal. Como lo señala Palencia (2019) en su artículo acerca del citado tema, ya no se podrá hacer uso de esta facilidad administrativa que permitía al contribuyente con un saldo a favor del IVA compensar o pagar otros impuestos con ese saldo de manera automática y sin previa autorización de la autoridad.

Considerando que, hasta el ejercicio anterior a pesar de que la empresa objeto de estudio erogaba el IVA por importación temporal, esta ejercía la opción de la compensación universal, y de esta manera extinguía obligaciones contra otros impuestos causados de manera mensual. Sin embargo, con la eliminación de esta facilidad administrativa, se añade un nuevo costo financiero lo que representa aún más pérdida de competitividad para la misma, al ver mermado nuevamente su flujo de efectivo. Del mismo modo, otro reto para la empresa es solicitar en devolución ante la autoridad hacendaria el debido saldo a favor de IVA mensual bajo fundamento del artículo 22 del CFF, devolución que en la práctica se puede resolver de manera favorable en el transcurso de por lo menos dos a tres meses, sin contar con posibles requerimientos de información que alarguen aún más el tiempo de devolución o incluso negaciones por parte de la autoridad.

De igual manera Cortés (2019) expresa que las empresas exportadoras que por la naturaleza de su actividad generan saldos a favor de IVA tendrán que destinar parte de su presupuesto al pago de ISR, lo que vendrá a impactar el flujo de efectivo. Esta opinión del autor, queda demostrada con el caso de estudio de esta investigación, puesto que la empresa encuadra en el supuesto planteado, donde financieramente se ve afectada con un pago más de contribuciones que tendrá que cubrir. Se considera que este tipo de políticas fiscales por parte del gobierno federal, persiguen el fin de incrementar la recaudación y la fiscalización, desalientan la inversión extranjera, el comercio exterior y con ello el crecimiento del país.

El último cuestionamiento indica ¿Qué diferencia se puede determinar al ejercer la opción de la fianza o garantía en lugar de la certificación para una empresa amparada bajo el programa IMMEX? Al comparar los resultados obtenidos con el cálculo de la fianza, en base a las cifras del flujo de IVA por importación temporal efectuado por la empresa, se obtuvo la figura 11, donde se aprecia de manera clara, la diferencia en efectivo, que la empresa tendría que pagar a una afianzadora autorizada por la autoridad, en el supuesto de optar por el beneficio de la garantía o fianza, y es que al elegir esta opción representaría aproximadamente solo el 8% del gasto que efectuó durante el periodo 2018, con lo cual la empresa se beneficiaría de un ahorro de \$60,000.00 pesos anuales.

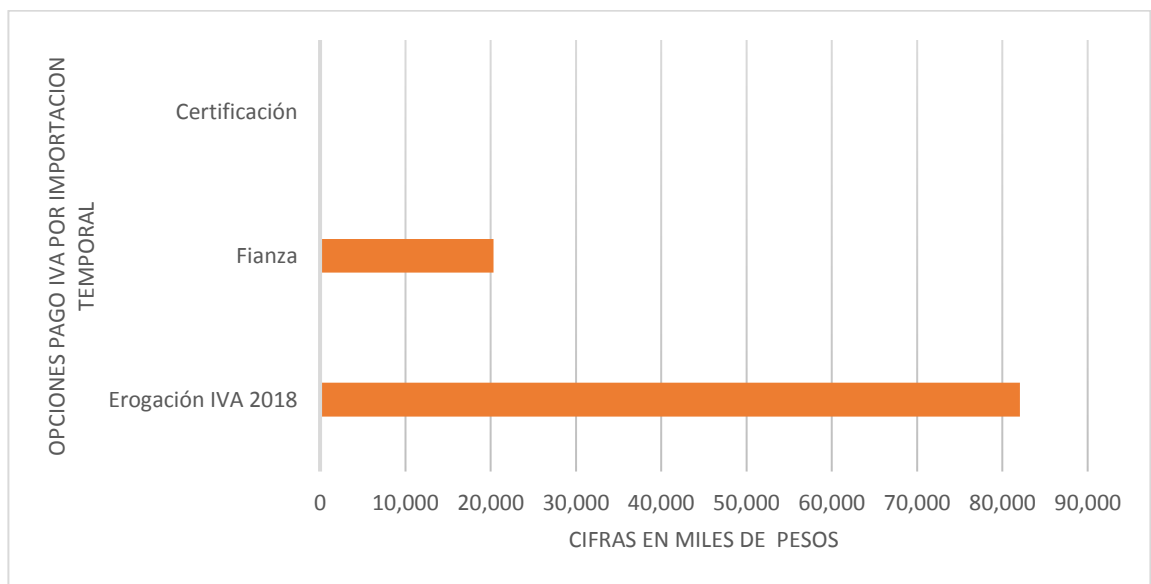


Figura 10 Resultados comparativos certificación vs fianza. Fuente: Elaboración propia.

Es evidente que la opción que más beneficio aporta en general a las empresas IMMEX en México, y en particular a la empresa objeto de estudio de esta investigación es la de la certificación, debido a que con esta opción se evita como lo señala el autor el desembolso del pago del IVA por importación, lo que se traduce en un ahorro monetario para las empresas.

Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones

En este último capítulo se presentan las recomendaciones para la empresa objeto de estudio en este trabajo terminal, así como también se presentan las conclusiones al mismo, además de las limitaciones de la investigación.

5.1 Conclusiones

La reforma fiscal en México del año 2014 concebida por la administración pasada, produjo grandes cambios a las leyes en materia de impuesto sobre la renta, en impuesto al valor agregado, y sobre impuesto especial sobre producción y servicios por mencionar algunos, dicha reforma se consideró tener fines ampliamente recaudatorios, por la creación de nuevos impuestos, cambios de tasas, así como eliminación de exenciones enmarcados en ella; con lo cual se afectó a la mayoría de los sectores económicos del país.

Uno de estos cambios trascendentales señalados en la reforma a la ley de impuesto al valor agregado, es la homologación de la tasa preferencia del 11% que operaba en la zona fronteriza al 16% con el resto del país; además de la eliminación de preferencias a empresas IMMEX. Este último punto, parte medular de esta investigación, al considerar que este sector económico de las empresas manufactureras es de gran relevancia para la economía nacional, debido al aporte que estas tienen en diversas áreas, en primera instancia la inversión extranjera directa (IED), ya que estadísticamente un gran porcentaje de la IED que llega al país es para este sector; en segundo lugar, se encuentra la creación de empleos directos e indirectos que generados por las maquiladoras en el país, además de contribuir al comercio exterior de la nación con un gran porcentaje de las cifras de importaciones como de exportaciones anuales. Aunado a lo anterior, cabe mencionar que el país se encuentra ubicado en una zona geográfica privilegiada

por ser vecinos de los Estados Unidos de América, el principal socio comercial del país, además de que uno de los atractivos principales para estas empresas son la mano de obra barata.

Con respecto a la eliminación de preferencias para el sector IMMEX, con estas se refiere para el caso particular de este tema de estudio, a la eliminación de la exención del impuesto al valor agregado por importaciones temporales del cual hasta 2013 gozaban las empresas amparadas bajo un programa IMMEX, medida con la cual se golpea fuertemente a las finanzas de estas empresas, debido a que estas importan gran parte tanto de sus materias primas como de activos fijos al país, para llevar a cabo su proceso productivo y exportarlas en producto terminado. Pero el congreso de la unión, fundamentó la implementación de esta reforma para evitar la evasión y elusión fiscal que existía, por abusos por parte de empresas IMMEX que importaban bienes al país sin hacer el pago del mencionado impuesto, para posteriormente ser vendidos en el mercado nacional.

Sin embargo, se considera que el enfoque de la reforma está mal aplicado, si bien quizá es cierto que algunas de las empresas IMMEX, estaban abusando del beneficio de la exención del impuesto por la importación temporal, también lo es que la autoridad pudo haber ejercido acciones de fiscalización y regulación en contra de estas empresas, sin afectar de manera tan drástica a las empresas que realizan la actividad apegadas a ley.

Hechas las consideraciones anteriores, la manera en que la reforma fiscal de 2014 impactó a las maquiladoras resulta un tanto agresiva, si se considera que la carga impositiva y a su vez la nueva carga administrativa que estas deben de llevar para poder cumplir con las nuevas disposiciones, así como el impacto a su flujo de efectivo, pudiera crear una baja competitividad, y de esta manera inhibir la atracción de nuevas empresas del sector manufacturero que quieran invertir en México.

5.2 Limitaciones

A lo largo de los planteamientos hechos en la presente investigación, las limitantes que se presentaron principalmente fue la poca información en relación al tema central de estudio, los beneficios fiscales de la certificación y la fianza o garantía ambas en materia de IVA por importación temporal. Existe información en cuanto a las reglas, los beneficios, los requisitos, y obligaciones los cuales se encuentran en doctrina y en la misma legislación relacionada al tema, así como diversos autores expresaron su opinión acerca del impacto que traería para las empresas IMMEX la entrada en vigor de los cambios a la LIVA, pero no se cuenta con estudios precisos en relación a las empresas que optan o no por ejercer alguna de las opciones, con cifras que den cuenta del aporte que estas hacen a la recaudación para el mencionado impuesto.

5.3 Futuras líneas de investigación

Considerando lo expuesto dentro de las limitantes mencionadas en el apartado anterior, resulta importante señalar que posibles líneas para investigaciones futuras en este tema de estudio, podrían comprender desde un análisis de los cambios en la fuerza laboral y las remuneraciones a los empleados de las empresas IMMEX a partir la entrada en vigor de la reforma a la LIVA. Asimismo, se podría profundizar en el número de empresas que no optan por ejercer alguno de los beneficios antes señalados, y determinar por qué estas empresas no ejercen ninguna de estas.

5.5 Recomendaciones

Para concluir, a manera de contribución la presente investigación propone para la empresa caso de estudio, en base a los resultados obtenidos de sus propios estados financieros, así como al análisis de la legislación y la doctrina en relación al tema de estudio, obtener la certificación en materia de IVA y IEPS rubro A, para poder gozar del crédito fiscal del 100% en

el pago del impuesto antes citado; y de esta manera evite, como lo ha hecho hasta la fecha la erogación de dicho impuesto, el cual afecta directamente su flujo de efectivo. Aunado a lo anterior, al certificarse en materia de IVA y IEPS, la empresa obtendrá el beneficio de acortar el plazo para la devolución en caso de saldos a favor a 20 días, lo cual con la entrada en vigor a partir de 2019 de la eliminación de la compensación universal será crucial para agilizar las devoluciones que llegue a generar por el IVA por sus gastos nacionales.

Referencias

- Administración General de Aduanas (2019). Cifras de comercio exterior. Disponible en:
<https://ventanillaunica.gob.mx/vucem/cifras.html> [Consulta: 02 de Abril de 2019].
- Alarco, G. (2017). Tratados de libre comercio, crecimiento y producto potencial en Chile, México y Perú. *Economía UNAM*, 14(42), 24-46.
- Artana, D., Templado, I. (2015). La eficacia de los incentivos fiscales. El caso de las zonas francas de exportación de Costa Rica, El Salvador y República Dominicana. Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en:
<https://publications.iadb.org/handle/11319/6902?locale-attribute=es&> [Consulta: 19 de noviembre de 2018].
- Banco Mundial (2018). Crecimiento del PIB per cápita (% anual). Recuperado de:
<https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.KD.ZG>
- Bernal, T.C. (2016). *Metodología de la investigación Administración, economía, humanidades y ciencias sociales*. Colombia: Pearson Educación de Colombia S.A.S.
- Cámara de Diputados (2013). *Gaceta Parlamentaria. Número 3857-C*. Recuperado de:
<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf>
- Cárdenas, G.G. (2017). Propuesta para el análisis de la política fiscal (México). *Revista Lider*, 19(31). 85-106.
- Castillo, J.C., De Vries, G. (2017). The domestic content of Mexico's maquiladora export: A long-run perspective. *The Journal of International Trade & Economic Development*, 27(2), 200-219.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (2015). *El nuevo Régimen de las IMMEX* (013/2015). Recuperado de: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2015/marzo/notacefp0132015.pdf> [Consulta: 16 de abril de 2018].

Congreso de la Unión (2016). Código Fiscal de la Federación. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf [Consulta: 19 de noviembre de 2018].

Congreso de la Unión (1990). Decreto que establece el Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4653904&fecha=03/05/1990 [Consulta: 14 de marzo de 2018].

Congreso de la Unión (2016). Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013 [Consulta: 14 de marzo de 2018].

Congreso de la Unión (1983). Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013 [Consulta: 14 de marzo de 2018].

Congreso de la Unión (2016). Ley Aduanera. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_250618.pdf [Consulta: 10 de octubre de 2018].

- Congreso de la Unión (2016). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Disponible en:
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013 [Consulta: 14 de marzo de 2018].
- Cortés, R.J. (2019). Compensación universal ¿en el olvido? Recuperado de:
<https://idconline.mx/comercio-exterior/2019/01/28/compensacion-universal-en-el-olvido>
[Consulta: 20 de mayo de 2019].
- Hernández, J.P. (2014) Nuevo Régimen fiscal para maquiladoras. *Fisco Actualidades*, 2014(15), 3-12.
- Hernández, R., C. & Baptista, M. (2010). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2017). *Indicadores de Establecimientos con Programa IMMEX*. Recuperado de
http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/notasinformativas/2017/est_immex/est_immex2017_05.pdf
- Méndez, C.R. (2018). *Compliance aduanero 360 IMMEX y certificaciones*. Tijuana, México: Trade & Law Colleague.
- Naranjo, M.G., Ruiz, M. (2015). El entorno fiscal de las empresas del programa IMMEX. *Ra Ximhai*, 10(4). 335-353.
- Organización Mundial del Comercio (2017). *Examen de las Políticas Comerciales de México*. Recuperado de: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/tpr_s/s352_s.pdf [Consulta: 29 de octubre de 2018].
- Organización Mundial del Comercio (2018). *Los años del GATT: de la Habana a Marrakech*.

Recuperado de: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm

[Consulta: 29 de octubre de 2018].

Padilla, J., & Ríos A. (2016). *Programa para la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX): un beneficio fiscal comparado con otros países.*

(Tesina de Especialidad). Universidad Nacional Autónoma de México, México.

Palencia, E.C. (2019). Compensación universal ¿en el olvido? Recuperado de:

<https://idconline.mx/comercio-exterior/2019/01/28/compensacion-universal-en-el-olvido>

[Consulta: 20 de mayo de 2019].

Ramírez, F., Zwerg- Villegas, A. (2012). Metodología de la investigación: más que una receta.

AD-minister, 20.91-111.

Secretaría de Economía. Fomento a la producción y las exportaciones. Disponible en:

[http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/industria-y-](http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/industria-y-comercio/instrumentos-de-comercio-exterior/fomento-a-la-produccion-y-las-exportaciones)

[comercio/instrumentos-de-comercio-exterior/fomento-a-la-produccion-y-las-exportaciones](http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/industria-y-comercio/instrumentos-de-comercio-exterior/fomento-a-la-produccion-y-las-exportaciones)

[Consulta: 09 de mayo de 2018].

Servicio de Administración Tributaria (2018). Reglas Generales de Comercio Exterior para

2018. Disponible en:

[http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2018/reglas_comerci-](http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2018/reglas_comercio_exterior_2018.aspx)

[o_exterior_2018.aspx](http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2018/reglas_comercio_exterior_2018.aspx) [Consulta: 10 de octubre de 2018].

Servicio de Administración Tributaria (2018). Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

Disponible en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/37231/resolucion-miscelanea-fiscal->

[Consulta: 10 de octubre de 2018].

Servicio de Administración Tributaria (2019). Recaudación Ingresos tributarios del Gobierno

Federal. Disponible en:

http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html [Consulta: 02 de abril de 2019].

Silva, J. E. (2016) *IMMEX: Requisitos, obligaciones y derechos* (2016). Estado de México, México: Publicaciones Administrativas Contables y Jurídicas, S.A. de C.V.

Tovar, R. (2016) 30 años de apertura comercial en México: del GATT al Acuerdo Comercial Transpacífico. *Revista de la Realidad Mexicana*, 200, 76-88.

Vézina C. (2016) Consideraciones transnacionales sobre la gestión del programa bracero, 1946-1952. *Relaciones: Estudios de Historia y Sociedad*, 37(146), 213-249.

Witker, J., Hernandez, L. (2002). *Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México*. México, D.F. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.