



IMMEX e IVA

(1a. parte)

10



C.P. y Lic. Christian Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores, S.C.



La industria manufacturera y maquiladora de exportación ha sido históricamente una importante fuente generadora de empleos y se ha convertido en la principal exportadora del país, manteniendo –como industria– una balanza comercial superavitaria. Pero esto ha sido resultado de la apertura comercial de nuestro país desde mediados de los ochenta, de manera que a la fecha cuenta con una amplia red de Tratados comerciales y de intercambio, los cuales abarcan a un mil millones de personas en todo el orbe

INTRODUCCIÓN

Del 8 al 13 de noviembre de 2015, nuestro país tuvo el privilegio de ser sede de la XXVIII edición de las “Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario” que organiza el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

En el marco de tan importante evento, se efectuó un seminario denominado: “Regímenes especiales de Comercio Exterior”, en el que se comentaron y analizaron, desde una perspectiva internacional, diversos mecanismos que se utilizan en ciertos países para facilitar la importación de materias primas o productos semiterminados, necesarios para la elaboración de un producto final de exportación.

Desde luego, tales mecanismos pueden ser de muy diversa índole; sin embargo, por la especialización del foro, la atención se centra únicamente en aquellos que son propios de un régimen fiscal.

Es precisamente la participación en tan interesante seminario lo que despierta mi interés y motivación para elaborar este artículo en el que analizaré el tratamiento que tienen, conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), algunas transacciones que resultan normales y cotidianas en la operación de un programa IMMEX (Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación), que representa un régimen especial de comercio exterior.

Considerando que la entrega de esta colaboración debe efectuarse antes de la realización del citado seminario, he decidido presentarla en dos partes: en esta primera parte, me encargaré del planteamiento del caso a analizar; y en la segunda parte, presentaré el análisis. Esto, permitirá que incorpore lo que resultó de las discusiones que se realizaron en el seminario.

LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE COMERCIO EXTERIOR

Para efectos del seminario, la expresión “regímenes especiales de comercio exterior” se utiliza para referirse a los diversos mecanismos que utilizan los países para facilitar la importación de materias primas o productos semiterminados, necesarios para la elaboración de un producto final de exportación.

Estos mecanismos pueden ser de muy diversa índole; sin embargo, por la especialidad del foro, la

atención se centra únicamente en los que son propios de un régimen fiscal de esta naturaleza y propósito. En ese sentido, los regímenes especiales de comercio exterior pueden comprender mecanismos como: tasas diferenciadas a la importación o exportación; programas que faciliten la importación de mercancías para proyectos de exportación; programas de exención; diferimiento o devolución acelerada o simplificada de contribuciones; etcétera.

Desde luego, México cuenta con amplia experiencia en el establecimiento de regímenes especiales de comercio exterior. Entre ellos destaca –por su importancia y éxito– el establecimiento de programas que permiten (bajo un régimen preferente) la importación temporal de mercancías para su elaboración, transformación o reparación al amparo de algún programa especial para su posterior exportación.

Ahora bien, tras haber adoptado por varias décadas un modelo económico semicerrado, México inicia a mediados de la década de los ochenta con una política de apertura comercial gradual, misma que se acentuó a partir de 1994 con la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), como parte de una estrategia para alcanzar mayores tasas de crecimiento económico.

La estrategia de apertura se ha mantenido, llevando a México a ser uno de los países más globalizados, al contar con una de las más amplias redes de Tratados de libre comercio y acuerdos de complementación económica, ofreciendo así a las empresas establecidas en nuestro país un acceso preferencial a más de un mil millones de consumidores en el mundo.

Como punto importante en sus diversos planes nacionales de desarrollo, México ha considerado necesario adoptar estrategias de promoción del comercio exterior que contemplen la facilitación y, al mismo tiempo, aseguren el cumplimiento de la normatividad aplicable.

En ese contexto, aunque bajo nombres distintos a través del tiempo, los programas de fomento a las industrias manufactureras y maquiladoras de exportación han sido los principales instrumentos adoptados por el Gobierno Federal para el fomento a las exportaciones.

Es así como la industria manufacturera y maquiladora de exportación ha sido históricamente una importante fuente generadora de empleos y se ha convertido en la principal exportadora del país, manteniendo –como industria– una balanza comercial superavitaria.

En la actualidad, el principal régimen especial de comercio exterior vigente en México se encuentra regulado en el “Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación”, mejor conocido entre los especialistas y actores como “Decreto IMMEX” (por las siglas de la industria que fomenta).

La principal ventaja que ofrece este régimen, como régimen especial de comercio exterior, es permitir a las empresas que cuenten con un programa autorizado por la autoridad competente, la importación temporal¹ de materias primas, insumos, productos semiterminados y bienes de activo fijo, sin el pago del impuesto general de importación (IGI), para que en México se utilicen en la elaboración, transformación o reparación de bienes que posteriormente se exporten (o retornen al extranjero).

La importación temporal de estas mercancías permite a la empresa con programa IMMEX mantenerlas en México por los plazos que para cada tipo de mercancía autorizan el Decreto IMMEX y la Ley Aduanera; así, mientras las mercancías permanezcan en México bajo el régimen de importación temporal, no se tendrá que pagar el IGI.

Las mercancías deberán exportarse (o retornarse al extranjero) posteriormente, con lo que se extingue naturalmente el régimen de importación temporal. Como alternativa a la exportación (o retorno), la Ley Aduanera permite el cambio de régimen aduanero (de importación temporal a definitiva) con el consecuente pago del IGI.

Aunque el Decreto IMMEX ofrece otras ventajas, para efectos del presente análisis me enfocaré sólo a la importación temporal de las mercancías para su posterior exportación (o retorno).

Con el propósito de desarrollar cadenas productivas de exportación, el régimen se ha hecho extensivo para la adquisición de mercancías nacionales o nacionalizadas que realicen las empresas que gozan de un programa IMMEX, para lo cual se diseñó un complejo mecanismo en el que la empresa proveedora de las mercancías nacionales o nacionalizadas, tramita un pedimento aduanero de exportación virtual, al mismo tiempo que la empresa con programa IMMEX tramita un pedimento aduanero de importación temporal virtual.

Por virtud del régimen especial y a través de la presentación de estos pedimentos virtuales, se construye una ficción jurídica que trata a una operación comercial realizada en el mercado nacional como si fuera una operación internacional, con las consecuencias jurídicas (aduaneras y fiscales) de una exportación (para el vendedor) y de una importación temporal (para la empresa IMMEX adquirente de las mercancías nacionales o nacionalizadas).

Así, tenemos que la importación temporal de las materias primas, insumos, productos semiterminados y bienes de activo fijo, sin el pago del IGI, para que en México se utilicen en la elaboración, transformación o reparación de bienes, que posteriormente se exporten (o retornen al extranjero) constituye un régimen especial de comercio exterior que resulta atractivo para las empresas con programa IMMEX, pues les permite obtener una importante eficiencia financiera, consistente en el ahorro del pago del IGI al momento de importar las mercancías que utilizarán en la elaboración, transformación o reparación de bienes que exportarán.

Corresponde ahora describir lo que al efecto corresponde en términos de la LIVA.

EL RÉGIMEN EN EL IVA

En México, están obligadas al pago del impuesto al valor agregado (IVA), las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: **(i)** enajenen bienes; **(ii)** presten servicios independientes; **(iii)** otorguen el uso o goce

¹ Esta importación temporal se efectúa bajo el régimen aduanero de importación temporal para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, de conformidad con el artículo 90, fracción I, inciso b) de la Ley Aduanera, en relación con los artículos 108 a 112 de la misma ley y sus correlativos del Reglamento de la Ley Aduanera y demás reglas administrativas

temporal de bienes, y **(iv)** importen bienes o servicios. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 16% a los valores que señala la propia ley.

Así, para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), se considera importación de bienes la introducción de bienes al país. De manera que la importación de bienes da lugar al pago del IVA, además del pago del IGI.

Sin embargo, de conformidad con la LIVA vigente hasta antes de la reforma, la importación de mercancías bajo el régimen aduanero de importación temporal estaba exenta del pago del impuesto, de conformidad con el artículo 25, fracción I de la propia ley.

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.*

(Énfasis añadido.)

Así teníamos que de conformidad con la LIVA vigente hasta antes de la reforma, las empresas IMMEX que importaban sus insumos bajo el régimen de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, no estaban obligadas al pago del IVA con motivo de la importación temporal de sus materias primas, insumos, productos semiterminados y bienes de activo fijo.

Ese régimen era congruente con el régimen especial de comercio exterior, el cual les permitía importar temporalmente esas mercancías sin el pago del IGI, para que en México fuesen utilizadas en la elaboración, transformación o reparación de bienes que, posteriormente, se exporten (o retornen al extranjero).

La congruencia entre aquel tratamiento en IVA y el régimen especial de comercio fortalecía a éste, haciéndolo atractivo para las empresas con programa IMMEX, al permitir el ahorro del pago del IVA, así como del IGI, al momento de importar las mercancías que utilizarán en la elaboración, transformación o

reparación de bienes que posteriormente exportarán (o retornarán al extranjero).

A PARTIR DE LA LIVA REFORMADA

En septiembre de 2013, el Presidente de la República presentó a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, su iniciativa de “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”.

En esa iniciativa, propuso el Ejecutivo Federal un cambio trascendente al tratamiento que en materia del IVA resultaría aplicable a las empresas IMMEX, pues planteó: **(i)** gravar las importaciones temporales realizadas por empresas IMMEX; **(ii)** eliminar la exención del impuesto en la enajenación de bienes realizada por un residente en el extranjero a empresas IMMEX, y **(iii)** eliminar la retención de empresas IMMEX a proveedores nacionales. A continuación se expone brevemente cada una de estas medidas.

GRAVAMEN A LAS IMPORTACIONES TEMPORALES REALIZADAS POR EMPRESAS IMMEX

El régimen de exención que por tanto tiempo se otorgó a las importaciones temporales que realizaba la industria maquiladora estaba justificado en su origen, debido a que los insumos provenientes del extranjero que serían utilizados para actividades de

manufactura en nuestro país, tenían como fin y destino su exportación (o retorno) hacia el extranjero.

Ese destino justificaba no gravar la importación temporal, pues no suponía un consumo permanente en México, sino un mero “paso temporal” por el país que, ultimadamente, saldría como otro producto de exportación.

Lo mismo resultaba aplicable para la maquinaria y equipo proveniente del extranjero, los cuales también importaban en forma temporal para los procesos de manufactura y maquila.

Además de lo anterior, es importante recordar que en los orígenes de los programas especiales de comercio exterior para la industria maquiladora, los aranceles a la importación eran altos y también se enfrentaban a importantes barreras no arancelarias,

lo que incrementaba considerablemente el costo de importar insumos para exportar productos.

Entonces, para efectos del IVA, el hecho de que las mercancías importadas temporalmente no ingresaran al mercado nacional, constituía la razón más importante para otorgar una exención al momento de importarlas.

Sin embargo, con el tiempo se otorgó la posibilidad a las empresas maquiladoras de destinar una proporción creciente de su producción al mercado nacional.

En la actualidad, las empresas con programa IM-MEX pueden destinar una alta proporción de su producción al mercado nacional; esto llevó al Ejecutivo Federal a evaluar la conveniencia de mantener esa exención.

En efecto, al realizar esa evaluación –según se dice en la exposición de motivos de la iniciativa– se encontró que la exención que se había otorgado hasta entonces a la importación temporal de mercancías estaba generando una serie de problemas delicados.

Entre esos problemas que se identificaron como principales, se menciona en la exposición un supuesto abuso por parte de algunos contribuyentes, que supuestamente aprovechaban el régimen de exención y las facilidades administrativas otorgadas para la transferencia de las mercancías importadas temporalmente, para terminar por destinar los bienes al mercado nacional, sin haber pagado los impuestos de importación correspondientes.

En ese sentido, a decir de la exposición de motivos, la eliminación de la exención simplifica la administración tributaria y refuerza los instrumentos para identificar y combatir la evasión y elusión fiscales, permitiendo a la administración tributaria liberar recursos para destinarlos a la fiscalización de otros sectores.

Otra de las desventajas que la exposición de motivos achaca a la exención del IVA en las importaciones temporales de maquiladoras, es que en lugar de promover la integración de proveedores nacionales de insumos que utiliza la industria maquiladora, promueve preferencias hacia insumos extranjeros.

Por ello, culpan a la exención del IVA en las importaciones temporales de haber sido “inhibidora del

desarrollo de la proveeduría nacional en la industria maquiladora de exportación”.

Se trata de justificar esta conclusión, diciendo que las maquiladoras prefieren importar (temporalmente) sus insumos exentos del IVA, que desarrollar cadenas productivas, debido a que no se da el mismo tratamiento fiscal a la proveeduría nacional que a la extranjera, pues la maquiladora tendría que solicitar la devolución del IVA pagado a sus proveedores nacionales; en tanto que si lo importan, éste no se causará.

Desde luego, al decir esto, no hacen ninguna referencia a los mecanismos que fueron implementados para no afectar a la industria nacional, como los esquemas de importaciones indirectas documentadas a través de pedimentos virtuales o bien, la retención del IVA que las maquiladoras podían efectuar a sus proveedores nacionales, así como la posibilidad excepcional de acreditar el impuesto trasladado contra las mismas retenciones del IVA.

También se ataca al esquema de exención, por otorgar una supuesta ventaja fiscal a las entidades que se beneficiaban de aquel esquema, respecto del resto de las entidades que tributan conforme al régimen general del IVA, toda vez que la industria maquiladora de exportación no tenía que pagar el IVA al momento de realizar la importación temporal de los insumos que adquieren, sino –en su caso– cuando destinaran dicha mercancía al mercado nacional (es decir, al realizar el cambio de régimen de importación temporal a definitivo).

Supuestamente, esto se constituía en un beneficio fiscal equivalente al componente financiero de pagar el IVA hasta que realiza la venta doméstica, y no desde que se hubiese importado el insumo; en contraste, las empresas que atienden exclusivamente al mercado doméstico (es decir, que no son maquiladoras de exportación) deben pagar el IVA desde que adquieren o importan los insumos.

Esta distorsión genera inequidades, pues contribuyentes similares reciben un trato desigual. La pregunta relevante sería: ¿en realidad se trata de contribuyentes en la misma situación?

Para un análisis objetivo, no debe perderse de vista que los patrones de consumo pueden ser diferentes,

cuestión de la mayor importancia al analizar las consecuencias generadas en un impuesto que, como el IVA, grava el consumo.

Así tenemos que so pretexto de buscar:

...una estructura tributaria equitativa que no distinga entre sectores de la producción, que cierre los espacios para las prácticas de elusión y evasión fiscales, que promueva la competitividad y que no genere distorsiones en la obtención de recursos y que permita retomar plenamente el control de la administración tributaria sobre el IVA, se propone eliminar la exención del IVA a la introducción temporal de mercancías.²

En este sentido, se supone que la eliminación de la exención a las importaciones temporales permitirá igualar a los productores nacionales y a las empresas IMMEX, en cuanto al tratamiento que la LIVA establece en su mecánica de acreditamiento, eliminando las distorsiones que generaba la exención del pago del IVA en las importaciones temporales.

De acuerdo con la exposición de motivos, la eliminación de la exención no afecta a los ingresos de

las empresas IMMEX, toda vez que el IVA pagado en la introducción de los bienes podrá ser acreditable en la declaración mensual del pago, con lo que la empresa IMMEX estaría en posibilidad de solicitar la devolución de los saldos a favor que pudiese generar.

Al respecto, se incluyó como parte de la reforma fiscal, la creación de un complejo sistema de certificación, el cual permitiría a algunas empresas IMMEX, gozar de un crédito en contra del IVA a pagar en sus importaciones temporales, con lo que las empresas así certificadas podrían mantener ciertas ventajas financieras.

Ahora bien, para eliminar la exención se consideró necesario efectuar diversas modificaciones a la LIVA.

En primer lugar, se consideró necesario precisar con claridad que la importación se realiza cuando se introducen los bienes al país, con lo cual quedaría gravada la importación de mercancías extranjeras que sean destinadas al régimen aduanero de importación temporal para elaboración, transformación o reparación al amparo de un programa de maquila o de exportación (entre otros).



² México. *Iniciativa del Ejecutivo Federal, de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, Legislatura LXII. Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3857. 8 de septiembre de 2013*

Por ello se modificó el artículo 24, fracción I de la LIVA.

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 éstos 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.

(Énfasis añadido.)

No debe perderse de vista que puede existir mercancía nacional o “nacionalizada” que se adquiere de proveedores nacionales, y que puede destinarse a esos regímenes mediante pedimentos virtuales de exportación e importación.

Con el pedimento de exportación virtual se consideran como “exportados” los bienes, y esto da derecho a los exportadores a aplicar la tasa del 0%, con lo cual se elimina la carga fiscal. Por ello, resulta congruente que al importarse virtualmente esos bienes por el adquirente, se pague el IVA, igual que si se tratara de mercancía de auténtica procedencia extranjera.

Desde luego, este efecto no resulta necesario cuando los bienes del proveedor nacional no se hayan considerado exportados, pues no se da eliminación alguna de la carga fiscal en la venta. El texto legal reformado cubre estos extremos.

Por otra parte, el artículo 25, fracción I de la LIVA otorgaba la exención del pago del IVA a la introducción de mercancías al país, cuando en términos de la legislación aduanera fuesen temporales.

Por ello, había que precisar que no resulta aplicable la exención en el caso de importación temporal de bienes para elaboración, transformación o reparación al

amparo de un programa de maquila o de exportación. En consecuencia, el resto de las importaciones temporales de mercancías al amparo de regímenes aduaneros diversos continúan exentas del pago del IVA.

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.

(Énfasis añadido.)

En ese sentido, para dar congruencia al sistema tras haber gravado la importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, es necesario eliminar la obligación de pago del impuesto por la importación de esas mercancías con motivo del cambio de régimen aduanero de importación temporal a definitiva. Para ello se adicionó una fracción IX al artículo 25 de la LIVA:

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

...

IX. Las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado el impuesto al valor agregado al destinarse 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, o de mercancías que incluyan los bienes



por los que se pagó el impuesto, siempre que la importación definitiva la realicen quienes hayan destinado los bienes a los regímenes mencionados. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, cuando el impuesto se haya pagado aplicando el crédito fiscal previsto en el artículo 28-A de esta Ley.

También se hicieron otras adecuaciones al régimen de importación de bienes, tendientes a aclarar y armonizar lo relativo a los momentos de causación del impuesto; fechas y formas de pago, así como la cuantificación de la base gravable, de manera que no quedasen dudas por lo que hace a esos puntos en la causación del IVA en la importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o exportación.

Este análisis no pretende ser exhaustivo, por lo que esas disposiciones no requieren de análisis o mayor explicación.

ELIMINACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES REALIZADA POR UN RESIDENTE EN EL EXTRANJERO A EMPRESAS IMMEX

Además de gravar la importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o exportación, la reforma también eliminó la exención que se contemplaba en el artículo 9, fracción IX de la LIVA, que libera de pago del impuesto a las enajenaciones de bienes efectuadas por un residente en el extranjero a personas morales que cuenten con un programa IMMEX.

La exposición de motivos justificó la propuesta de eliminar la exención en comento, de la siguiente manera.

...

Debe mencionarse que en su momento esta exención se justificaba porque las empresas con programas de maquiladora retornaban al extranjero 100% de las mercancías importadas temporalmente al amparo de sus programas autorizados, pero actualmente, conforme al Decreto IMMEX, basta con que facturen exportaciones del 10% de su facturación total.

Es por ello que esta exención hoy día no encuentra justificación alguna, ya que es un tratamiento

excepcional que sólo se otorga en estos casos y a las enajenaciones de bienes en recinto fiscalizado estratégico, pero no se otorga en las enajenaciones efectuadas en ningún otro régimen aduanero con características similares.

La exención en la venta entre residentes en el extranjero de esos bienes se estima puede resultar inequitativa respecto de las realizadas entre residentes en México, por lo que al eliminar esta exención se otorga igualdad de condiciones a los productores nacionales que sí causan el impuesto por las enajenaciones realizadas en territorio nacional.

Además, la propuesta de gravar con el IVA la introducción de las mercancías a los regímenes aduaneros antes mencionados, hace innecesario mantener esta exención, debido a que técnicamente las posteriores enajenaciones deben estar gravadas para permitir el acreditamiento del impuesto pagado en su introducción a dichos regímenes y para tener un mejor control de las mercancías.

...

Llama la atención la forma tan superficial con la cual se pretendió justificar la conveniencia de eliminar la exención.

En efecto, se trata de justificar la exención en: **(i)** la facilidad otorgada a las empresas maquiladoras de destinar una creciente proporción de su producción al mercado nacional; **(ii)** una supuesta ventaja competitiva que esta exención otorgaba a las empresas residentes en el extranjero, y el deseo de igualar a los productores nacionales en esas circunstancias, y **(iii)** que la exención resultaba innecesaria tras el establecimiento del gravamen a la importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o exportación.

En realidad, ninguna de las supuestas justificaciones resulta válida y mucho menos suficiente para la eliminación de la exención.

Como se verá más adelante, la eliminación de la exención provoca inequidad y distorsiones económicas en contra de una industria exportadora que deberíamos promover, ubicándola en condiciones desfavorables respecto del tratamiento que reciben productores nacionales que están enfocados exclusivamente a la atención del mercado local.

ELIMINACIÓN DE LA RETENCIÓN DE EMPRESAS IMMEX A PROVEEDORES NACIONALES

Como parte de la reforma, se derogó la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, la cual establecía la obligación de efectuar la retención del IVA trasladado por los proveedores nacionales a las empresas IMMEX, en la adquisición de bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

La eliminación de la retención se trató de justificar por la afectación que la misma ocasionaba en el flujo de efectivo disponible del proveedor a quien se le retenía el impuesto, así como a las dudas en su aplicación.

También se utilizó como excusa para eliminar la retención, que ésta constituye un mecanismo excepcional, el cual tiene como finalidad evitar que sectores de difícil fiscalización trasladen el IVA, lo reciban y no lo enteren al fisco federal, situación que no ocurría en el caso de los proveedores de estas industrias, por tratarse de empresas fácilmente fiscalizables.

Lo cierto es que la principal razón que motivó la creación de la retención que establecía la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA fue otorgar a las empresas IMMEX (entre otras), la ventaja de no desembolsar recursos con motivo del traslado del IVA que por ley debían efectuar sus proveedores.

Este fin, **no fue analizado ni mencionado** en la reforma que concluyó con la eliminación de la obligación de efectuar la retención.

ANÁLISIS DE LAS REFORMAS COMENTADAS

En este punto, con la finalidad de analizar los efectos de las reformas a la LIVA mencionadas en los apartados anteriores, tomaré como ejemplo el siguiente caso:

1. Una empresa residente en el extranjero ("Empresa Ext"), encomienda a una empresa IMMEX en México ("IMMEX A") la manufactura de ciertos bienes, para lo cual envía ciertas materias primas, insumos y moldes, que "IMMEX A" importará bajo el régimen de importación temporal para elaboración, transformación o reparación bajo un programa de maquila o exportación.

2. Posteriormente, "Empresa Ext" vende a otra empresa IMMEX en México ("IMMEX B") las mercancías que le manufacturó (maquiló) la empresa "IMMEX A".

3. Con motivo de la venta, la empresa "IMMEX A" entrega a la empresa "IMMEX B" las mercancías, para lo cual tramitan un pedimento virtual de exportación y un pedimento virtual de importación temporal, respectivamente.

¿Cuáles son las consecuencias en materia del IVA para cada una de las empresas?

Las consecuencias en IVA deberá abordar concretamente: **(i)** la venta de mercancías realizada por la "Empresa Ext" a la empresa "IMMEX B", y las consecuencias que de dicha venta se derivan para ambas empresas, y **(ii)** la entrega de las mercancías que "IMMEX A" realiza a "IMMEX B", mediante la presentación simultánea de un pedimento virtual de exportación y un pedimento virtual de importación temporal, por cada empresa respectivamente.

A partir de las consecuencias que derivan de la transacción aquí ejemplificada, podremos juzgar si el tratamiento actual en el IVA que corresponde a esta operación es congruente con la esencia (tanto jurídica como económica) de la operación, y con el régimen especial de comercio exterior aplicable. •