

La nueva LISR: Importante reto para la industria maquiladora



16

En el presente artículo se abordan los cambios relevantes al régimen fiscal de las maquiladoras en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), salvo las reformas al programa de maquila en su modalidad de albergue



C.P. Luis. E. Natera, Socio



INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, el Congreso de la Unión ha aprobado el paquete económico para 2014, dentro del cual se incluyen diversas reformas a las diferentes leyes fiscales, las cuales se publicaron en el DOF del día 11 de diciembre de 2013. Dentro de ese paquete de reformas fiscales se incluye la promulgación de una nueva LISR.

En el Capítulo II del Título VI de la LISR se establecen las reglas que, para efectos fiscales, tendrán que observar las empresas maquiladoras a partir del ejercicio 2014, mismas que presentan diferencias relevantes respecto de las reglas en vigor hasta 2013. Los cambios en el régimen fiscal y sus posibles efectos serán analizados en el presente artículo.

Resulta relevante recordar algunos puntos que establece el Decreto IMMEX vigente (emitido desde 2006 y modificado en 2010), como son:

1. La integración de los anteriores programas de industria maquiladora de exportación (IME) y de importación temporal para producir artículos de exportación (PITEX) en un solo programa de apoyo a las exportaciones.

2. En ese decreto se establecen distintas modalidades de empresas con registro IMMEX, como son: maquiladoras industriales, maquiladoras de servicios y maquiladoras de albergue.

3. También se contempla en ese decreto la figura de la tercerización, la cual permite separar diversas actividades que se efectúan en los procesos productivos en unidades de negocios diferenciadas, sin que por ello dejen de considerarse como empresas dedicadas a la manufactura para la exportación.

4. Por último, se estableció por vez primera una definición diferenciada de operación de maquila para poder tener acceso a los diversos beneficios fiscales existentes. Esa definición contempla una serie de requisitos y condiciones a cumplir por parte de las empresas maquiladoras para considerarse como tales para efectos fiscales, y en caso de incumplir los mismos, únicamente se tendría un programa IMMEX para efectos aduaneros.

En el presente artículo no se abordan las reformas al programa de maquila en su modalidad de albergue. Este tema, así como otros relacionados con la maquila, se abordarán en artículos posteriores.

CAMBIOS RELEVANTES AL RÉGIMEN FISCAL DE LAS MAQUILADORAS EN LA NUEVA LISR

En el artículo 181 de la nueva LISR se establece una definición de operación de maquila, retomando los elementos que se contienen en la definición plasmada en el artículo 33 del Decreto IMMEX, pero

se introduce una nueva condición en la fracción II, misma que indica textualmente lo siguiente:

...

II. Que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila.

...

Con esta adición a la definición de operación de maquila para efectos fiscales, podríamos considerar que se excluye del tratamiento fiscal establecido en la LISR a las maquiladoras que operan bajo la modalidad de servicios y a las que realizan actividades bajo la figura de la tercerización.

Esta conclusión resulta congruente con la intención manifestada en diversas ocasiones por las autoridades fiscales en el sentido de impedir abusos en la aplicación del régimen de maquila por parte de empresas que no destinan o destinan una porción mínima de su producción al mercado de exportación, de empresas que anteriormente contaban con un programa PITEX y se reconvirtieron a maquiladoras; es decir, empresas surgidas en los procesos de reestructura que aprovechan indebidamente los beneficios otorgados a las maquiladoras, etcétera.

De igual manera, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se manifestó en sus consideraciones y comentarios a favor de otorgar beneficios fiscales únicamente a las empresas que operaran bajo la modalidad de maquiladora industrial.

Sin embargo, al revisar el texto contenido en el artículo 182 de la nueva LISR, encontramos que en el último párrafo se establece textualmente lo siguiente:

...

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el artículo 181 de la presente Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

Este párrafo se encuentra en el actual artículo 216-Bis de la LISR, y resulta congruente con las

disposiciones vigentes, en las cuales no existe una condición como la que se incluye con la reforma comentada. Considerando la modificación, parece que tal párrafo contradice la nueva condición de obtener la totalidad de los ingresos de la actividad productiva exclusivamente de la operación de maquila.

De la lectura del párrafo que se comenta, se puede interpretar que las empresas pueden realizar actividades que tengan como consecuencia la obtención de ingresos derivados de la actividad productiva del contribuyente que se destinen al mercado nacional, la cual no se considera "operación de maquila", y aun así podrán aplicar el régimen fiscal para las maquiladoras únicamente por la parte de los ingresos que provengan de sus actividades de exportación.

Otra posible interpretación sería en el sentido de considerar que el párrafo tiene como intención remarcar la exclusión de los beneficios que otorga el régimen fiscal de maquila a las empresas que operan bajo la modalidad de maquiladoras de servicios.

Vale la pena resaltar dos puntos adicionales que considero muy relevantes en la definición de operación de maquila:

1. Se establece el requisito de propiedad por parte del residente en el extranjero de al menos el 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila. El porcentaje mencionado se calculará de conformidad con las reglas de carácter general que emita para tales efectos el Servicio de Administración Tributaria (SAT). A diferencia de la definición contenida en el Decreto IMMEX, no se exime del cumplimiento de este requisito a las empresas que operaban con un Programa de maquila con anterioridad al año de 2010. Sin embargo, mediante el artículo segundo del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el DOF el día jueves 26 de diciembre de 2013, se otorga un plazo de dos años (contados a partir del 1 de enero de 2014) a los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2009 hubieran cumplido con sus obligaciones en materia del impuesto sobre la renta (ISR) de conformidad con el artículo 216-Bis de la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, para que cuando menos el 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila sea propiedad del residente

en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila y no haya sido propiedad de la empresa residente en México que realiza la operación de maquila o de alguna de sus partes relacionadas. Se indica también que los contribuyentes que no cumplan con el requisito establecido en el plazo mencionado, no podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 181 de la ley, a partir del tercer año.

2. No se considerará operación de maquila la transformación o reparación de mercancías cuya enajenación se realice en territorio nacional y no se encuentre amparada con un pedimento de exportación, por lo que no serán aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 182 de la LISR.

Las maquiladoras que se apeguen a la definición fiscal de operación de maquila, y además cumplan con la regulación en materia de precios de transferencia, conforme lo establecido en la nueva LISR, no constituirán un establecimiento permanente en México.

En el artículo 182 de la nueva LISR se considera que las empresas que realizan operaciones de maquila cumplen con las disposiciones referentes a precios de transferencia (artículos 179 y 180 de la nueva LISR), y en consecuencia las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen un establecimiento permanente en el país, cuando apliquen la regulación de *Safe Harbour*.

Esa regulación citada consiste en que la maquiladora deberá determinar su utilidad fiscal en la cantidad que resulte mayor de las siguientes alternativas:

1. El 6.9% sobre el valor de los activos totales de la maquiladora.

2. El 6.5% sobre el total de costos y gastos de la operación de maquila.

Se elimina la posibilidad de aplicar las otras dos opciones vigentes hasta 2013, las cuales consistían en:

1. La elaboración de un estudio de precios de transferencia, adicionando al resultado que se obtuviera el 1% del valor neto en libros de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que se utilizara en la operación de maquila.

2. La elaboración de un estudio de precios de transferencia aplicando el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, considerando un rendimiento sobre la maquinaria y equipo que fuera

propiedad del residente en el extranjero y se utilizara en la operación de maquila.

Por otra parte, se debe considerar que el artículo décimo primero del Decreto presidencial del 30 de octubre de 2003 deja de ser aplicable para este nuevo régimen de las maquiladoras, conforme a lo establecido en el artículo cuarto del Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el DOF del día jueves 26 de diciembre de 2013. Dicho artículo décimo primero reducía de manera muy importante el ISR causado por las maquiladoras, en cualquiera de las opciones que establecía el artículo 216-Bis vigente hasta 2013.

Se mantiene la posibilidad para las maquiladoras de obtener una resolución particular de las autoridades fiscales, en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), conocidos comúnmente como acuerdos anticipados de precios de transferencia o APA (por sus siglas en inglés), en la que se confirme que se cumple con la regulación en materia de precios de transferencia (artículos 179 y 180 de la LISR).

POSIBLES EFECTOS DE LAS REFORMAS EN LAS EMPRESAS MAQUILADORAS

Como resultado de la aplicación de las reformas comentadas para el ejercicio 2014, pueden presentarse varios escenarios para las empresas maquiladoras, como son:

Empresas que cumplan con los requisitos establecidos en la definición de operación de maquila y apliquen las reglas de *Safe Harbour*. En este primer caso, las empresas considerarán cumplidas sus obligaciones en materia de precios de transferencia y no constituirán establecimiento permanente en México del maquilante residente en el extranjero.

Para aquellas empresas que cumplan con los requisitos establecidos en la definición de operación de maquila y enfrenten la opción de aplicar las reglas de *Safe Harbour*, aunado al hecho de que ya no se podrá disminuir el ISR al amparo del Decreto del 30 de octubre de 2003, los márgenes requeridos pueden resultar demasiado altos, haciendo inviable la aplicación de dichas reglas. La alternativa que tienen es la de obtener un APA para

Se mantiene la posibilidad para las maquiladoras de obtener una resolución particular de las autoridades fiscales, en los términos del artículo 34-A del CFF, conocidos comúnmente como acuerdos anticipados de precios de transferencia o APA (por sus siglas en inglés)...

dar cumplimiento a las regulaciones en materia de precios de transferencia, mediante el cual se determine el nivel adecuado de rentabilidad sobre el cual deben pagar el ISR en México.

Atendiendo a lo señalado anteriormente, es muy factible que una gran cantidad de maquiladoras elijan la opción del APA, situación que puede representar un serio problema para las autoridades fiscales dada la capacidad actual, traduciéndose ello en periodos muy largos para la resolución de las consultas, y en la consecuente incertidumbre para los contribuyentes.

Para aquellas maquiladoras que no cumplan con los requisitos que exige la definición de operación de maquila o que no opten por acogerse a las reglas del *Safe Harbour*, constituirán un establecimiento permanente en el país del maquilante extranjero. En este caso, el establecimiento permanente se considera parte relacionada de su casa matriz, así como de otros establecimientos permanentes y otras partes relacionadas de ésta; teniendo en consecuencia que cumplir con la obligación de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los mismos precios o montos que lo harían partes independientes en operaciones comparables, cumpliendo con la regulación existente en México en materia de precios de transferencia.

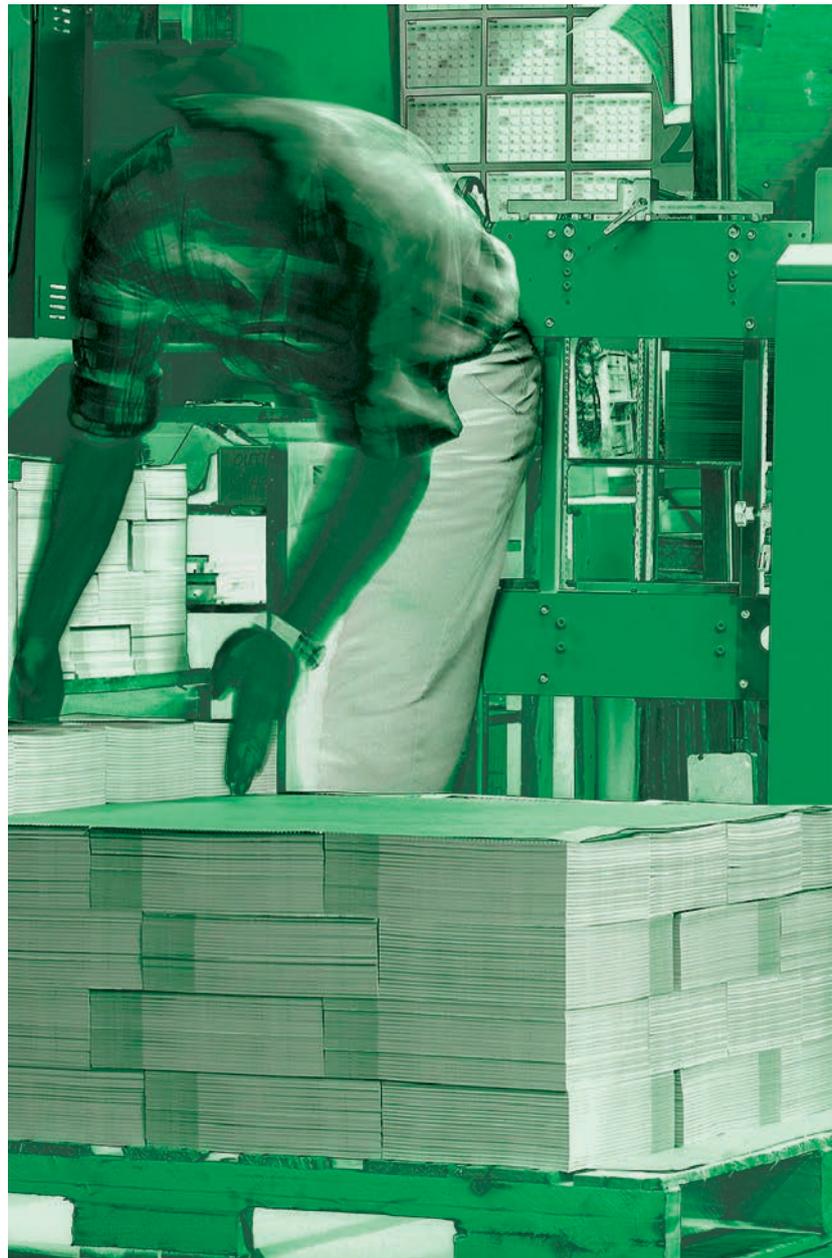
Es importante recordar que con fecha 22 de junio de 2010, la Organización para la Cooperación y

el Desarrollo Económico (OCDE) emitió un reporte que contiene lineamientos generales para efectuar la atribución de utilidades a los establecimientos permanentes. En ese documento se establece la posibilidad de tratar al establecimiento permanente como si fuera una entidad independiente, para efectos de determinar sus utilidades provenientes de sus actividades empresariales, aplicando para ello el principio de *arm's length*, tarea que no resulta de ninguna manera sencilla.

Me parece conveniente que aquellas maquiladoras que constituyan establecimiento permanente en México determinen sus ingresos y deducciones atendiendo a los lineamientos expresados en el mencionado reporte de la OCDE, con el objetivo de evitar una posible doble tributación internacional, y confrontaciones con las autoridades fiscales de los Estados de los cuales sean residentes las partes relacionadas.

De hecho, pudiera resultar conveniente la obtención de un APA o de un acuerdo bilateral (BAPA) en el sentido de consensuar con una o ambas autoridades fiscales, la atribución de utilidades al establecimiento permanente, en vista de lo complejo que puede resultar esta labor, buscando una mayor seguridad jurídica, tanto para las autoridades fiscales como para las partes involucradas en las operaciones realizadas.

Por último, resulta relevante tomar en cuenta que la reforma referente a la no deducción parcial de las partidas exentas que representen pagos de salarios,



prestaciones laborales, previsión social, liquidaciones, participación de los trabajadores en las utilidades en las empresas (PTU), etc., podría tener un impacto muy importante a esta industria, la cual tradicionalmente ha sido una de las principales generadoras de empleos en México. Debido a ello, en el artículo primero del Decreto

que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el DOF el día jueves 26 de diciembre de 2013, se otorga un estímulo fiscal que les permite a los contribuyentes que realicen operaciones de maquila tomar una deducción adicional equivalente al monto

no deducible de los pagos que resultan en partidas exentas pagadas a los trabajadores, con lo que dichos contribuyentes podrán deducir sus nóminas completamente. Cabe hacer mención que para poder aplicar el estímulo referido, se deberán llevar registros contables detallados que permitan distinguir las operaciones de maquila de otras actividades y los conceptos de remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de los trabajadores involucrados en la operación de maquila, así como informar al SAT en el mes de marzo de cada ejercicio el estímulo aplicado y su determinación.

CONCLUSIONES

En vista de que las reformas fiscales que entraron en vigor el 1 de enero de 2014 para la industria maquiladora son trascendentes en cuanto al régimen aplicable y las acciones que las empresas deben realizar en consecuencia, es de suma importancia que los contribuyentes hagan un análisis puntual para conocer si efectivamente podrán dar cumplimiento a las nuevas regulaciones, para considerar que realizan operación de maquila, así como de la carga fiscal que puede representar la adopción del *Safe Harbour*, para que puedan tomar decisiones oportunas y eficientes respecto de las alternativas y opciones que tienen para dar cumplimiento a sus obligaciones en materia fiscal, ya sea que constituyan o no un establecimiento permanente en México de sus partes relacionadas usuarias de sus servicios residentes en el extranjero.

Por lo que respecta a las autoridades fiscales, valdría la pena que tuvieran en consideración varios aspectos de la reforma, los cuales encarecen o complican seriamente la operación de las maquiladoras en nuestro país, en detrimento de la competitividad que requiere la industria para hacer frente a sus competidores en otras partes del mundo, con el objetivo de emitir reglas o facilidades al respecto.

Algunos de ellos serían los siguientes:

1. Evaluar la posibilidad de emitir reglas, mediante cualquier instrumento legal que resultara adecuado,

para reducir la carga fiscal de aquellas maquiladoras que cumplan los requisitos para considerar que realizan operación de maquila, puesto que la rentabilidad que exigen las reglas de *Safe Harbour* resulta bastante alta respecto de los márgenes que el mercado obtiene actualmente.

2. Aclarar la aparente contradicción existente entre los requisitos para considerar que se realiza una operación de maquila, que establecen que la totalidad de los ingresos deben provenir de esas operaciones (exportaciones) y el párrafo que parece “permitir” la obtención de otro tipo de ingresos y aun así tener acceso al régimen fiscal de maquiladoras.

3. Dotar de los recursos necesarios al área administrativa que tiene a su cargo la vigilancia en el cumplimiento de obligaciones fiscales de las maquiladoras para que ésta tenga una pronta y calificada respuesta a los requerimientos de un APA que se les presenten en el futuro inmediato. También sería deseable en este mismo sentido, que la autoridad estableciera y diera a conocer a los contribuyentes algún mecanismo razonable y sencillo (en la medida de lo posible) para que las empresas maquiladoras pudiesen establecer contraprestaciones que cumplan con el principio de *arm's length* y puedan con ello resolver las consultas de precios de transferencia dentro de plazos razonables.

Por último, nos parece que resulta totalmente criticable el hecho de que se permita la deducción total de los sueldos, prestaciones laborales, previsión social, liquidaciones, PTU y demás pagos similares, únicamente respecto de aquellos que se paguen con motivo de la operación de maquila, ya que se trata de una situación generada por la reforma fiscal que afecta a la totalidad de los contribuyentes que realizan este tipo de erogaciones para realizar sus operaciones normales. Esto resulta en una inequidad clara en perjuicio de los contribuyentes que no realizan operaciones de maquila, incluyendo a las propias maquiladoras que realicen operaciones distintas, como son los servicios de maquila o las operaciones productivas para destinar mercancías a territorio nacional. •