



36

Situación de las maquiladoras ante la Reforma Fiscal para 2022



C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio a
Cargo de la Práctica de
Precios de Transferencia
de Natera Consultores



Es necesario que las empresas maquiladoras conozcan a detalle las alternativas que tienen para afrontar la Reforma Fiscal para 2022 respecto del régimen de maquila contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), para poder hacer una evaluación lo más precisa posible de su situación fiscal y de los costos tributarios que podrían afrontar

INTRODUCCIÓN

Hasta el ejercicio de 2013, de acuerdo con la LISR vigente, las empresas maquiladoras contaban con tres alternativas para cumplir con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, así como para obtener el beneficio de no constituir un establecimiento permanente en México para su parte relacionada residente en el extranjero (maquilante), mismas que eran:

1. Cálculo de la utilidad fiscal para el impuesto sobre la renta (ISR), considerando la cantidad mayor obtenida entre el 6.9% sobre una base de activos utilizados en el ejercicio y el 6.5% sobre una base de costos y gastos de operación del ejercicio (*safe harbor*).

2. Calcular la base del ISR determinando los ingresos y deducciones de su operación de maquila, en operaciones celebradas con sus partes relacionadas, como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables, demostrando dicha situación con documentación comprobatoria de precios de transferencia (estudio de precios de transferencia).

3. Obteniendo una resolución a una consulta formulada a las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia utilizada por la maquiladora, en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (CFF). Dicha consulta es comúnmente llamada “APA de maquila”.

Con la expedición de la nueva LISR para 2014, se eliminó del régimen de maquila la opción del estudio de precios de transferencia, dejando vigentes solo las opciones del *safe harbor* y del APA de maquila.

Muchas maquiladoras optaron por la alternativa de obtener un APA de maquila, debido a las situaciones siguientes:

- La opción del APA pareciera ser la alternativa más adecuada, puesto que debe considerar las características y circunstancias particulares de la operación de maquila de cada empresa solicitante, debiendo con ello determinarse una base tributaria adecuada en cada caso. La obtención del APA otorga

certeza a los contribuyentes por el plazo acordado (máximo cinco ejercicios).

Para la aplicación de esta opción, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) negoció con la autoridad fiscal de los Estados Unidos de América (EUA), Internal Revenue Service (IRS), el diseño de una metodología que considera las características comunes que tienen las empresas integrantes de la industria maquiladora mexicana, la cual se conoce como el enfoque calificado para maquiladoras (QMA, por sus siglas en inglés),¹ con base en el que se han resuelto los APA de maquila solicitados por el periodo comprendido entre los ejercicios de 2013 a 2019.

- La opción del *safe harbor* da como resultado una base tributaria considerablemente más alta en México, en términos generales. Esto a cambio de una simplificación administrativa en el cálculo de la base del impuesto.² También esta opción brinda certeza a los contribuyentes que la eligen.

En el presente artículo me permitiré exponer algunos comentarios y propuestas respecto del tema que me parecen relevantes, concernientes a la forma en la que el SAT está implementando una nueva postura para la tributación de las maquiladoras, mediante la Reforma Fiscal efectuada para 2022 a su régimen fiscal.

REFORMA FISCAL PARA 2022 APLICABLE A LAS MAQUILADORAS

La Reforma Fiscal para el ejercicio 2022 consiste en la eliminación de la opción del APA de maquila para las maquiladoras, dejando como única posibilidad para cumplir con el régimen especial de maquila la aplicación del *safe harbor*. El principal beneficio del régimen es la certeza respecto de la no generación del establecimiento permanente en México para el maquilante residente en el extranjero.

La misma reforma resulta aplicable para las maquiladoras de albergue, de conformidad con las modificaciones realizadas al artículo 183 de la LISR.

¹ *Qualified Maquiladora Approach*

² Para muchas administraciones tributarias de otros países, la alternativa de un *safe harbor* se adopta para otorgar certeza y simplicidad de cálculo a los contribuyentes, aunque ello signifique un sacrificio recaudatorio, mientras que en México la postura de la autoridad fiscal es la contraria, propiciando una mayor carga tributaria para los contribuyentes a cambio de la simplificación administrativa otorgada

La exposición de motivos enviada por el Titular del Poder Ejecutivo Federal esgrime el argumento de que, a pesar de que las autoridades fiscales han implementado mecanismos o enfoques unificados para hacer más eficiente la emisión de las resoluciones a los APA, no se ha alcanzado la eficiencia que requiere la administración tributaria (SAT), puesto que las empresas maquiladoras han insistido en el intento de demostrar las diferencias o características distintivas que tiene cada una de ellas respecto de otras, con el propósito de obtener un tratamiento especial para su análisis de precios de transferencia.

Llama la atención el hecho de que el Poder Ejecutivo Federal argumente como motivo de la reforma propuesta³ que los contribuyentes dedicados a la operación de maquila insistan en que la autoridad fiscal les resuelva sus solicitudes de los APA con base en sus características, circunstancias y situaciones particulares, además de las funciones, riesgos y activos que pudieran tener en común con las demás maquiladoras, siendo eso en esencia lo que deben buscar los contribuyentes al solicitar una consulta de metodología de precios de transferencia en los términos del artículo 34-A del CFF.

Por otra parte, el Poder Ejecutivo Federal trata de justificar el hecho de dejar como única posibilidad de cumplimiento para el régimen de maquila la aplicación del *safe harbor*, con algunos datos numéricos referentes a las maquiladoras que en el ejercicio 2019 aplicaron esa opción, con lo cual pretenden demostrar que la reforma no representa un cambio sustancial para la determinación de la utilidad fiscal de las maquiladoras que eligieron la opción del APA.

Al respecto, es importante comentar que para la justificación comentada no se toman en cuenta estadísticas o cifras que demuestren que el nivel de utilidad fiscal que hubieran obtenido las maquiladoras que optaron por el APA hubieran sido razonablemente similares a las que hubieran obtenido con la opción del *safe harbor*, lo que sería la vía adecuada para tratar de demostrar que no existe un cambio sustancial al respecto.

Lo anterior, en mi opinión, evidencia que no se trata de una Reforma Fiscal que se plantea por la preocupación de dotar de seguridad jurídica a las empresas maquiladoras, como se argumenta en la

exposición de motivos, sino principalmente buscando un incremento recaudatorio y el ahorro de recursos que se requieren para la resolución de los APA.

Por último, en esta sección del artículo vale la pena señalar que otros cambios en la aplicación del régimen de maquila que genera la Reforma Fiscal son los siguientes:

- Se elimina la obligación de presentar el aviso de elección de la opción de *safe harbor* para las empresas maquiladoras, como consecuencia de que será la única posibilidad aplicable a partir del ejercicio 2022.
- Las maquiladoras que apliquen el *safe harbor* a partir de 2022 deberán reflejar la determinación de la base tributaria exigida por ese régimen en la declaración informativa que deben presentar las maquiladoras anualmente (DIEMSE).

SITUACIÓN DE LAS MAQUILADORAS ANTE LA REFORMA FISCAL

Es mi parecer que la situación en la que se encuentran las maquiladoras con la Reforma Fiscal comentada en la sección previa presenta las alternativas siguientes respecto de su situación fiscal para el ejercicio 2022:

1. Apegarse al régimen de maquila establecido por la LISR, cumpliendo con las reglas del *safe harbor*, con el consecuente incremento en la carga tributaria respecto de la opción eliminada del APA.

Esta alternativa, considerando sus efectos positivos, generará certeza para los contribuyentes que la adopten en cuanto a su situación respecto de la materia de precios de transferencia y también respecto de la no generación de establecimiento permanente en México.

Por otra parte, podría generar riesgos de doble tributación para los grupos multinacionales a los que pertenecen las maquiladoras mexicanas, sobre todo si se trata de maquilantes que son residentes fiscales en países distintos de los EUA.

2. Solicitar un acuerdo bilateral de precios de transferencia (BAPA) ante las autoridades fiscales de México y del país en el que resida el maquilante relacionado,

³ La propuesta de reforma fue aprobada por el Congreso de la Unión y fue publicada en el DOF del día 12 de noviembre de 2021

al amparo del artículo 34-A del CFF y con sustento en un tratado para evitar la doble tributación que se encuentre vigente entre esos países.⁴

Esta alternativa presenta la ventaja de eliminar todo riesgo de doble tributación respecto de la operación de maquila, pero no soluciona en principio el problema de la generación del establecimiento permanente en México para el maquilante.^{5,6}

3. Considerar la alternativa de no aplicar el régimen de maquiladoras de la LISR y realizar un análisis para evaluar si la operación de maquila en México constituye un establecimiento permanente en el país para el maquilante relacionado residente en el extranjero. Esto se hará con base en un análisis funcional de las partes relacionadas involucradas en la operación de maquila.⁷

En caso de que el análisis funcional lleve a la conclusión de la generación del establecimiento permanente, la maquiladora mexicana será considerada parte relacionada de su maquilante residente en el extranjero, así como de todas las partes relacionadas de este y sus otros establecimientos permanentes, en los términos del sexto párrafo del artículo 179 de la LISR.

Como consecuencia de lo anterior, la atribución de ingresos para la maquiladora mexicana se deberá realizar aplicando las metodologías de precios de transferencia establecidas en el artículo 180 de la LISR.⁸

Es mi impresión que la mayoría de las maquiladoras que realizaran el análisis mencionado se ubicarían en el supuesto de establecimiento permanente.

4. Si como consecuencia del análisis comentado en el numeral anterior se llegara a la conclusión de que la maquiladora mexicana no constituye un establecimiento permanente en México para el maquilante residente en el extranjero, de todas formas se trataría de una operación celebrada entre partes relacionadas,⁹ debiendo aplicar el régimen de precios de transferencia establecido en la LISR.

Lo anterior implica que el monto de los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad que se obtengan en la operación de maquila, para efectos del ISR, deberán ser determinados como lo harían partes independientes en operaciones comparables, aplicando los métodos establecidos en el artículo 180 de la LISR.

5. Por último, el SAT ha manifestado una postura respecto de las maquiladoras en la que considera la posibilidad de que estas empresas soliciten, durante lo que resta del ejercicio 2021, un APA que cubra los ejercicios 2020 a 2024 utilizando una metodología que se acuerde con el IRS, la cual se supone será similar al enfoque del QMA, pero considerando las circunstancias aplicables en la economía de ambos países para el periodo señalado, respecto de la industria maquiladora.

Esta opción se debe solicitar mediante escrito libre en el que se indique que optan por esperar a que se resuelva su solicitud hasta en tanto se alcance el acuerdo entre las autoridades competentes de México y las de los EUA sobre la metodología aplicable.^{10,11}

Esta alternativa representa una continuidad de la opción del APA de maquila hasta el 2024, para los

⁴ Esto se llevaría a cabo mediante la figura del procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) entre las administraciones tributarias correspondientes a las partes involucradas en la operación de maquila

⁵ Los contribuyentes podrían explorar la posibilidad de que, como parte de los supuestos críticos del MAP, se pudiera excluir la generación del establecimiento permanente en México

⁶ De igual manera que en todas las alternativas, deben considerarse los costos asociados a la aplicación de cada una de estas

⁷ Se deben analizar las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos involucrados en la operación de maquila por cada una de las partes relacionadas contratantes

⁸ Para aplicar esta alternativa, las empresas deben evaluar las consecuencias fiscales que traería consigo esa elección, así como los aspectos formales, de cumplimiento y operativos aparejados a la nueva situación de la empresa mexicana

⁹ En los términos del quinto párrafo del artículo 179 de la LISR

¹⁰ Para el momento en que se publique este artículo, esta alternativa ya debió haber sido elegida por los contribuyentes y debieron haber presentado su solicitud de APA ante el SAT, salvo que la autoridad fiscal hubiera decidido otorgar un plazo adicional para adoptar esta solución

¹¹ En caso de que las empresas maquiladoras ya tengan solicitado un APA respecto de algunos de los ejercicios comprendidos en el periodo señalado (2020 a 2024), bajo la mecánica del QMA vigente, deberán desistirse del mismo por esos ejercicios, para poder solicitar un APA bajo la nueva postura del SAT

contribuyentes que la apliquen, propiciando en consecuencia una solución que brinda certeza y que evita la generación del establecimiento permanente en México para el maquilante residente en el extranjero.

Me parece confuso el mensaje que envía la autoridad fiscal con este enfoque, pues pareciera que va directamente en contra de los objetivos buscados con la Reforma Fiscal aprobada para el ejercicio 2022.

CONSIDERACIONES FINALES

Por último, me permito manifestar algunas consideraciones y sugerencias que pueden ser de utilidad para mejorar la situación antes descrita para las empresas maquiladoras:

1. Una primera sugerencia sería la de cambiar la mecánica considerada en la actual alternativa del *safe harbor* por una que tome en cuenta los elementos considerados por el QMA, en su versión actualizada para los ejercicios 2020 y posteriores, que sea acordada entre las autoridades competentes de México y de los EUA.¹²

En última instancia, el enfoque calificado para maquiladoras que considera las características funcionales comunes de las empresas que integran la industria maquiladora, puede considerarse como un mecanismo de *safe harbor*, en los términos considerados por las Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

40 Por esta vía, considerando la aplicación de un nuevo *safe harbor* adoptado voluntariamente por los contribuyentes, estos deberían aceptar la mecánica propuesta sin necesidad de discutir sobre las características y circunstancias particulares de cada uno de ellos.

Esta consideración permitiría evitar un incremento injustificado en el costo tributario de las maquiladoras, propiciando a la vez que se dote de seguridad jurídica a la operación en México de esta industria, elementos ambos que son la base de la exposición de motivos para la Reforma Fiscal aprobada para 2022.

2. ¿Por qué no permitir, como ocurría en la LISR vigente hasta 2013, la alternativa de demostrar que las maquiladoras operan a valores de mercado con

sus maquilantes extranjeros mediante un estudio de precios de transferencia?

Si en el caso de las maquiladoras que no apliquen el régimen de maquila establecido en la LISR para 2022, ya sea que generen establecimiento permanente o no, deberán determinar su base tributaria mediante la aplicación de las metodologías de precios de transferencia establecidas en la LISR, no debería existir inconveniente en aceptar una alternativa que resuelva el problema desde un principio.

3. Es importante que la autoridad fiscal garantice la aplicación del beneficio otorgado por el decreto publicado en el DOF del 26 de diciembre de 2013, independientemente de la alternativa que adopten respecto de su operación de maquila.

Cabe recordar que este estímulo permite la deducción al 100% de las remuneraciones y prestaciones pagadas por los patrones de la industria maquiladora a sus trabajadores que representen ingresos exentos para ellos. Esto podría hacerse mediante la expedición de reglas de carácter general o mediante la expedición de un nuevo decreto que otorgue estímulos fiscales a la industria maquiladora.

Para finalizar, solo me queda recomendar a las empresas maquiladoras que evalúen de manera precisa los escenarios posibles que pueden enfrentar ante la Reforma Fiscal aprobada para 2022, con el propósito de que los impactos generados por la misma sean los menos costosos para cada caso en particular. •

Para acceder al Decreto de Reforma Fiscal 2022 (DOF 12-XI-2021) escanee el Código QR



¹² Esta propuesta de solución permitiría evitar la doble imposición internacional para las maquiladoras mexicanas con empresa maquilantes estadounidenses, pues los resultados serían reconocidos por ambas autoridades competentes