

NUEVO RÉGIMEN FISCAL PARA MAQUILADORAS

POR: C.P.C. Y M.I. JOSÉ PAUL HERNÁNDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega
PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”**

FISCOactualidades

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	

NUEVO RÉGIMEN FISCAL PARA MAQUILADORAS

*POR: C.P.C. Y M.I. JOSÉ PAUL HERNÁNDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

ANTECEDENTES DE IMMEX

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, con el objetivo de generar empleos para todos los mexicanos que estaban desempleados por la terminación de aquel programa.

Al paso del tiempo, el sector maquilador se ha convertido en un factor importante el desarrollo de nuestro país; en la actualidad esta industria genera más de dos millones de empleos directos y seis millones de indirectos y las regiones con mayor número de maquiladoras son Baja California con 964 y Chihuahua con 750 plantas.¹

El 1 de noviembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el Decreto para el Fomento de la IMMEX,² con el cual se integran en un solo programa los correspondientes al Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación y al de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, denominado PITEX.

Por medio del Programa IMMEX 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, exentándolas del pago del impuesto general de importación, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias.

BENEFICIOS FISCALES

Hasta el año de 2013, las empresas IMMEX (también conocidas como maquiladoras) tenían los siguientes beneficios fiscales:

1. Exención en el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e impuestos de importación al introducir mercancías al país bajo el Régimen de Importación Temporal (RIT).

¹ Datos de INEGI sector de la industria maquiladora.

² Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX).

2. Exención al supuesto de establecimiento permanente de la parte relacionada residente en el extranjero que contrata los servicios de maquila de la empresa IMMEX, con motivo de las condiciones contractuales con las que se lleva a cabo dicha operación.
3. Exención parcial en el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) e Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU); estos beneficios fueron otorgados por medio de decretos presidenciales.

En 2014, los legisladores de nuestro país, con el fin de incrementar la recaudación fiscal, aprobaron una serie de reformas a las principales leyes impositivas; entre las más importantes están las relacionadas con el régimen fiscal de las empresas IMMEX. Estas modificaciones provocaron una gran inconformidad en el sector maquilador, principalmente por no haberse consensuado; en este sentido, el Consejo Nacional de la Industria Manufacturera y Maquiladora de Exportación (INDEX) realizó un intenso cabildeo ante las autoridades hacendarias, con el fin de demostrar el impacto negativo de algunas de las reformas y de la necesidad de aclarar o aligerar su efectos.

Producto de este cabildeo, las autoridades fiscales han emitido reglas misceláneas, y el Ejecutivo Federal ha expedido un decreto presidencial, por medio de los cuales se corrigen algunos aspectos y se aclaran otros.

A continuación se comentan los aspectos más relevantes del nuevo régimen fiscal de las empresas IMMEX, con base en las disposiciones fiscales vigentes a partir de 2014.

NUEVO RÉGIMEN FISCAL EN EL ISR A PARTIR DE 2014

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En términos generales, la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) para 2014 mantiene los supuestos previstos hasta 2013, para que un residente en el extranjero no constituya un establecimiento permanente con motivo de las relaciones jurídicas económicas que realiza con la empresa IMMEX; estos supuestos son los siguientes:

1. Que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación entre México y el país de residencia del residente en el extranjero que es parte relacionada, además de cumplir los requisitos del propio tratado.
2. Que se determine una utilidad fiscal mínima que resulte de la cantidad mayor entre 6.9% de los activos utilizados en la operación de maquila o bien, 6.5% de los costos y gastos incurridos en dicha operación (mecánica conocida como *Safe Harbor*).

Opcionalmente, en sustitución del *Safe Harbor*, las empresas IMMEX pueden obtener de las autoridades fiscales una resolución particular (conocida como "acuerdo anticipado de precios de transferencia" o "APA", por sus siglas en inglés); para efectos de cumplir con las disposiciones de precios de transferencia, esa opción también tendrá el efecto de eximir al residente en el extranjero de constituir establecimiento permanente en México.

NUEVA DEFINICIÓN DE "OPERACIÓN DE MAQUILA"

Adicionalmente, para eximir al residente en el extranjero que es parte relacionada de la empresa IMMEX del supuesto de establecimiento permanente y obtener los beneficios previstos en las disposiciones fiscales, la operación entre ambas empresas deberá ser considerada como una operación de maquila conforme a la definición prevista en la LISR vigente a partir de 2014.

En esta LISR, se prevén las condiciones que se deberán cumplir para que se considere que la empresa IMMEX realiza una "operación de maquila", las cuales se describen a continuación:

- I. Que las mercancías suministradas por el residente en el extranjero con motivo de un contrato de maquila al amparo de un programa de maquila autorizado por la Secretaría de Economía, que se sometan a un proceso de transformación o reparación, sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero, inclusive mediante operaciones virtuales, realizadas de conformidad con lo que establece la Ley Aduanera y las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para estos efectos no se requiere el retorno al extranjero de mermas y desperdicios.

Dichas mercancías, solo podrán ser propiedad de un tercero residente en el extranjero cuando tenga una relación comercial de manufactura con una empresa residente en el extranjero, que a su vez tenga un contrato con la que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando sean suministradas con motivo de estas relaciones comerciales.

Para lo anterior, se consideran como transformación los procesos que se realicen con las mercancías, por ejemplo: la dilución en agua o en otras sustancias; el lavado o limpieza, incluida la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos; la aplicación de conservadores, incluidos lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación; el ajuste, limado o corte; el acondicionamiento en dosis; el empaquetado, reempaquetado, embalado o reembalado; el sometimiento a pruebas, y el marcado, etiquetado o clasificación, así como el desarrollo de un producto, excepto tratándose de marcas, avisos comerciales y nombres comerciales.

- II. Que la totalidad de los ingresos de la empresa IMMEX por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila.
- III. Que cuando las empresas con programa que realicen los procesos de transformación o reparación, incorporen en sus procesos productivos mercancías nacionales o extranjeras, que no sean importadas temporalmente, estas deberán exportarse o retornarse junto con las mercancías que hubieren importado temporalmente.
- IV. Que los procesos de transformación o reparación se realicen con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero con el que las empresas con programa tengan celebrado el contrato de maquila, siempre que no hayan sido propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila o de otra empresa residente en México de la que sea parte relacionada.

El proceso de transformación y reparación podrá complementarse con maquinaria y equipo propiedad de un tercero residente en el extranjero, que tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero, que a su vez tenga un contrato de maquila con aquella que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando esos bienes sean suministrados con motivo de dicha relación comercial, o bien sean propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila o con maquinaria y equipo arrendados a una parte no relacionada. En ningún caso, la maquinaria o equipo antes señalado podrán haber sido propiedad de otra empresa residente en México de la que la empresa que realiza la operación de maquila sea parte relacionada.

Lo señalado en el punto anterior, será aplicable siempre que el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila sea propietario de al menos 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila.

Además se señala que 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 será aplicable lo dispuesto en el Art. 182 (opción de *Safe Harbor* o APA) de esta ley.

Como se observa, esencialmente son cuatro las condiciones que se deben cumplir para que se considere que una empresa IMMEX realiza una operación de maquila, las cuales son:

1. Que la materia prima sea propiedad del residente en el extranjero y se someta a un proceso de transformación o reparación, asimismo, que se hayan importado temporalmente y se retornen al extranjero, incluso mediante pedimentos virtuales.

2. Que la totalidad de los ingresos por la actividad productiva de la empresa IMMEX provengan, exclusivamente, de la operación de maquila.
3. Que cuando menos 30% la maquinaria y el equipo sean propiedad del residente en el extranjero y no hayan sido propiedad de la empresa IMMEX o de una parte relacionada.
4. Que la empresa IMMEX no realice la enajenación, en territorio nacional, de las mercancías transformadas, cuando estas no estén amparadas por un pedimento de exportación.

MAQUINARIA PROPIEDAD DEL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO

En relación con el requisito de propiedad de la maquinaria y equipo por parte del residente en el extranjero, el decreto que otorga estímulos fiscales a las industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (Decreto IMMEX), publicado el 26 de diciembre de 2013, concede un plazo de dos años a partir del 1 de enero de 2013 para que aquellas maquiladoras que al 31 de diciembre de 2009 cumplieron sus obligaciones en materia del ISR, con base en lo dispuesto por el Art. 216-bis de la Ley de la materia, vigente al 31 de diciembre de 2013, para que cumplan con el requisito de propiedad de por lo menos 30% de la maquinaria y del equipo del residente en el extranjero.

El plazo citado tiene como finalidad que estas empresas modifiquen su estructura de activos fijos, para que a partir de 2016 el residente en el extranjero posea al menos el mencionado 30%, sin que sea factible que se trate de activos que ya hubieran sido propiedad de la empresa IMMEX.

Esta disposición obliga a las maquiladoras que se encuentren en el supuesto anterior, a aplicar alguna de estas dos alternativas:

1. Que el residente en el extranjero realice inversiones adicionales en activos nuevos, diversos a los ya existentes.
2. Que la empresa IMMEX reduzca su inversión en activos, para que la proporción de la inversión del residente en el extranjero se incremente respecto de la inversión total en maquinaria y equipo.

Cabe mencionar, que conforme a las disposiciones vigentes hasta 2013, a las empresas IMMEX (anteriores a diciembre 2009) no les resultaba aplicable este requerimiento, por lo que esta nueva obligación, incluso con la prórroga concedida por el Decreto IMMEX 2014, podría resultar violatoria del principio constitucional de irretroactividad de las leyes.

METODOLOGÍA PARA CUMPLIMIENTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A diferencia de los tres métodos existentes hasta 2013, la nueva LISR para 2014 solo contempla el método conocido como *Safe Harbor* (determinando la utilidad fiscal que resulte mayor entre 6.9% sobre los activos utilizados en la operación de maquila, y 6.5% sobre los costos y gastos incurridos en dicha operación) como el establecido para que las empresas IMMEX determinen la utilidad fiscal, en cumplimiento con las reglas de precios de transferencia.

Además, como ya fue comentado, se establece la opción de solicitar a la autoridad fiscal una resolución particular con un acuerdo APA, con la metodología para la determinación de la utilidad fiscal, para lo cual si se desea ejercer esta opción por el ejercicio 2014, debió presentarse un aviso mediante escrito libre a más tardar el 30 de junio de 2014, en el entendido que esta opción puede variarse de un ejercicio a otro.

LA TOTALIDAD DE INGRESOS DEBEN PROVENIR DE LA OPERACIÓN DE MAQUILA

Con respecto a la condición de que la totalidad de los ingresos de la actividad provengan exclusivamente de la operación de maquila, se desprenden dos situaciones relevantes:

1. Es el alcance que tiene el que los ingresos deben provenir de la operación de maquila; es decir, que los ingresos generados de la operación de maquila, entendiéndose estos en un sentido amplio no deben limitarse a lo que es la facturación de los servicios de maquila, sino también a aquellos que pueden resultar conexos a esta; por lo tanto, pueden incluirse las ventas de activo fijo; cobro de intereses; arrendamientos u otros servicios a terceros; venta de desperdicios; recuperación de seguros; fluctuación cambiaria, entre otros.

En este sentido, la regla I.3.19.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (RMF 2014) señala que se considera que la totalidad de los ingresos por la actividad productiva de una entidad provienen exclusivamente de la operación de maquila, cuando se trate de los ingresos que obtienen por la prestación de servicios de maquila por actividades productivas a partes relacionadas residentes en el extranjero. La maquiladora podrá considerar también como ingresos derivados de la actividad productiva, a los ingresos obtenidos por la realización de actos y actividades relacionados con su operación de maquila, siempre y cuando en su contabilidad tengan segmentados dichos ingresos y sus respectivos costos y gastos.

2. Es claro que se está limitando a las IMMEX a realizar ventas al mercado nacional.

En este orden de ideas, la disposición en comento establece que no se considerará que califica como ingresos por su actividad productiva provenientes de su operación de maquila, a los ingresos que obtengan por la venta y distribución de productos terminados para su reventa; ya sea la compra venta de productos distintos a los manufacturados por la maquiladora de que se trate o bien la adquisición en México o en el extranjero de los productos que manufactura, de forma separada o junto con otros productos no manufacturados por la propia maquiladora, para su importación definitiva y su posterior venta y distribución.

Además, en forma expresa se señala que no se considera 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.

Como consecuencia de lo anterior, las maquiladoras que al 31 de diciembre de 2013, venían realizando ventas al mercado nacional al amparo del Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Decreto IMMEX), se verán obligadas a reestructurar su operación de tal forma que en la empresa maquiladora realicen solamente operaciones de maquila y, en su caso, llevar a cabo las ventas al mercado nacional a través de otra entidad.

Mediante el artículo transitorio 41 de la RMF, se establece que la mencionada regla I.3.19.1 entrará en vigor el 1 de julio de 2014, mientras tanto las empresas maquiladoras podrán considerar que la totalidad de sus ingresos se califican como ingresos provenientes de maquila, siempre y cuando lleven los registros contables que permitan diferenciar cada tipo de ingreso, así como los costos y gastos asociados a dicho ingreso.

Además, en la segunda RMF publicada el 4 de julio de 2014, se difiere la entrada en vigor de la regla antes citada al 1 de octubre de 2014.

ELIMINACIÓN DE LA EXENCIÓN PARCIAL EN EL PAGO DEL ISR

Por disposición expresa del Decreto IMMEX 2014 fue derogada la disposición que preveía el estímulo de la exención parcial del ISR, el cual fue otorgado mediante Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003. La eliminación de este beneficio implica un importante incremento en la carga fiscal de estas empresas respecto a la causada hasta el año 2013.

NUEVO ESTÍMULO FISCAL PARA EMPRESAS IMMEX

El Decreto IMMEX 2014 contempla un nuevo estímulo fiscal para las empresas IMMEX, el cual consiste en una deducción adicional, misma que se puede aplicar contra la utilidad fiscal resultante, conforme a cualquiera de los dos procedimientos para la determinación de su utilidad fiscal que elijan estos contribuyentes (*Safe Harbor* o resolución de la autoridad fiscal con APA).

En términos generales, este estímulo prácticamente permite que las empresas IMMEX deduzcan 100% de los pagos que, por prestaciones exentas, otorguen a sus trabajadores, y no solo el 53% a que se refiere la nueva LISR para 2014.

Cabe mencionar, que en caso de que el patrón reduzca en un ejercicio (por ejemplo, en 2014) con respecto al ejercicio anterior (por ejemplo, 2013) el importe de las prestaciones exentas a favor de sus trabajadores, la nueva LISR para 2014 previene que solo 47% será deducible de dichas prestaciones, pero no 53% ya señalado.

Para tal efecto, la RMF para 2014 establece que en la mecánica para determinar si hubo o no reducción de esas prestaciones, habrá de calcularse mediante un cociente resultante de dividir las prestaciones exentas pagadas a los trabajadores en el ejercicio, entre el total de pagos y prestaciones pagadas a los trabajadores en ese mismo ejercicio.

Si dicho cociente resulta menor que el del ejercicio anterior, determinado bajo la misma fórmula, solo se podría deducir 47%, en cuyo caso, tratándose de empresas IMMEX, se podría deducir hasta 94% de las prestaciones exentas pagadas a los trabajadores (47% bajo la nueva LISR más 47% bajo el estímulo por Decreto IMMEX 2014).

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

EXENCIÓN DEL PAGO DEL IVA EN IMPORTACIONES TEMPORALES

La exposición de motivos de la iniciativa presidencial para de reformas fiscales, presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, pretendía eliminar definitivamente la exención del IVA a las importaciones temporales de mercancías realizada por empresas con programa de exportación, la cual se trata de una de las principales ventajas que ofrece el régimen de importación temporal al que están afectas las empresas IMMEX.

Por ello, de haber ocurrido, implicaría desincentivar en forma importante esta actividad, al generarse una importante afectación en el flujo de efectivo de estas empresas por el desembolso de un impuesto que al momento de la exportación de

los bienes transformados, tendrían que solicitar en devolución a la autoridad fiscal, lo cual, entre tanto, implicaría distraer importantes recursos necesarios en la actividad productiva.

Afortunadamente, en buena medida gracias a las gestiones realizadas por los órganos representativos del sector maquilador, se lograron importantes adecuaciones al texto de la LIVA en beneficio de las empresas IMMEX, las cuales son las siguientes:

- Se difirió la eliminación de esta exención, por lo cual habrá una *vacatio legis* de un año a partir de la publicación de las reglas, por medio de las cuales las empresas IMMEX obtendrán la certificación, que será comentada más adelante.

En virtud de que esas reglas ya fueron emitidas el pasado 1 de enero de 2014, la exención actual únicamente tendrá vigencia hasta el próximo 1 de enero de 2015, por lo cual durante este lapso las empresas IMMEX deberán gestionar la referida certificación, con el objetivo de que en su momento les sea aplicable el régimen de excepción contemplado para las que cumplan con este requisito.

- El régimen de excepción vigente a partir de enero de 2015, para las empresas IMMEX que obtengan la mencionada certificación, consistirá en un crédito fiscal contra el impuesto que se cause al momento de la importación temporal de los bienes.

Las reglas publicadas para obtener esta certificación, en términos generales, prevén tres niveles de certificación (A, AA y AAA), atendiendo a diversos factores, tales como:

- i. El tamaño de la empresa, con base en el número de empleados e inversión en activos.
- ii. El adecuado cumplimiento de obligaciones fiscales, tanto de la empresa IMMEX, como por parte de sus principales proveedores, entre ellos, en su caso, los de subcontratación de servicios de personal u outsourcing.
- iii. El adecuado control de inventarios, y cumplimiento de sus obligaciones aduaneras.
- iv. Cumplimiento de determinados porcentajes de retorno de mercancías importadas, entre otros.

Se destaca que en las reglas citadas se establece un calendario para la solicitud de certificación, el cual comprenderá entre el 1 de abril y el 22 de octubre de 2014, principalmente atendiendo a la región en que se encuentre el domicilio fiscal de la empresa IMMEX.

No obstante, en caso de no presentar la solicitud en el periodo correspondiente, y hacerlo con posterioridad, el término de 40 días hábiles que tiene la autoridad para resolver la solicitud comenzará a computarse a partir del 22 de octubre de 2014.

- Las empresas que no estén en posibilidades de obtener esta certificación, podrán garantizar el interés fiscal respecto del IVA que deban pagar a la importación mediante fianza, para efectos de no desembolsarlo.

ACREDITAMIENTO INMEDIATO DEL IVA POR COMPRAS POR EMPRESAS IMMEX A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

El Decreto IMMEX 2014, establece la posibilidad de acreditar, en forma inmediata, el IVA que sea trasladado a las empresas IMMEX en la compra de bienes sujetos al régimen de importación temporal. Este acreditamiento inmediato será contra el IVA retenido al propio residente en el extranjero.

CONCLUSIÓN

Derivado del régimen fiscal de las empresas IMMEX vigente a partir del 2014, será importante que cada empresa lleva a cabo un análisis del impacto fiscal, y en su caso evaluar modificaciones a su actual estructura de operación, con el objetivo de dar cumplimiento a las disposiciones anteriormente comentadas, dando prioridad a lo siguiente:

- Gestionar la certificación para efectos de estar en condiciones de no desembolsar el IVA en sus importaciones temporales.
- Confirmar que su actividad encuadre dentro de los supuestos de "operación de maquila", a fin de evitar riesgos de generación de establecimiento permanente para el residente en el extranjero.
- Evaluar las dos opciones previstas por la ley, para el cumplimiento en materia de precios de transferencia (*Safe Harbor* o APA), con el fin de elegir la que resulte con mayor benéfico para la empresa.
- En el caso de empresas IMMEX con ventas a mercado nacional, valorar los pros y contras de convertirse en una empresa de manufactura nacional fuera del esquema de IMMEX, reestructurando su operación para evitar el establecimiento permanente del residente en el extranjero.
- Optimizar la aplicación de los estímulos fiscales y beneficios previstos para el régimen en lo particular.