

## *Principales efectos que surgen a partir del nuevo Decreto de Maquiladoras*

### *Introducción*

El régimen fiscal de maquiladoras fue creado por el Gobierno Mexicano como una medida para mejorar la posición de México en el entorno global y enfrentar los retos de la globalización. En este contexto, el régimen fiscal de maquiladora pretende ser una propuesta económica para promover la inversión extranjera, fomentar las exportaciones y crear nuevos empleos.

Por esta razón, el gobierno mexicano, tradicionalmente, ha concedido beneficios fiscales y aduaneros a las maquiladoras, que incluyen, entre otros, la facilidad de la maquiladora para importar materias primas a México libres del pago de aranceles e Impuesto al Valor Agregado (IVA), con la finalidad de ser procesadas o transformadas por la maquiladora, así como maquinaria y equipo, libre solamente del pago de IVA y no así del pago de aranceles aplicables, necesaria para realizar los procesos de manufactura. Adicionalmente, las maquiladoras pueden tener acceso a una reducción al Impuesto sobre la Renta (ISR) e Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) por pagar, siempre que ciertas obligaciones y requerimientos sean cumplidos. Asimismo, si se cumplen ciertos requisitos, la compañía extranjera que actúa como maquilante de la maquiladora en México puede obtener una cobertura, en términos de exposición al riesgo, de crear un Establecimiento Permanente (EP) en México derivado de transformar el inventario y otorgar el uso de la maquinaria y equipo en territorio nacional.

A lo largo de los años, diferentes situaciones han generado incertidumbre acerca de estos programas y sus beneficios, pero la mayoría de las veces han resultado favorables para la industria. Las recientes modificaciones al Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) han creado incertidumbre nuevamente en ciertos aspectos que, con optimismo, serán aclarados como en pasadas ocasiones.

### *Antecedentes*

El Decreto IMMEX es un programa para actividades de comercio exterior concedido a una entidad mexicana que en términos generales le permite a ésta importar temporalmente partes, materias primas y otros componentes que son utilizados en el ensamblaje o manufactura de bienes terminados o semi-terminados, sin el pago de cuotas arancelarias ni IVA, siempre que los productos finales sean física o virtualmente exportados a su país de origen u otro país.

Al respecto, algunos de los requerimientos que deben cumplirse, año con año, para poder recibir y conservar la autorización IMMEX son los siguientes:

- i. Las exportaciones anuales deben ser de por lo menos \$500,000 dólares estadounidenses o el 10% de sus ventas totales;
- ii. El programa IMMEX debe ser autorizado por la Secretaría de Economía de México;
- iii. Tener un control de inventario automático bajo la metodología de “primeras entradas, primeras salidas” (PEPS) para mantener registros de los bienes importados temporalmente y para documentar su salida de regreso en un periodo no mayor a 18 meses;
- iv. Presentar un reporte anual de sus operaciones IMMEX a la Secretaría de Economía en mayo de cada año;
- v. Presentar un reporte mensual ante el INEGI (Instituto Nacional de Estadística y Geografía) que incluya datos estadísticos relacionados con la operación del programa IMMEX y un reporte anual.

El 24 de diciembre de 2010, una nueva modificación al Decreto IMMEX fue publicada en el Diario Oficial de la Federación. Uno de los principales cambios para las maquiladoras es la obligación para las empresas extranjeras

de poseer por lo menos un 30% de la maquinaria y equipo usada en la operación de maquila por parte de la entidad mexicana.

No obstante, la modificación más trascendente sin lugar a dudas está relacionada con la definición de maquila y los efectos que esto tiene para la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la posible creación de un EP en territorio nacional.

### ***Protección de la LISR a las compañías extranjeras fungiendo como maquilantes ante el riesgo de un EP en México***

El artículo 2 de la LISR establece que no se considerará que un residente en el extranjero tiene un EP en México derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila y que procesen habitualmente en el país bienes o mercancías mantenidas en México por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o una empresa relacionada, siempre que:

- México haya celebrado un Tratado para Evitar la Doble Imposición con el país de residencia del residente en el extranjero;
- Las condiciones del Tratado sean cumplidas, incluyendo los acuerdos mutuos para considerar que no existe EP en México;
- Los precios de transferencia por los servicios que presta la maquiladora estén basados en una de las opciones aplicables bajo el artículo 216-Bis de la LISR.<sup>1</sup>

Incluso, el artículo 3 de la LISR establece que no se considerará que se tenga un EP en México, entre otras situaciones específicas, por el mantenimiento de bienes o mercancías pertenecientes a un residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o que éstos sean transformados por otra persona.

---

<sup>1</sup>El artículo 216-Bis de la LISR proporciona métodos específicos para determinar los precios de transferencias para aquellas compañías que operan bajo el programa de Maquiladora. Los métodos disponibles son: i) el costo incurrido más un margen del 1%; ii) "safe harbor" (es decir, la utilidad fiscal debe representar lo que resulte mayor entre el 6.9% del retorno sobre activos, o bien, los costos operativos más el 6.5% de margen de utilidad); y iii) el método transaccional de margen neto.

### ***La nueva definición de maquiladora***

La definición más reciente de maquiladora, de conformidad con las modificaciones al Decreto IMMEX, establece que para efectos del Artículo 2 de la LISR, dicha operación deberá cumplir, entre otras, las siguientes características:

- a) Que las materias primas sean otorgadas por un residente en el extranjero (con quien se tenga un contrato de maquila) y sean importadas temporalmente para ser procesadas, transformadas o reparadas y, subsecuentemente, exportadas, incluyendo las que sean de forma virtual.
- b) La maquiladora podrá importar bienes permanentemente e incluir en la producción compras locales, en la medida que dichos bienes sean consumidos o exportados conjuntamente con el inventario importado temporalmente.
- c) La transformación o reparación de bienes debe ser realizada con la maquinaria y equipo importados temporalmente, los cuales deben pertenecer al residente en el extranjero. Al respecto, el residente en el extranjero debe poseer por lo menos el 30% de dicha maquinaria y equipo. Es importante mencionar que esta maquinaria y equipo no puede haber sido propiedad de la maquiladora o de una parte relacionada en México. Estas limitaciones a la maquinaria y equipo no serán aplicables a compañías que operaron bajo un programa IMMEX antes del 31 de diciembre de 2009, si las mencionadas compañías han cumplido sus obligaciones fiscales, incluyendo aquellas relacionadas con las opciones de "safe harbor" para precios de transferencia, de conformidad con la LISR.
- d) Las compañías deben cumplir todos los otros requerimientos aplicables en la LISR para poder ser consideradas una maquiladora. En este sentido, no es considerada una actividad de maquiladora cuando los bienes transformados o reparados son vendidos en México, a menos que esa venta sea documentada como una exportación virtual. De ser el caso, las ventas al mercado nacional no serían, ordinariamente, consideradas sujetas a las reglas de maquiladora.

## *Preocupaciones derivadas de las nuevas reglas conforme al Decreto del 24 de diciembre de 2010*

- Debido a que la nueva definición de operaciones que se consideran como realizadas por una maquiladora entraron en vigor el 1 de enero de 2011, aquellas compañías que iniciaron operaciones como maquiladoras durante 2010 y años anteriores, posiblemente tendrán que revisar su situación actual, en virtud de que las obligaciones del nuevo Decreto IMMEX pueden no estarse cumpliendo. Si una entidad no califica como maquiladora bajo los nuevos términos, deberán analizar si el nuevo concepto de maquiladora viola los principios Constitucionales de las Leyes en México, debido a la posible aplicación retroactiva de una regla de forma perjudicial para los contribuyentes.
- La nueva definición específica que las operaciones de maquiladora consisten en la transformación o reparación de bienes, pero falla en incluir el término “producción” o “manufactura”. Las modificaciones al Decreto IMMEX enlista procesos que constituyen “transformación” para estos fines, particularmente procesos que no alteran las características materiales de los bienes; sin embargo, este listado omite ciertos procesos, tales como ensamblaje y aquellos prestados por las maquiladoras de servicio. Aún falta ver si las autoridades fiscales ahondarán más en qué actividades calificarán como “transformación” para estos fines. A falta de una aclaración al respecto, quedan inciertas las actividades que serían consideradas como operaciones de maquiladora para gozar de los beneficios de este programa como son la protección ante la posible creación de un EP en México, la aplicación de la reducción de tasas para efectos del ISR e IETU, así como los métodos específicos de precios de transferencia disponibles para las maquiladoras, incluso si éstas iniciaron antes del 31 de diciembre de 2009.
- A partir del 1 de enero de 2010, al menos el 30% de la maquinaria y equipo utilizado por las maquiladoras operando bajo un Programa IMMEX debe ser propiedad del maquilante residente en el extranjero y no haber sido propiedad de la maquiladora o de otra parte relacionada en México. No obstante, la maquinaria y equipo utilizados en las operaciones de Maquila puede ser propiedad de: i) una tercera parte residente en el extranjero, con la que la maquiladora tenga una relación comercial de manufactura y cuando la maquinaria y equipo es proporcionada como parte de dicha relación; o ii) de una parte no relacionada que arriende la maquinaria y equipo a la maquiladora. Estas limitantes a la propiedad de la maquinaria y equipo no aplican para maquiladoras operando bajo el Programa IMMEX antes del 31 de diciembre de 2009, siempre que éstas cumplan con el artículo 216 de la LISR (reglas de precios de transferencia y el margen de utilidades relacionado con el “safe harbor” para maquiladoras). En caso de incumplimiento de esta limitante, no se podrá tener acceso a ninguno de los beneficios fiscales aplicables a la maquiladora.
- Desafortunadamente, esta regla no aclara si el contribuyente que no cumpla con la limitación de la propiedad de la maquinaria y equipo desde el principio, puede cumplirla posteriormente y acceder a estos beneficios a partir de esa fecha o simplemente quedaría excluido por definición, ya que el 30% o más de la maquinaria y equipo no era propiedad del residente en el extranjero cuando las actividades de maquiladora comenzaron, provocando incertidumbre sobre si la maquiladora será capaz de acceder a los beneficios fiscales una vez que dichas limitantes sean cumplidas aunque sea años después.
- El último párrafo de la definición de maquiladora está limitado a la producción para exportaciones. Limitar la definición de maquiladora a exportaciones (ya sean físicas o virtuales) significa que en caso de alguna venta hecha por el residente en el extranjero en el mercado mexicano, evitaría contar con la protección ante la posible creación de un EP en México así como a las “tasas reducidas” para la determinación del impuesto disponibles actualmente inclusive a ventas locales. Esto implica que otra entidad debe ser establecida y los bienes deberán ser física o virtualmente exportados y reimportados por esta nueva entidad para ventas locales. Por supuesto, existen otras acciones para minimizar el riesgo de crear un EP en México aun cuando la “reducción de tasas” no le aplique.

- Antes de las modificaciones publicadas a finales de 2010, muchos expertos concluyeron que las maquiladoras estaban autorizadas para comprar bienes del residente en el extranjero y cambiar el régimen aduanero a importación definitiva de las materias primas o componentes importados que hubieran sido originalmente importados de forma temporal con el pago correspondiente de IVA y aranceles aplicables, antes de vender los artículos a otra entidad mexicana. Pareciera que esta alternativa no está permitida actualmente y, en consecuencia, pudiera crear un EP en México para el residente en el extranjero.
- También surge incertidumbre respecto a si se dará un régimen de transición a los contribuyentes, por parte de las autoridades fiscales, para adecuar o cancelar el programa de maquiladora.

### ***Crédito del IETU de acuerdo al Decreto Presidencial de 2007***

- Finalmente, debe considerarse que el 5 de noviembre 2007 fue publicado el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del ISR y el IETU, mismo que pretendió atender algunos aspectos, entre los cuales se encuentra un estímulo contra el IETU, específicamente para reducir los efectos negativos que pudieran ser aplicables a las maquiladoras en virtud de los efectos de dicho impuesto. Estas reglas expiran a finales de 2011 de conformidad con dicho Decreto de fecha 5 de noviembre de 2007 y el Decreto IMMEX recientemente publicado (diciembre de 2010) es omiso al respecto. En ausencia de una prórroga a esta regla que permite determinar una base de IETU acorde a la utilidad fiscal de las maquiladoras, el pasivo fiscal de las maquiladoras podría incrementarse de forma significativa, incluso más allá del 30% que es la tasa de ISR.

Desafortunadamente, la omisión en la aclaración de estas situaciones podría afectar a las maquiladoras que operan y pagan impuestos en México.

Al respecto, es importante que las entidades que actualmente operan bajo el programa IMMEX analicen con sus consultores fiscales los efectos que en materia de impuestos, aranceles e IVA podrían generarse derivado de los cambios mencionados anteriormente.

Para mayor información estamos a sus órdenes en las siguientes oficinas:

**Contactos**

**Industria Maquiladora**

**Cesar Fausto Cantú Solís**

Socio  
TLS Líneas Foráneas  
Oficina Monterrey  
fausto.cantu@mx.pwc.com  
Teléfono: 81 8152-2052

**Mariano Terán Ramírez**

Socio  
TLS Líneas Foráneas  
Oficina Tijuana  
mariano.teran@mx.pwc.com  
Teléfono: 664 681-8233 Ext. 204

**Comercio exterior**

**Oscar Manuel Garza Tamez**

Socio  
Comercio Exterior  
Oficina Monterrey  
oscar.manuel.garza@mx.pwc.com  
Teléfono: 81 8152-2055

**Horacio Iván Jaso Ceja**

Socio  
Comercio Exterior  
Oficina México  
ivan.jaso@mx.pwc.com  
Teléfono: 55 52 63 8535

**Value chain transformation**

**Adriana Rodríguez Cuevas**

Socio  
Impuestos Internacionales  
Oficina México  
adriana.rodriguez@mx.pwc.com  
Teléfono: 55 52 63 8527

**Fred Barrett.**

Socio  
Precios de Transferencia  
Oficina México  
fred.barrett@mx.pwc.com  
Teléfono: 55 52 63 6069

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.