



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

## Tesina

Título de la Tesina  
Las Operaciones de Maquila a la Luz de las Reformas Fiscales  
Recientes

Que para obtener el grado de:

**Especialista en Fiscal**

Presenta: **Octavio Ochoa Carmona**

Tutor: **Dr. Jorge Santamaría García**

Ciudad Universitaria, CD. MX.

2017



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## **Índice:**

	<b>Lista de Abreviaturas y Glosario</b>	<b>2</b>
<b>I.</b>	<b>Introducción</b>	<b>3</b>
	<b>a. Planteamiento del Problema</b>	<b>4</b>
	<b>b. Objetivo General</b>	<b>5</b>
	<b>c. Objetivos Específicos</b>	<b>5</b>
	<b>d. Hipótesis</b>	<b>6</b>
	<b>e. Justificación</b>	<b>6</b>
<b>II.</b>	<b>Operaciones de Maquila</b>	<b>8</b>
	<b>a. Antecedentes</b>	<b>8</b>
	<b>b. Decreto IMMEX</b>	<b>11</b>
	<b>c. Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta</b>	<b>16</b>
<b>III.</b>	<b>Retos y Complejidades</b>	<b>20</b>
	<b>a. Establecimiento Permanente</b>	<b>20</b>
	<b>b. Precios de Transferencia</b>	<b>28</b>
	<b>c. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia</b>	<b>36</b>
<b>IV.</b>	<b>Conclusiones</b>	<b>40</b>
<b>V.</b>	<b>Bibliografía</b>	<b>46</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS Y GLOSARIO

- **APA:** ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR SUS SIGLAS EN INGLÉS.
- **ARM'S LENGTH PRICE:** PRINCIPIO DE PLENA CONCURRENCIA
- **CÓDIGO:** CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- **DOF:** DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
- **EP:** ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
- **IMMEX:** DECRETO INDUSTRIA MANUFACTURERA, MAQUILADORA Y DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN
- **PITEX:** PROGRAMA DE IMPORTACIÓN TEMPORAL PARA PRODUCIR ARTÍCULOS DE EXPORTACIÓN
- **LISR:** LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- **OCDE:** ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS
- **ONU:** ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS

## LAS OPERACIONES DE MAQUILA A LA LUZ DE LAS REFORMAS FISCALES RECIENTES

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN, A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, B. OBJETIVO GENERAL, C. OBJETIVOS ESPECÍFICOS, D. HIPÓTESIS DE TRABAJO, E. JUSTIFICACIÓN. II. OPERACIONES DE MAQUILA, A. ANTECEDENTES, B. DECRETO IMMEX, C. NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, III. RETOS Y COMPLEJIDADES, A. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, B. PRECIOS DE TRANSFERENCIA, C. ACUERDOS ANTICIPADOS DE VALORACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, IV. CONCLUSIONES. V. BIBLIOGRAFÍA

### **PALABRAS CLAVES:**

i) operaciones de maquila, ii) APA, iii) precios de transferencia, iv) Decreto IMMEX, y v) establecimiento permanente.

### **I. INTRODUCCIÓN:**

Las operaciones de maquila han resultado de mucha trascendencia y beneficio en nuestro país desde hace ya varios años. Los beneficios que representa dicho esquema es de i) exportaciones –al haber más exportaciones aumentan las reservas internacionales y mejoran la balanza de pago–, ii) cadenas de insumos regionales – más negocios de productores nacionales que venden insumos a las compañías–, iii) inversión extranjera –favorece el proceso de formación de capital–, iv) empleos e v) ingresos<sup>1</sup>. De ahí que su regulación haya tomado especial relevancia en los últimos años, y en especial a partir de los noventas en que nuestro país diseño un régimen fiscal aplicable a las maquiladoras con el objetivo de determinar de forma gradual la base del impuesto de conformidad con las reglas de precios de transferencia, aplicando paralelamente los *safe harbours* y *APA* a efecto de no ser tratados como si tuvieran un establecimiento permanente.

Por otra parte, el Decreto IMMEX, ha previsto diversas disposiciones relativas a quienes pueden beneficiarse del programa, plazos máximos que pueden permanecer

---

<sup>1</sup> Para mayor información sobre los beneficios que ha representado la industria de maquila en nuestro país, y en específico sobre el incremento de empleos e ingresos puede consultar: (KPMG e INDEX, 2011)

las mercancías en el territorio nacional a través del régimen de importación temporal, de la obtención del programa, de su operación, de su cancelación, suspensión y nulidad del programa, entre otras disposiciones.

Así las cosas, han surgido surgir ciertas inquietudes en cuanto a la aplicación de dichas reformas, tales como: i) las consecuencias que puede surgir a un residente en el extranjero en que las operaciones de maquila celebradas sean considerados establecimientos permanentes –a continuación, EP-, lo anterior, por no cumplir con las condiciones que marca la ley y el término actividad productiva; ii) si podría existir problemas al aplicar dichas disposiciones que pudiera contravenir lo celebrado en el Convenio con Estados Unidos y nuestro País; iii) los problemas que representan los APA tanto unilaterales, bilaterales y/o multilaterales –en razón a que con la implementación de dichas reformas es muy probable que se acrecenté el número de solicitudes–; iv) si las reformas efectuadas efectivamente mantienen a las empresas maquiladoras en nuestro país su competitividad en el contexto internacional y promueven a la contratación de mano de obra; y v) los retos que representan la aplicación de los precios de transferencia en empresas de maquila.

En fin, estas complejidades son el objeto del presente documento, mismo que pretende resaltar las ventajas y desventajas de dichas reformas a efecto de que se puedan proponer de la misma manera modestas recomendaciones.

#### **A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA O PROBLEMA CIENTÍFICO:**

El presente trabajo surge de la inquietud de conocer más acerca de las operaciones de maquila y sobre todo debido a las reformas fiscales recientes, en particular, me refiero a la reforma fiscal 2014, en la cual promulga una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 11 de diciembre de 2013.

Es de mencionar que el tratamiento de las operaciones de maquila para materia impositiva se encontraba sujetas por disposición en la anterior ley en el Decreto IMMEX, actualmente ya no es así, lo regula la Ley de Impuesto sobre la Renta; por tanto, es importante conocer las implicaciones que con ello trae, en específico,

tratándose de las operaciones de maquila y adicionalmente si dichas reformas constituyen beneficios a la industria maquiladora, pues los beneficios de ésta que ha representado y que representa es de i) exportaciones –al haber más exportaciones aumentan las reservas internacionales y mejoran la balanza de pago–, ii) cadenas de insumos regionales –más negocios de productores nacionales que venden insumos a las compañías–, iii) inversión extranjera –favorece el proceso de formación de capital–, iv) empleos e v) ingresos; de ahí que su regulación haya tomado especial relevancia en los últimos años, y en especial a partir de los noventas en que nuestro país diseñó un régimen fiscal aplicable a las maquiladoras con el objetivo de determinar de forma gradual la base del impuesto de conformidad con las reglas de precios de transferencia, aplicando paralelamente los *safe harbours* y *APA* a efecto de no ser tratados como si tuvieran un establecimiento permanente.

#### **B. OBJETIVO GENERAL:**

El objetivo general de la investigación es conocer las implicaciones que conlleva en que para efectos fiscales las operaciones de maquila no sean tratadas así, lo anterior, por no cumplir con los requisitos que marca la citada ley, lo cual es importante, pues como se indicó arriba, a través de un estudio elaborado por KPMG e INDEX, la industria maquiladora es benéfica para nuestro país particularmente en ser una herramienta promotora de la inversión extranjera, ingresos y sobre todo de empleos.

#### **C. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

Los objetivos específicos de la investigación se centrará en analizar:

- El tratamiento de las operaciones de maquila en la anterior ley y el Decreto IMMEX, con objeto de conocer sus implicaciones.
- Analizar la nueva Ley del Impuesto sobre la renta comparándola con la anterior ley, con el objetivo de conocer dichas reformas en relación con las operaciones de maquila.
- Qué es un establecimiento permanente y sus implicaciones.

- Las implicaciones que puede surgir en que las operaciones de maquila celebradas por residentes en el extranjero sean consideradas un establecimiento permanente.
- Qué son los precios de transferencia, para qué sirven y cuáles son los métodos y cómo se intersectan con las operaciones de maquila.
- Qué son los *APA*, su regulación, y sus implicaciones tratándose de operaciones de maquila.

#### **D. HIPÓTESIS DEL TRABAJO:**

Determinar en cuanto a la aplicación de la Nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, las implicaciones que puede surgir a un residente en el extranjero en que las operaciones de maquila celebradas sean consideradas un establecimiento permanente, lo anterior, por no cumplir con las condiciones que dispone la ley.

Establecer cómo operan los precios de transferencia en nuestra legislación y su intersección con las operaciones de maquila.

Analizar las implicaciones –buenas o malas– que tiene la celebración de un *APA* tanto para el contribuyente como para la autoridad en relación con las operaciones de maquila.

#### **E. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN:**

El objeto de la presente investigación se justifica en vista a que nuestro país desde la década de los sesentas, es un país promotor de la industria maquiladora<sup>2</sup>, el cual ha representado a nuestro país beneficios tales como –incremento–: i) exportaciones –al haber más exportaciones aumentan las reservas internacionales y mejoran la balanza de pago–, ii) cadenas de insumos regionales –más negocios de productores nacionales que venden insumos a las compañías–, iii) inversión extranjera –favorece el proceso de formación de capital–, iv) empleos e v) ingresos.

---

<sup>2</sup> Para mayor información sobre los antecedentes de la industria de maquila en nuestro país puede consultar: (Schmidt, 1998) y (González Marín, 2012), y en cuanto a los beneficios que representa la industria de maquila, puede consultar: (KPMG e INDEX, 2011)

En ese sentido, es menester conocer si las reformas actuales son conscientes de la problemática que ha representado y que su objetivo no sea únicamente el de recaudación de impuestos, sino que además, dé como resultado la promoción de éstas con objeto de que la industria maquiladora pueda ser competitiva a nivel internacional y por consiguiente continúen representando beneficios a nuestro País; de ahí que su regulación haya tomado especial relevancia en los últimos años, y en especial a partir de los noventas, por lo cual, se justifica el presente estudio.

## **II: OPERACIONES DE MAQUILA**

El pasado primero de enero de 2014, entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación –a continuación, DOF– el 11 de diciembre de 2013; el cual modifica ciertas disposiciones aplicables al régimen de maquila, las cuales implican un cambio en las reglas para aquellas empresas que operan bajo el Decreto IMMEX –Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación–.

### **A. ANTECEDENTES**

El antecedente en México del programa de industria maquiladora<sup>3</sup> es a partir de la década de los sesentas, derivado de la terminación del programa bracero –programa que se estableció en 1942 a 1964, cuyo objetivo fue el envío de mexicanos a laborar en los campos agrícolas de EUA. debido a la gran demanda de mano de obra de dicho país como consecuencia de la Segunda Guerra Mundial–, como consecuencia de ello, nos indica Somohano, que el gobierno creó un programa en que las empresas gozaban de ciertos beneficios a cambio de crear los empleos necesarios para los ex-braceros que regresaban del país (2013, p. 208); así en 1990, existían aproximadamente 1920, empresas maquiladoras en el país.<sup>4</sup>

Nos indica Somohano, que durante la segunda mitad de la década de los noventa, la industria maquiladora registró niveles de crecimiento de producción, empleo y productividad importantes, intensificándose más a partir de la entrada en vigor del NAFTA, no obstante, lo anterior, el panorama cambio en los años de 2000 y 2001, a consecuencia de la desaceleración y posterior recesión experimentada por la economía de los EUA; a consecuencia de ello, el gobierno mexicano introdujo una

---

<sup>3</sup> Para mayor información sobre los antecedentes de la industria de maquila en nuestro país puede consultar: (Schmidt, 1998) y (González Marín, 2012)

<sup>4</sup> Actualmente existen alrededor de 5045, empresas maquiladoras, encontrándose con mayor presencia en los estados de: Baja California, Nuevo León, Chihuahua, Coahuila y Tamaulipas. INEGI Indicadores de establecimientos con Programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación. Noviembre 2014.

Consultable en Internet: [http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/notasinformativas/est\\_immex/ni-immex.pdf](http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/notasinformativas/est_immex/ni-immex.pdf)  
Fecha de consulta: Mayo 27, 2015.

serie de incentivos, otorgando beneficios a las empresas maquiladoras<sup>5</sup> con objeto de estimular la creación de empleos. (2013, pp. 208-209)

Ahora bien, tratándose del régimen fiscal aplicable a las maquiladoras desde el programa de creación de éstas en la década de los sesentas hasta el año de 1995, no existía regulación específica en materia de impuestos para la industria maquiladora, consecuentemente, las maquiladoras eran sujetas a las reglas generales aplicables a las personas morales, es hasta a mediados de los noventas en que nuestro país diseñó un régimen fiscal aplicable a éstas con el objetivo de determinar de forma gradual la base del impuesto de conformidad con las reglas de precios de transferencia. Adicionalmente a ello, en 1994, se establecen especiales reglas con objeto de efectuar una excepción a las disposiciones generales, tratándose de residentes en el extranjero propietarios de maquiladoras para no ser tratados como si tuvieran un establecimiento permanente por las actividades de maquila, siempre y cuando cumplieran con: i) *safe harbour* –5% de todos los activos, incluyendo los activos propiedad del residente en el extranjero–, o ii) acuerdo previo de valoración de precios de transferencia –APA– (OCDE, 2004, pp. 48-50). No obstante, nos indica Roberto Schatan, en que fueron inefectivas las reglas antes descritas –*safe harbour* y APA–, en razón que las empresas maquiladoras –*labour-intensive*– optaron por el *safe harbour*, en vista a que los beneficios que representaban podrían ser más que del 5% del valor de los activos usados, y empresas maquiladoras –*capital-intensive*– optaron por el APA, considerando el costo de valor añadido –sobre todo trabajo– para determinar su beneficio de mercado. (2002, pp. 922-923)

En 1999 las reglas anteriormente indicadas fueron modificadas con objeto de evitar abusos, requiriendo para que no se considere establecimiento permanente en: i) *safe harbour*, debiendo declarar un ingreso gravable que represente al menos la mayor parte del 6.5% de las deducciones –costos y gastos– de la empresa maquiladora, o

---

<sup>5</sup> Los beneficios que representa el esquema de Maquiladora en nuestro país y de ahí que se otorguen ciertos beneficios son *grosso modo* cinco: i) exportaciones –al haber más exportaciones aumentan las reservas internacionales y mejoran la balanza de pago–, ii) cadenas de insumos regionales –más negocios de productores nacionales que venden insumos a las compañías, iii) inversión extranjera –favorece el proceso de formación de capital–, iv) empleos e, v) ingresos. (KPMG e INDEX, 2011).

<http://www.kpmg.com/MX/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF-App/Competitividad-Fiscal-Internacional-Maquila.pdf>.

Fecha de consulta: Mayo 15, 2015.

6.9% del valor de los activos usados en la operación de maquila –incluyendo activos propiedad del residente en el extranjero o partes relacionadas–; o, ii) APA: la maquiladora obtenga una resolución particular del SAT; el cual coincide con lo acordado por el *Mexico-United States Mutual Agreement on the Tax Regime applicable to Maquiladoras*, acuerdo que buscó otorgar mayor seguridad jurídica a los inversionistas para cumplir con la legislación vigente en cada país, así como eliminar el riesgo de la doble tributación (Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, 2003).

La ley del ISR, el 30 de diciembre de 2002, estableció una excepción para la determinación de un establecimiento permanente –a continuación, EP– en México para los residentes extranjeros que mantenían una relación económica-jurídica con una maquiladora mexicana que habitualmente procesaba mercancía con maquinaria y equipo –a continuación, M&E– suministrado directa o indirectamente por el residente en el extranjero, siempre y cuando el residente en el extranjero fuera residente de un país con el que México había firmado un tratado de doble imposición y que la maquiladora cumpla con las obligaciones de la citada ley –*safe harbour* y APA– e introduce otras dos opciones más: i) que las maquiladoras conserven documentación adecuada que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores: a) los precios determinados conforme a los precios de transferencia, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y b) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de él cuyo uso se permita a los residentes en el país, en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustados a precios de transferencia y, ii) que las maquiladoras conserven documentación en precios de transferencia adecuada que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad y Operación, y tomando en consideración un rendimiento sobre la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero.

Por su parte, se publicó en el DOF, el 30 de octubre de 2003, un decreto por el que se otorgaron diversos beneficios fiscales a los contribuyentes, entre los que destaca

una exención parcial del ISR, a las empresas maquiladoras –cuyo objetivo es proveer de un estímulo para la creación de empleos a la industria, ello debido por la recesión de la economía de EUA– dicha exención se determinó como el monto equivalente a la diferencia del ISR, que resulte de aplicar los porcentajes del *safe harbour* –6.9% activos y 6.5% costos-gastos– y el ISR., que resultaría de calcular dicha utilidad fiscal aplicando el 3% en ambos casos, siendo aplicable a ésta la cantidad que resulte mayor.

## **B. DECRETO IMMEX**

El primero de noviembre de 2006, se publicó en el DOF, un decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, también conocido por sus siglas IMMEX<sup>6</sup>, como resultado de fusionar dos programas de fomento al comercio exterior: i) el que rige a las maquiladoras y ii) el programa de importación temporal para producir artículos de Exportación –PITEX–; el cual –Decreto IMMEX– tiene por objeto fomentar y otorgar facilidades a las empresas manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación para realizar procesos industriales o de servicios a mercancías de exportación y para la prestación de servicios de exportación –artículo 1º–. Al respecto, nos indica Jorge Witker, que *el Gobierno Federal publica este decreto con la finalidad de fortalecer la competitividad del sector exportador mexicano, y otorgar certidumbre, transparencia y continuidad a las operaciones de las empresas, precisando los factores de cumplimiento y simplificándolos; permitiéndoles adoptar nuevas formas de operar y hacer negocios; disminuir sus costos logísticos y administrativos; modernizar, agilizar y reducir los trámites con el fin de elevar la capacidad de fiscalización en un entorno que aliente la atracción y retención de inversiones en el país.* (2011, p. 389)

El Decreto IMMEX, prevé ciertas disposiciones relativas<sup>7</sup> a quienes pueden beneficiarse del programa,<sup>8</sup> plazos máximos que pueden permanecer las mercancías

---

<sup>6</sup> Hasta la fecha el decreto IMMEX., es el que rige el funcionamiento, operación, constitución, registro, establece derechos y obligaciones, y otorga facilidades administrativas y fiscales a las maquilas en nuestro país.

<sup>7</sup> Establece que se entiende por: i) empresa certificada –la persona moral inscrita en el registro de empresas certificadas del SAT en términos de la Ley–; ii) operación de manufactura o maquila –al 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–; iii) operación de submanufactura o submaquila de exportación –a los procesos industriales o de servicios relacionados directamente con la operación de manufactura de una empresa con Programa, realizados por persona distinta al

en el territorio nacional a través del régimen de importación temporal, de la obtención del programa, de su operación, de su cancelación, suspensión y nulidad del programa, entre otras disposiciones.<sup>9</sup>

El Decreto IMMEX, ha sido en diversas ocasiones reformado y/o adicionado, sin embargo, es importante saber cuáles son las obligaciones de las empresas con programa, que prevé el citado Decreto, dentro de las cuales establece las siguientes:

- Realizar anualmente ventas al exterior por un valor superior a 500,000 dólares de los Estados Unidos de América, o su equivalente en moneda nacional, o bien, facturar exportaciones, cuando menos por el 10% de su facturación total;
- Cumplir con lo establecido en el Programa que les fue autorizado;
- Cuando se trate de las mercancías comprendidas en los Anexos I BIS, I TER, II y III de este Decreto, importar temporalmente al amparo del Programa exclusivamente las mercancías que se clasifiquen en las fracciones arancelarias autorizadas en el mismo;
- Destinar las mercancías importadas temporalmente al amparo de su Programa a los fines que les fueron autorizados;
- Retornar las mercancías en los plazos que corresponda conforme a lo establecido en la Ley o en el presente Decreto;
- Mantener las mercancías que se hubieren importado temporalmente en el o los domicilios registrados en el Programa;
- Solicitar a la Secretaría el registro, previo trámite ante el SAT, de lo siguiente:

---

titular del mismo–; iv) Programa –a la autorización para realizar operaciones de manufactura, en cualquiera de sus modalidades, que otorgue la Secretaría de Economía a una persona moral para operar al amparo del presente Decreto–; v.) Sociedad controlada –la persona moral cuyas operaciones de manufactura son integradas en un Programa bajo la modalidad de controladora de empresas–; entre otras. Artículo 2, del Decreto IMMEX

<sup>8</sup> En cuanto a los programas, las modalidades son las siguientes: i) controladora de empresas –cuando en un mismo programa se integren las operaciones de manufactura de una empresa certificada y una o más sociedades controladas–, ii) industrial –cuando se realice un proceso industrial de elaboración o transformación de mercancías destinadas a la exportación–, iii) servicios –cuando se realicen servicios de mercancías para el desarrollo de las actividades que la Secretaría determine–, iv) albergue –cuando una o varias empresas extranjeras le faciliten la tecnología y el material productivo, sin que estas últimas operen directamente el programa–, y v) terciarización –cuando una empresa certifica que no cuente con instalaciones para realizar procesos productivos, realice las operaciones de manufactura a través de terceros que registre en su programa–. Artículo 3, del Decreto IMMEX

<sup>9</sup> Para mayor información del contenido del Decreto puede consultar la página de internet: <http://www.aduanas-mexico.com.mx/claa/ctar/leyes/immex.html#art1> Fecha de consulta: Mayo 27, 2015.

- De los cambios en los datos que haya manifestado en la solicitud para la aprobación del Programa, tales como la denominación o razón social, Registro Federal de Contribuyentes y del domicilio fiscal;
- Del cambio del o de los domicilios registrados en el Programa para llevar a cabo sus operaciones y los de submanufactura de exportación, por lo menos con tres días hábiles de anticipación a aquél en que se efectúe el traslado de las mercancías importadas temporalmente al amparo del Programa al nuevo domicilio.
- Notificar a la Secretaría los cambios de socios, accionistas o representante legal;
- Llevar el control de inventarios en forma automatizada, observando lo dispuesto en el artículo 10 del presente Decreto, y
- Tratándose de la importación temporal de combustibles y lubricantes que se utilicen para llevar a cabo las operaciones de manufactura bajo el Programa, deberán tener un estricto control volumétrico y comprobar sus consumos.
- Presentar un reporte anual de forma electrónica a la Secretaría, respecto del total de las ventas y de las exportaciones.
- Presentar la información que, para efectos estadísticos, se determine, en los términos que establezca la Secretaría mediante acuerdo.
- Proporcionar la información a la Secretaría y al SAT que éstos les soliciten y que esté relacionada con el Programa autorizado.
- Otorgar las facilidades que requiera el personal de dichas autoridades, para que ejerzan sus facultades a fin de verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Programa.

Ahora bien, el Decreto IMMEX, establece qué se entiende por operación de maquila, para efectos del artículo 2, de la LISR –aplicable a que estas operaciones no se consideren como un establecimiento permanente–; indicándonos que deberá reunir con las siguientes condiciones:

- i) Que las mercancías suministradas por un residente en el extranjero se sometan a proceso de transformación y reparación, sean importadas temporalmente, y se retornen al extranjero, y sólo podrán ser propiedad de un tercero residente en el extranjero cuando tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero a la cual tiene a su vez un contrato de maquila con la empresa maquiladora en México,
- ii) Que a las mercancías suministradas se les incorporen en sus procesos productivos mercancías nacionales o extranjeras que no sean importadas temporalmente,
- iii) Que los procesos de transformación o reparación se realicen con M&E propiedad del residente en el extranjero con el que las empresas con programa tengan celebrado el contrato de maquila, el cual se podrá complementarse con M&E 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 sean suministrados con motivo de dicha relación comercial.

No obstante:

En el proceso de transformación y reparación podrá utilizarse:

M&E propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila, o

M&E arrendados a una parte no relacionada,

En ninguno de los casos podrán haber sido propiedad de otra empresa residente en México de la que la empresa maquiladora sea parte relacionada y siempre y cuando el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila se propietario del 30% de M&E utilizados en la operación de maquila.

No siendo aplicable lo del 30% de M&E tratándose de empresas que al 31 de diciembre de 2009, operaban bajo un programa autorizado al amparo de ese Decreto y que hayan cumplido con

sus obligaciones en materia del ISR de conformidad con el 216 Bis.

- iv) Que cumplan con sus obligaciones de conformidad con el artículo 216 Bis –precios de transferencia y opciones *safe harbour* y *APA*–.
- v) Que la transformación o reparación de mercancías cuya enajenación no se realice en territorio nacional y se encuentre amparada con un pedimento de exportación.

Y por otra parte; dispone lo que se debe entender por transformación, indicándonos por ello:

A los procesos que se realicen con las mercancías consistentes en:

- dilución en agua o en otras sustancias;
- lavado o limpieza, incluyendo la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos;
- la aplicación de conservadores, incluyendo lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación;
- el ajuste, limado o corte;
- acondicionamiento en dosis;
- empacado, reempacado, embalado o reembalado;
- el sometimiento a pruebas y el marcado, etiquetado o clasificación, así como el desarrollo de su producto o mejora en la calidad del mismo, excepto tratándose de marcas, avisos comerciales y nombres comerciales.

Así las cosas, se puede observar de lo arriba indicado en que el Decreto IMMEX, es bastante benéfico a las maquilas y todavía más que para permanecer en el programa de maquila sólo impone, entre otras obligaciones, el de realizar anualmente ventas al exterior por un valor superior a 500,000 dólares de los Estados Unidos de América, o su equivalente en moneda nacional, o bien, facturar exportaciones, cuando menos por el 10% de su facturación total; y esto se puede comprender puesto que los beneficios que representa dicho esquema a nuestro país es el incrementar el número de exportaciones, al igual, incrementar el número de productores nacionales que

suministran insumos, fomentar la inversión extranjera, y sobre todo, la generación de empleos, sin embargo, también es recomendable, como lo aconseja la OCDE, acotar tales beneficios para que sólo sean empleados por empresas maquiladoras y no otras empresas que abusen de dichos beneficios que no les competen realmente. (*Getting it right: Una agenda estratégica para las reformas en México*, 2012)

En ese orden de ideas, un estudio efectuado por la OCDE., recomendó, entre otras cosas, que el régimen de las maquiladoras “IMMEX” debiera delimitarse y evaluarse, ya que era probable que alguna de las concesiones fiscales sean ya en exceso generosas, además de corregir diversas fallas del sistema, estableciendo como opción la de establecer una fecha fija de expiración y reconsiderar el tamaño de las concesiones fiscales (OCDE, 2012).

### **C. NUEVA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

El Presidente de la República presentó el día 8 de septiembre de 2013, al Congreso de la Unión el paquete económico para el ejercicio fiscal 2014; el cual contenía además de una serie de iniciativas para modificar las leyes fiscales y aduaneras, la promulgación de una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, con objeto de incrementar en la recaudación de los impuestos, eliminando y modificando muchos beneficios y regímenes fiscales preferenciales, encontrándose dentro de ellos el régimen de las maquiladoras<sup>10</sup>, finalmente dichas iniciativas fueron aprobadas por el Congreso de la Unión, y publicadas en el DOF, el día 11 de diciembre de 2013.

El régimen de maquilas conforme a la Nueva Ley de Impuesto sobre la Renta –a continuación LISR–, se encuentra regulado en los artículos 181 al 183, cuyo párrafo penúltimo del artículo 2 de la Ley abrogada pasa al artículo 181, que establece que

---

<sup>10</sup> En ese orden de ideas, nos indica que el régimen de maquila de conformidad con la antigua ley prevé un tratamiento fiscal preferencial a las empresas maquiladoras de exportación; y que de una revisión a dicho régimen, se identifica que los requisitos para obtener el registro correspondiente han sido flexibilizados con el transcurso del tiempo y el esquema fiscal no se ha ajustado a estos cambios, lo que ha distorsionado el objetivo del régimen, por ello, con el fin de evitar planeaciones fiscales en este régimen y precisar que sólo pueden aplicarlo aquellas empresas maquiladoras dedicadas exclusivamente a la exportación; proponiendo establecer una definición de operación de maquila para efectos de tributar de conformidad con dicho régimen, lo cual permite retomar uno de los requisitos que motivaron el diseño de un régimen especial de tributación para estas empresas, como es que exporten totalmente su producción, como también, asegura que la autoridad tributaria determine quienes pueden acceder al régimen, fiscalice la operaciones y establezca sanciones quienes abusen del régimen o bien sin tener derecho a éste se apliquen sus beneficios. Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Ejecutivo.

no se considerará que un residente extranjero tiene un EP en el país derivado de las relaciones de carácter jurídico o económicas que mantenga con empresas de maquila, disponiendo además qué se debe entender por operación de maquila y por transformación y otros requisitos que se encontraban previstos en el artículo 33, del Decreto IMMEX, como también la incorporación de nuevos requisitos.

Así las cosas, la ley recoge lo establecido en el artículo 33 del Decreto IMMEX para incorporarlo en el artículo 181, sin embargo, adicionó una condición para considerarse operación de maquila, un cambio de suma importancia, consistente en que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila; y adicionalmente, en el citada ley, no considera la disposición prevista en el Decreto en relación a que no será aplicable lo de cumplir con el requisito de propiedad del 30% de M&E por parte del residente en el extranjero tratándose de empresas que al 31 de diciembre de 2009, operaban bajo un programa autorizado al amparo de ese Decreto y que hayan cumplido con sus obligaciones en materia de ISR de conformidad con el 216 Bis –ahora 182-.

Ahora bien, la citada LISR, establece los requisitos a los cuales se deben sujetarse las empresas maquiladoras con objeto de que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tengan establecimiento permanente y que cumplan con los requisitos de precios de transferencia, el cual ya sea aplicando i) el *safe harbour*, es decir, que determinen su utilidad fiscal como la cantidad mayor que resulte de aplicar: a) 6.9 sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal y b) el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de la operación, estableciendo la forma en cómo se deberá determinar el valor total de los activos, y los costos y gastos de operación; ii) APA, en que la persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se confirme que se cumple con los artículos 179 y 180, quedando exceptuadas de presentar la declaración informativa señalada en la fracción X, del artículo 76, únicamente por operación de maquila, o iii) que cumplan con lo dispuesto en los artículos 179 y 180 –regulación aplicable a precios de transferencia–. Sin embargo, sigue previendo que 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.

Ahora bien, la citada LISR establece que tratándose de residentes en el extranjero que proporcionen directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar las actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad “albergue” –cuando una o varias empresas extranjeras le faciliten la tecnología y el material productivo, sin que estas últimas operen directamente el programa– autorizado por la Secretaría de Economía , siempre y cuando no sean partes relacionadas con la empresa maquiladora, se encuentran exceptuados de aplicar los artículos 181 y 182 de la citada ley; no obstante, lo anterior, deberán presentar anualmente declaraciones informativas de operaciones realizadas a través de la empresa maquiladora o de sus partes relacionadas, adicionalmente a las declaraciones anuales y mensuales definitivas, y en caso de incumplimiento se le requerirá a la empresa maquiladora para que en un plazo que no exceda de 30 días aclare lo que a su derecho convenga, y en caso de que no lo subsane procederá a la suspensión del Padrón de importadores.

Por último, la citada la Ley dispone, tratándose de un *APA* Bilateral –acuerdo acordado entre dos países–, en que las autoridades competentes de un país en el que se hubiese celebrado un tratado internacional en materia fiscal realizarán un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente en el país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades del país, se podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje dicho ajuste.

Ahora bien, el día 26 de diciembre de 2013, se publicó en el DOF, un decreto dado por el Ejecutivo, en el que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, consistente en otorgar una deducción adicional a la establecida en la ley –tratándose de contribuyentes que tributen conforme a las reglas *safe harbour* o que hayan optado por obtener un *APA*, previsto en el 182 de la Ley– equivalente al monto que resulte de dividir entre dos los pagos por conceptos de servicios personales subordinados –realizados a sus trabajadores involucrados en la operación de maquila y que a su vez sean exentos para dichos trabajadores– y restarle el 3% de dichos pagos exentos, los cuales deberán de 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; adicional a ello, otorga un periodo de transición de dos años a los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2009, cumplieron con sus obligaciones, para que cuando menos el 30% de la M&E, sea propiedad del residente en el extranjero con el que se tenga celebrado un contrato de maquila y que no haya sido propiedad de la empresa maquiladora o de alguna parte relacionada.<sup>11</sup>

Así las cosas, como se puede observar en cuanto a las reformas efectuadas tratándose del impuesto sobre la renta aplicables al régimen de maquila, son pocas sin embargo, son trascendentales, puesto que ahora para cumplir con lo dispuesto en la ley, tratándose de operaciones de maquila, se requiere en que la totalidad de los ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de la operación de maquila, adicionalmente en que se elimina la exención parcial, a pesar que el Ejecutivo con objeto de contrarrestar las cargas provocadas otorgue un estímulo fiscal consistente en una deducción del .47, sobre los pagos arriba indicados y otorgue un plazo de dos años para cumplir con los requisitos que marca la ley respecto al porcentaje de la M&E que debe ser propiedad del residente en el extranjero.

---

<sup>11</sup> Es de comentar que adicionalmente a ello, se confirmó la eliminación del beneficio de exención parcial derivado Decreto publicado el 30 de octubre de 2003 en el DOF. Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicada en el DOF., el día 26 de diciembre de 2013.

### **III. RETOS Y COMPLEJIDADES**

Ahora bien, pueden surgir ciertas dudas o inquietudes en cuanto a la aplicación de dichas reformas, tales como: i) las implicaciones que pueden surgir a un residente en el extranjero en que las operaciones de maquila celebradas sean considerados EP, lo anterior, por no cumplir con las condiciones que marca la ley; ii) si podría existir alguna implicación al aplicar dichas disposiciones que pudiera contravenir lo celebrado en el Convenio con Estados Unidos y nuestro País –arriba indicado–; iii) los problemas que representan los APA tanto unilaterales, bilaterales y/o multilaterales; iv) si las reformas efectuadas efectivamente mantienen a las empresas maquiladoras en nuestro país su competitividad en el contexto internacional y promueven a la contratación de mano de obra; y v) los retos que representan la aplicación de los precios de transferencia en las empresas de maquila.

#### **A. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

En nuestra legislación se encuentra regulado el establecimiento permanente –a continuación EP–, en la Ley de Impuesto sobre la Renta –a continuación LISR–, en los artículos 2 y 3, así como en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE –a continuación modelo de convenio–, el cual en términos generales se define como cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Nos indica Lovisolo, que “la noción de EP, ha ido con el tiempo delineándose y siendo precisada en sus contenidos, cuyos actores intelectuales han sido en gran medida las organizaciones internacionales, particularmente la OCDE y la ONU”. (2003, pp. 275-276)

Al particular, nos indica la OCDE, en los comentarios del modelo de convenio, en su artículo 7, en que el EP, se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro estado contratante (Model tax convention on income and on capital condensed version, 2010); en

razón que un estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro estado contratante salvo que esta se realice su actividad por medio de un EP.<sup>12</sup>

De dicha definición de EP. nos indica la OCDE, en los comentarios al artículo 5, que la característica esencial es lugar fijo de negocios mediante el cual se realiza toda o parte de su actividad, cuyas condiciones contenidas en dicha definición son: i) existencia de un lugar de negocios –sucursales, agencias, oficinas, talleres, instalaciones, minas, canteras, entre otros, inclusive en determinados casos maquinaria o equipo–; ii) que debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y iii) la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar de negocios. (Model tax convention on income and on capital condensed version, 2010)

Ahora bien, regresando al tema de las maquilas y de conformidad con la LISR. indicamos que no se considerará que un residente en el extranjero tiene un EP. en el país derivado de las relaciones de carácter jurídico o económicas que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, siempre que: i) México haya celebrado un tratado para evitar la doble imposición<sup>13</sup>, ii) se cumplan los requisitos del tratado y iii) cumplan con lo señalado en el 182. Indicamos también que para ser considerada operación de maquila debe cumplir con ciertas condiciones, encontrándose dentro de ellas en que la totalidad de sus ingresos por actividad productiva provengan exclusivamente de su operación de maquila.

En ese orden de ideas, al no cumplir con los requisitos que establece la ley –antes mencionados–, la consecuencias será el de constituir un EP, el cual de conformidad con el artículo primero de la citada ley, establece *están obligadas al pago del*

---

<sup>12</sup> *The main use of the concept of a permanent establishment is to determine the right of a Contracting State to tax the profits of an enterprise of the other Contracting State. (...) a Contracting State cannot tax the profits of an enterprise of the other Contracting State unless it carries on its business through a permanent establishment situated therein.* (OECD, 2010)

<sup>13</sup> Actualmente tenemos celebrados con los países de: Colombia, Alemania, Argentina, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, EUA., Finlandia, Francia, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Corea, República Checa, Eslovaca, República Helénica, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia y Suiza. Véase: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx).

Fecha de consulta: Mayo 27, 2015

*impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero que tengan un EP, en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho EP.*

Disponiendo la citada ley en su párrafo VIII y IX, del artículo 2, que se considerará ingreso atribuible a un EP, lo cual me permito transcribir:

**Artículo 2.** Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

(...)

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

En ese orden de ideas, la consecuencia de considerarse un EP, es que en lugar de tributar y ser beneficiario del *safe harbour*, establecido en el artículo 182, ahora deberán de tributar conforme al Título II –personas morales– en relación a los ingresos atribuibles a dicho EP, debiendo de aplicar a efectos de determinar sus

ingresos y deducciones autorizadas, considerando para ello los precios y montos de contraprestaciones que hubieren utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, en otras palabras, aplicar los métodos de cálculo de los precios de transferencia.

Adicionalmente de cumplir con las obligaciones formales que establece el artículo 76, de la citada ley, que establece:

**Artículo 76.** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título –II–, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

**IX.** Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

**a)** El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

**b)** Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

**c)** Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.

**d)** El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados

de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley.

Por lo que consideramos que sería un reto para la Autoridad, pues ello no implica sólo una carga fiscal para el contribuyente sino una carga administrativa para ambos –el contribuyente y la autoridad–, pues existirá complejidades para la autoridad sobre la manera de atribuirle proporcionalmente parte de las ganancias de una empresa a actividades realizadas en otra y sobre todo cuando esta última se ubica en otro país. Inclusive coincidimos con Mónica Gambrill, en que las maquiladoras en su mayoría han operado como centros de costos para empresas extranjeras –empresas de Canadá, Corea, Japón y norteamericanas en su mayoría–, y como tales, ni compran la maquinaria e insumos que utilizan las maquiladoras, ni venden los productos semifinales que ensamblan o transforman, sólo prestan servicios productivos, con el propósito de reducir los costos de producción de las firmas extranjeras, de ello que en el pasado la contabilidad de las maquiladoras de exportación se restringía al ámbito de los servicios de producción prestados, no intentaban incluso siquiera de calcular la parte proporcional de las ganancias que le corresponderían, las cuales se obtenían posteriormente a la venta de los productos finales por parte de la empresa extranjera. (2004, p. 397)

Al particular, un antecedente en vista de lo complejo que era determinar el cálculo del monto de las ganancias atribuibles a un EP, en razón de la falta de acceso a la información sobre las operaciones mundiales de las empresas vinculadas en el extranjero, fue la de prever un mecanismo simplificado, que es el *safe harbour*, pues como se ha indicado éste se calcula sobre la base de información de los activos fijos y costos de operación de la empresa involucrada en la maquila, y que en caso de que este mecanismo sea excesivo se podría celebrar un *APA*, tales reglas fueron producto del acuerdo celebrado *Mexico-United States Mutual Agreement on the Tax Regime applicable to Maquiladoras*.

Ahora bien, regresando al tema de las maquilas, la ley prevé con objeto de que no se consideren las operaciones de maquila celebradas por los residentes en el extranjero, como un EP, el cumplimiento de ciertos requisitos, que son –insisto–: i) que México haya celebrado un tratado en materia fiscal, ii) se cumplan los requisitos del tratado y iii) que cumplan con lo señalado en el artículo 182; estableciendo este último en que las operaciones de maquila cumplen lo dispuesto en los artículos 179 y 180 – referente a precios de transferencia– si aplican el *safe harbour* o acuerdan un *APA*; lo cual es claro que en caso de no considerarse una operación de maquila, además de ser un EP dicha operación para el residente en el extranjero, no tiene el beneficio de aplicar el *safe harbour*, como además la celebración de un *APA*, puesto que este último se encuentra regulado en el artículo referente al cumplimiento de requisitos por operaciones de maquila, el cual deberá cumplir con lo establecido para las operaciones de maquila, lo cual produciría severos perjuicios al residente en el extranjero, adicionalmente para la autoridad, pues como se indicó que en vista a lo difícil de determinar los montos de ingresos atribuibles a un EP, fue razón de aplicar *safe harbour* y en su caso un *APA*.

Por otra parte, un problema que surge es que el legislador como condición para ser considerado operación de maquila indica no sólo que la totalidad de sus ingresos provengan exclusivamente de su operación de maquila, sino que establece la totalidad de sus ingresos por actividad productiva provengan exclusivamente de ella, en ese orden qué debemos entender por actividad productiva, un término que el legislador fue omiso y de importancia relevante, puesto que dicho término incide en el concepto de operación de maquila y por consiguiente impera al momento de determinar tanto los ingresos y deducciones y su tratamiento.

En vista de una definición dada por legislador que explique qué se debe entender por actividad productiva, la Resolución Miscelánea establece lo siguiente:

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.

La empresa maquiladora podrá considerar como ingresos derivados de su actividad productiva relacionados con su operación de maquila, a los ingresos por concepto de prestación de servicios administrativos, técnicos o de ingeniería<sup>14</sup>; arrendamiento de bienes muebles e inmuebles<sup>15</sup>; enajenación de desperdicios derivados de materiales utilizados en su actividad productiva de maquila; enajenación de bienes muebles e inmuebles<sup>16</sup>; por intereses; y otros ingresos conexos a su operación; -siempre que sean distintos a los obtenidos por la venta y distribución de productos a los ingresos que no califican como operación de maquila conforme a las reglas-.

Lo anterior será aplicable siempre que la empresa maquiladora cumpla con los siguientes requisitos:

a) Que la suma de los ingresos por la prestación de servicios administrativos, técnicos o de ingeniería, por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, por enajenación de desperdicios, por intereses y los conexos a su operación de maquila, no exceda en su conjunto del 10% del monto total de los ingresos por la operación de maquila.

En la determinación del 10%, no se considerarán los ingresos a que se refiere el artículo 8, penúltimo párrafo de Ley del ISR –ganancias y pérdidas cambiarias- tanto en el numerador como en el denominador.

b) Que segmente en su contabilidad la información correspondiente a su operación de maquila, así como la de los demás tipos de operaciones relacionadas con ésta e identifique a cada una de las empresas con quienes se llevan a cabo dichas operaciones.

c) Que se demuestre que la contraprestación por los ingresos derivados de actividades productivas relacionadas con la operación de maquila entre partes relacionadas fue pactada como lo harían partes independientes en operaciones comparables, en los términos de la Ley del ISR.

---

<sup>14</sup> Los ingresos por la prestación de servicios de administrativos, técnicos o de ingeniería a que se refiere el inciso a) de esta regla, deberán provenir exclusivamente de empresas partes relacionadas de la maquiladora.

<sup>15</sup> En cuanto al ingreso por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles obtenido de partes no relacionadas, las empresas maquiladoras tendrán un plazo máximo de tres años para concluir esta operación. Dicho plazo empezará a computar a partir de la fecha de inicio estipulada en el contrato y no podrá extenderse por los mismos bienes objeto del mismo, excepto por caso fortuito o fuerza mayor y siempre que cuente con autorización de la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia. Este plazo no aplicará a la empresa maquiladora que hubiera celebrado contratos de arrendamiento con anterioridad al primero de enero de 2014 en los que se contemple un plazo mayor al antes mencionado; sin embargo, en ningún caso podrá extenderse el plazo convenido en dichos contratos.

<sup>16</sup> En caso de obtener ingresos por enajenación de bienes muebles e inmuebles, la empresa maquiladora deberá dar aviso mediante escrito libre a la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, exponiendo la razón de negocios que dio origen a dicha operación y señalando el importe y porcentaje que esta operación representa del total de los ingresos por la operación de maquila. Además, deberá anexar copia de la documentación correspondiente a tal operación y aquélla que demuestre que dichos bienes se utilizaron en la operación de maquila.

d) Que en la declaración informativa de empresas manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación (DIEMSE), presente la información correspondiente a estos ingresos, desglosada por cada concepto.

En ningún caso 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 conjuntamente con otros productos no manufacturados por la propia maquiladora, para su importación definitiva y su posterior venta y distribución.

Las empresas maquiladoras no podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 182 de la Ley del ISR ni el beneficio que establece el Artículo Primero del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013, a los ingresos derivados de su actividad productiva relacionados con la operación de maquila, mencionados en el párrafo anterior.<sup>17</sup>

Como se puede observar de la definición dada por la RM2015, sobre qué se debe entender por actividad productiva aplicable a la operación de maquila, la citada resolución establece una cantidad de requisitos violando el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, puesto que incide dicho término dentro de los caracteres esenciales del impuesto y el alcance de la obligación tributaria, debiendo encontrarse dicha definición en la LISR y no en una resolución miscelánea, y todavía más que ésta impone cargas a los particulares, lo cual evidentemente, transgrede con el citado artículo. Como también en que es muy factible que una operación de maquila sea tildada por la autoridad que no lo es y por ende, no beneficiarse del *Safe Harbour* o de celebrar un *APA*, haciendo poco estimulante a los residentes en el extranjero invertir en el país; lo cual, en cierta medida podría considerarse que en lugar a que dichas reformas efectuadas por el Gobierno estimulen la competitividad internacional al sector maquilador en el país y que se promuevan la contratación de mano obra, sea lo contrario, lo desalienten, y que los residentes en el extranjero que deseen invertir busquen otros lugares más permisibles y con mejores regímenes fiscales para celebrar dichas operaciones.

---

<sup>17</sup> RM2015, 3.20.2. Consultable en la página del Servicio de Administración Tributaria –SAT–: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion\\_misclanea\\_2015.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion_misclanea_2015.aspx) Fecha de consulta: Mayo 27, 2015

En efecto, una de las razones que han hecho que diversos países empleen ciertos regímenes de protección –*safe harbours*– son principalmente simplificar la determinación de las condiciones de precios de transferencia, otorgar la seguridad al contribuyente de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la administración tributaria sin comprobación ulterior, y un beneficio a la autoridad consistente en la simplificación administrativa, es decir, dejar de llevar ulteriores inspecciones o comprobaciones de los precios de transferencia; si bien existen ciertos problemas que plantea el uso de dichos regímenes, en cierto modo y más tratándose de las operaciones de maquila como se puede observar el por qué de haber celebrado el acuerdo *Mexico-United States Mutual Agreement on the Tax Regime applicable to Maquiladoras*, tales problemas son en cierta medida aminorados, por los beneficios que éstos representan y más, insisto, cuando se trata de operaciones de maquila, en vista, como se indicó arriba, a que la mayoría de las empresas maquiladoras ni compran la maquinaria e insumos que utilizan, ni venden los productos semifinales que ensamblan o transforman, sólo prestan servicios productivos, con el propósito de reducir los costos de producción de las firmas extranjeras, por lo que determinar los ingresos atribuibles a éstos, se vuelve en cierta medida una tarea extenuante; de tal forma que éstos regímenes presenten excelentes beneficios a la autoridad y al contribuyente; y en caso de que los contribuyentes no consideren el *safe harbour* aceptable podrán en todo momento celebrar un *APA*. (OECD Publishing, 2010)<sup>18</sup>

## **B. PRECIOS DE TRANSFERENCIA:**

Como se ha indicado en reiteradas ocasiones en que las empresas maquiladoras deben de aplicar los precios de transferencia con objeto de determinar sus precios, sin embargo, es menester qué son, dónde se encuentran regulados y cuáles son los métodos previstos. En ese orden de ideas es menester indicar que éstos –precios de transferencia– se encuentran regulados en la Ley de Impuesto sobre la Renta –a continuación, LISR o Ley Doméstica–, en los artículos 179 y 180, así como en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, como también en las Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a

---

<sup>18</sup> Para mayor información sobre los beneficios y desventajas que representan los regímenes de protección –*safe harbours*–, Chapter IV, E. (OECD Publishing, 2010)

Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, ambos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos –a continuación, OCDE–.

El concepto de precios de transferencia tiene su ámbito de aplicación en la ley fiscal, éstos se refieren al precio de las transacciones entre partes relacionadas por bienes, servicios, transferencia de bienes intangibles, rentas y prestamos; los precios de transferencia determina la división total de utilidad entre partes relacionadas (Marc & Wrappe, 2011, p. 1); en otras palabras, los precios de transferencia son los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de operaciones internacionales, comerciales o de servicios, dispuestos a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de sus negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos (Hernández & Bernabé, 2010, p. 6), en donde el precio debe cumplir con el principio de valor justo de mercado o como se denomina en inglés *arm's length price*.

El principio *arm's length price*, o el principio de plena competencia, se encuentra regulado en el apartado primero del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que constituye la base de la negociación de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE, el cual establece:

“Cuando ... dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.” (OECD, 2010)<sup>19</sup>

Es así que el objeto del principio de plena competencia, es tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes en lugar de

---

<sup>19</sup> *Where (...) the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly. Article 9, (OECD, 2010)*

como partes inseparables de una sola empresa unificada, por tanto, la atención se centra en la índole de las operaciones que realizan entre sí y en si las condiciones en las que las realizan difieren de las que concurrirían en operaciones no vinculadas comparables, por tanto, “el análisis de comparabilidad, es la esencia de la aplicación del principio de plena competencia” (OECD Publishing, 2010) y por ende, el centro de estudio de los precios de transferencia.

En otras palabras, la OCDE, establece como principio rector para la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas, el precio normal de mercado – *arm’s length price* o principio de plena competencia– definiendo a éste como el precio que se hubiera acordado en una transacción entre partes independientes llevada a cabo en condiciones iguales o análogas a las de transferencia controlada, cuya definición contiene algunas características fundamentales: i) análisis de la transacción, ii) comparabilidad de la transacción, iii) reconocimiento de las transacciones tal como han sido estructuradas legalmente por las partes, iv) la característica de mercado abierto –debe reflejar prácticas comerciales corrientes– v) disponibilidad de la información por parte del contribuyente (Campagnale, Catinot, & al, 1997, pp. 73-83).

Ahora bien, los precios de transferencia para su aplicación es menester que existan empresas asociadas o partes relacionadas, en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE., nos indica que son empresas relacionadas “*cuando una empresa de un estado contratante participe directamente o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro estado contratante, o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante*” (OECD, 2010)<sup>20</sup>, en otras palabras, cuando una de ellas –empresas– participa directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de la otra, o si las mismas personas participan, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de ambas empresas.

---

<sup>20</sup> *Where an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State. Article 9, (OECD, 2010)*

En nuestra Ley Doméstica acoge dicho concepto dado por la OCDE, al disponer que se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de ese grupo de personas; de igual forma asimila a partes relacionadas a la casa matriz de un establecimiento permanente y a los asociados en una asociación en participación. –Véase artículo 179, párrafos V y VI–

Ahora bien, con objeto de conocer el precio de las operaciones entre partes relacionadas cumpliendo el principio *arm's length price*, –que las operaciones efectuadas responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes–, se han desarrollado métodos de determinación de precios, de ahí que en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, como en nuestra legislación doméstica, establezcan dichos métodos con objeto de cumplir dicho principio.

En nuestra ley doméstica, los métodos que establece son: i) método de precio comparable, ii) método de precio de reventa, iii) método de costo adicionado, iv) método de participación de utilidades, v) método residual de participación de utilidades, y vi) método de márgenes transaccionales de utilidades de operación. (OECD Publishing, 2010)<sup>21</sup>

- Método de precio comparable: consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Método de precio de reventa: consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el

---

<sup>21</sup> En las Directrices de la OCDE., se describen dos tipos de categoría de métodos: i) los métodos tradicionales basados en las operaciones y ii) los métodos basados en el resultado de las operaciones; dentro de los métodos tradicionales se encuentran: a) método del precio libre comparable, b) método de precio de reventa y c) método de costo incrementado; y dentro de los métodos basados en el resultado se encuentran: a) método margen neto operacional y b) el método de la distribución del resultado. (OECD Publishing, 2010)

por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

- Método de costo adicionado: consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.
- Método de partición de utilidades: consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
  - a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
  - b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.
- Método residual de partición de utilidades: consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:
  - a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
  - b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
  2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Método de márgenes transaccionales de utilidades de operación: consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Ahora bien, de la aplicación de alguno de los métodos antes señalados los cuales dependerán de las características y comparabilidad que se efectúen en las operaciones como si fueran partes independientes, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las dos o más operaciones comparables, las cuales se aplicarán mediante aplicación de métodos estadísticos; así si el precio monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de los rangos, dichos precios, montos o márgenes se consideraran como pactados o utilizados entre partes independientes; y en caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que se hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango. –Véase: artículo 180, párrafo II, de la LISR–.

Sin embargo, una de las características en nuestra Legislación Doméstica, es la utilización en primer lugar –independiente de las operaciones realizadas se ajusten a ese método– la aplicación del método de precio comparable, este último método se deberá aplicar en primer término, y sólo podrán utilizar los métodos siguientes, cuando el método –precio comparable– no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentren a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia –artículo 180, párrafo III, LISR–.

Al particular, es de comentar, que en las Directrices –antes indicadas– establece: *“que la selección de un método de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas”*. (OECD Publishing, 2010)<sup>22</sup> No obstante, es de indicar que dicho cambio que se estableció en la legislación doméstica fue producto en que muchas empresas –particularmente empresas maquiladoras– empleaban el método de márgenes transaccionales de utilidades de operación, lo cual iba en contra de lo recomendado por las propias Directrices, en cuanto a que los métodos tradicionales debería preferirse y en sólo casos excepcionales, el de emplear métodos basados en el resultado de la operación. (OCDE, 2004)

Ahora bien, en cuanto al cumplimiento de la metodología, nos establece la legislación doméstica, que para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las

---

<sup>22</sup> *The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case. For this purpose, the selection process should take account of the respective strengths and weaknesses of the OECD recognized methods; the appropriateness of the method considered in view of the nature of the controlled transaction, determined in particular through a functional analysis; the availability of reliable information needed to apply the selected method and/or other methods; and the degree of comparability between controlled and uncontrolled transactions. No one method is suitable in every possible situation, nor is it necessary to prove that a particular method is not suitable under the circumstances.* Chapter II, 2.2. (OECD Publishing, 2010)

fracciones II, III y IV, –método de precio de reventa, método de costo adicionado, y método de participación de utilidades–, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado, para lo cual, se entenderá, insisto, como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando el contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III, es decir: método de precio de reventa y método de costo adicionado. –artículo 180, párrafo IV, de la LISR–

Por último, la citada ley nos indica que para efectos del artículo 179, es decir, precios de transferencia, los ingresos, costos y utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivo, se determinará con base en las normas de información financiera –artículo 180, *in fine*, de la LISR–.

No obstante lo anterior, es de indicar que en cuanto al tema de interpretación puede apreciarse como un punto algo controvertido, que en cierto modo se indicó de forma indirecta arriba, lo anterior, en virtud que en nuestra legislación doméstica en su artículo 179 de la LISR, –*in fine*–, establece que para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo “DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES”, serán aplicables las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE, en 1995, o *aquellas que sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta ley y de los tratados celebrados por México.* –artículo 179, *in fine*, de la LISR–

En ese sentido, se pudiera pensar que existe una violación a la Constitución, en particular, con el artículo 133, que establece la jerarquía normativa, sin embargo, es de indicar, que la Primera Sala de la SCJN, ya se pronunció al respecto, en las tesis con rubro: RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL

IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA<sup>23</sup>, y en cuanto al principio de irretroactividad, en cuanto a la aplicación del primer método con el rubro: RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY<sup>24</sup>.

De lo anterior, coincidimos con Carlos Martínez Rico, en que parece que la línea de pensamiento del Máximo Tribunal, es ubicar la obligatoriedad de acatar los precios de transferencia para calcular el precio en que las partes relacionadas lleven a cabo sus operaciones y cual precio el que se ajuste a las reglas de la ley y las Guías, de tal forma, que las normas que surjan de las Guías o Directrices impactan efectivamente a los contribuyentes (Martínez, 2012, p. 247).

### **C. ACUERDOS ANTICIPADOS DE VALORACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA –APA’S-**

La ley de Impuesto sobre la renta –a continuación, LISR–, como se indicó arriba, prevé con objeto de que los residentes en el extranjero, no se consideren las relaciones que mantengan éstos con empresas que lleven a cabo operaciones de

---

<sup>23</sup> (...) *En consecuencia, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede el principio de jerarquía normativa contenido en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no se contrapone ni va más allá de lo establecido en las guías mencionadas, porque sólo prevé una prelación en la forma en que los contribuyentes que tributen conforme al título II del ordenamiento legal indicado y celebren operaciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando para ello cualquiera de los métodos que prevé dicho precepto legal, a saber: a) el de precio comparable no controlado; b) el del precio de reventa; c) el del costo adicionado; d) el de partición de utilidades; e) el residual de partición de utilidades; o, f) el de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Ello es así, en el entendido de que deben utilizar, en primer término, el método de precio comparable no controlado y, sólo cuando éste no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, los contribuyentes pueden utilizar cualquier otro método, por lo que no se establece uno aplicable, ni se desestima la aplicación de cualquier otro en particular.* Tesis: 1a. CXXIX/2010. Época: Novena Época. Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 171

<sup>24</sup> (...) *No transgrede el citado principio constitucional. Lo anterior es así, ya que es a partir de la fecha de su vigencia cuando el contribuyente debe aplicar, en primer término, el método del precio comparable no controlado y, sólo cuando constate que éste no sea el apropiado, puede utilizar cualquier otro método previsto en el indicado precepto legal, para determinar si las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se hicieron o no a precios de mercado, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente el derecho a utilizar, sin limitación alguna cualquiera de los métodos que prevé el referido artículo 216, ya que como se señaló, tratándose de la materia tributaria no es válido sostener que los contribuyentes hubiesen adquirido el derecho para determinar los precios de transferencia de la misma forma y en los mismos términos en los que lo hacían conforme a la legislación anterior.* Tesis: 1a. CXXVIII/2010. Época: Novena Época. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 170

maquila un establecimiento permanente, entre otras disposiciones, el de cumplir con los requisitos de precios de transferencia, y que una forma de cumplir con ellos es que la persona residente en el país –empresa maquiladora– obtenga una resolución particular en los términos del artículo 34-A, del Código Fiscal de la Federación –a continuación, Código– en la que se confirme que se cumple con los artículos 179 y 180, es decir, que sus operaciones celebradas con empresas relacionadas se encuentran a precio de mercado.

Ahora bien, el artículo 34-A, del Código, establece que las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios de transferencia, siempre que el contribuyente presente: a) información, b) datos y c) documentación necesarios para la emisión de la resolución correspondiente,<sup>25</sup> las cuales –resoluciones–, indica el citado artículo, podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes en un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación. Además prevé que las resoluciones que se emitan en esos términos podrán surtir sus efectos en el ejercicio que lo soliciten, en el inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales en que se soliciten, pudiendo ser de vigencia mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, el cual no establece tiempo límite. No obstante lo anterior, la validez de las resoluciones, nos indica el citado artículo, podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios de mercado.

Al particular, conforme a lo antes indicado, en el ámbito internacional es lo que se conoce como un acuerdo anticipado de valoración de precios de transferencia - *advance pricing arrangement*–, conocido como APA. por sus siglas en el inglés. En las Directrices de precios de transferencias de la OCDE, define a un APA, como “un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos -relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros- para

---

<sup>25</sup> En cuanto a la información, datos y documentación que deberá presentar el contribuyente a la autoridad -la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia-, se encuentra regulado en la Resolución Miscelánea fiscal 2015, en el apartado: 2.12.8.

la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto periodo". (OECD Publishing, 2010)<sup>26</sup>

Así, un *APA* puede ser unilateral, bilateral e inclusive multilateral, ello en razón de los países que intervienen o participan en emitir dicha resolución con objeto de llegar a un acuerdo previo de precio de transferencia; en ese sentido, podemos ver que de lo antes indicado por el Código, en su artículo 34-A, es en cierta medida un *APA* de tipo unilateral y de tipo bilateral cuando deriven de un acuerdo con las autoridades competentes en un país que se tenga un tratado para evitar la doble imposición. No obstante, es de indicar que la OCDE, no recomienda los *APA* unilaterales, en razón que puede afectar a las obligaciones tributarias de empresas asociadas en otras jurisdicción tributaria o que dicho acuerdo no sea aceptado por el país de residencia, por lo que recomienda la celebración de *APA* bilaterales o multilaterales; y que en caso de la conclusión de un *APA*, unilateral dispone que no se prevea en ese acuerdo la renuncie de iniciar un procedimiento amistoso en caso de que surjan controversias referidas a los precios de transferencia. (OECD Publishing, 2010)

Ahora bien, regresando a nuestra legislación doméstica, es de indicar que no existe un procedimiento en sí relativo para celebrar un *APA* unilateral, en nuestra legislación sólo prevé el plazo en que se debe resolver dicha consulta, la cual será de ocho meses y que en caso que ésta no sea resuelta en dicho tiempo se entenderá que la autoridad lo resolvió en sentido negativo y así con ello, interponer –el contribuyente– los medios de defensa o, en su caso, esperar a que la autoridad dicte la resolución (en la práctica los *APA* le toman a la autoridad más tiempo del previsto de ocho meses en concluirlos). En cuanto a *APA* bilaterales igualmente no existe regulación en nuestra ley de ISR, no obstante a ello, el procedimiento se puede encontrar en el Modelo de Convenio de la OCDE, en su artículo 25, como en los tratados celebrados para evitar la doble imposición fiscal en lo relativo al procedimiento amistoso<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> ... is an arrangement that determines in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria –e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events- for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. Chapter IV, (OECD Publishing, 2010)

<sup>27</sup> Para mayor información véase el: *Annex to Chapter IV. Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure ("MAP APAs") by OECD.*

En ese sentido, un *APA* unilateral, puede presentar dificultades, pues al ser un acuerdo de carácter previo puede existir ciertas desavenencias en cuanto al grado de especificidad en su determinación, si trata únicamente de determinar la metodología o si es preciso llegar a resultados más concretos y, en vista a que éstos –acuerdos– van a ser aplicables para un cierto período de años, siendo predicciones sobre beneficios futuros, por tanto, frecuentemente volátiles e inclusive difíciles de prever, a pesar del empleo de hipótesis críticas pertinentes y rangos sobre la fiabilidad de las predicciones como los datos del sector o rama en que pertenezca, entre otros datos (OECD Publishing, 2010), y en vista a que va a ser únicamente la autoridad quien resuelva –tratándose, insisto, de un *APA* unilateral– y no otras como en un *APA* bilateral o multilateral, es factible que la autoridad no esté de acuerdo con la metodología empleada por el contribuyente en dicha consulta o que la resolución dada por la autoridad sobre la consulta planteada solicite ciertos ajustes o que no sea reconocidos por el otro estado de residencia, existiendo por consiguiente desavenencias; lo que implica que los contribuyentes pueden enfrentar complicaciones cuando los resultados del *APA* unilateral no son lo que esperaban, de tal forma que deberán tratar en renegociar el acuerdo o inclusive combatirlo, lo cual generará sin duda: tiempo, esfuerzo y gastos.

#### IV. CONCLUSIONES

A manera recapitulativa, enumeraremos a continuación las conclusiones esenciales del presente estudio.

1. Las operaciones de maquila han resultado de mucha trascendencia y beneficio en nuestro país desde hace ya varios años. Los beneficios que representa dicho esquema es de i) exportaciones –al haber más exportaciones aumentan las reservas internacionales y mejoran la balanza de pago–, ii) cadenas de insumos regionales –más negocios de productores nacionales que venden insumos a las compañías–, iii) inversión extranjera –favorece el proceso de formación de capital–, iv) empleos e v) ingresos. De ahí que su regulación haya tomado especial relevancia en los últimos años, y en especial a partir de los noventas en que nuestro país diseño un régimen fiscal aplicable a las maquiladoras con el objetivo de determinar de forma gradual la base del impuesto de conformidad con las reglas de precios de transferencia, aplicando paralelamente los *safe harbours* y *APA* a efecto de no ser tratados como si tuvieran un establecimiento permanente.
2. El Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, también conocido como Decreto IMMEX, es el que rige el funcionamiento, operación, constitución, registro, establece derechos y obligaciones, y otorga facilidades administrativas y fiscales a las maquilas en nuestro país; cuya finalidad es fortalecer la competitividad del sector exportador mexicano y otorgar certidumbre, transparencia y continuidad a las operaciones de las empresas, precisando los factores de cumplimiento y simplificándolos; permitiéndoles adoptar nuevas formas de operar y hacer negocios, disminuir sus costos logísticos y administrativos, modernizar, agilizar y reducir los trámites con el fin de elevar la capacidad de fiscalización en un entorno que aliente la atracción y retención de inversiones en el país. Anteriormente, las disposiciones de operación de maquila se encontraban para efectos fiscales en el citado decreto con objeto en que las relaciones de carácter jurídico-económicas efectuadas por los residentes en el extranjero no sean consideradas como establecimiento permanente, en efecto, la ley del

Impuesto sobre la Renta, en su artículo 2 *–in fine–* remitía para tales efectos al Decreto antes mencionado.

3. El pasado 1º de enero de 2014, entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 11 de diciembre de 2013; el cual modifica ciertas disposiciones aplicables al régimen de maquila, las cuales implican un cambio en las reglas para aquellas empresas que operan bajo el Decreto IMMEX –Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación–. Si bien es cierto que la nueva ley recoge en cierta medida lo indicado por Decreto en lo que respecta a operaciones de maquila, también es cierto que adicionó una condición a efectos de considerarse operación de maquila, un cambio de suma importancia, el cual consiste en que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila, y adicionalmente, en el citada ley, no considera la disposición prevista en el Decreto en relación a que no será aplicable lo de cumplir con el requisito de propiedad del 30% de maquinaria y equipo por parte del residente en el extranjero tratándose de empresas que al 31 de diciembre de 2009, operaban bajo un programa autorizado al amparo de ese Decreto y que hayan cumplido con sus obligaciones en materia de impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 216 Bis, y por si fuera poco, elimina la exención parcial publicada el día 30 de octubre de 2003. Aunque el Ejecutivo con objeto de aminorar las cargas establecidas a las empresas de maquila y que éstas junto con la nueva ley y demás reformas realizadas, fomenten la competitividad internacional a dicho sector y generen un incremento en la mano de obra, publica un decreto otorgando un estímulo fiscal consistente en una deducción del .47 sobre los pagos por concepto de servicios personales subordinados efectuados por las empresas maquiladoras y que a su vez sean exentos a dichos trabajadores; adicionalmente, otorga un plazo de dos años para cumplir con los requisitos que marca la ley respecto al porcentaje de la maquinaria y equipo que debe ser propiedad del residente en el extranjero.
4. Lo anterior fue en cierta medida como consecuencia de un estudio efectuado por la OCDE, en el cual recomendó, entre otras cosas, que el régimen de las

maquiladoras “IMMEX” debiera delimitarse y evaluarse, también es cierto, que las reformas fiscales dadas por el gobierno, en cierta medida son trascendentales, lo cual presentarán en cierta medida retos y complejidades tales como i) las implicaciones que puede surgir a un residente en el extranjero en que las operaciones de maquila celebradas sean considerados EP., lo anterior, por no cumplir con las condiciones que marca la ley; ii) los problemas que representan los APA tanto unilaterales, bilaterales y/o multilaterales –en razón a que con la implementación de dichas reformas es muy probable que se acrecenté el número de solicitudes–; iii) si las reformas efectuadas efectivamente mantienen a las empresas maquiladoras en nuestro país su competitividad en el contexto internacional y promueven a la contratación de mano de obra; y iv) los retos que representan la aplicación de los precios de transferencia en empresas de maquila.

5. Se analizó, que al considerarse un establecimiento permanente derivado de las relaciones de carácter jurídico o económicas que mantengan los residentes en el extranjero con las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila, que para efectos de la ley éstas –operaciones de maquila– no sean consideradas como tales por no cumplir las condiciones que marca la ley, es que sobre dichas relaciones deberán tributar conforme a las reglas generales aplicables a personas morales, debiendo a efectos de determinar sus ingresos y deducciones el de aplicar los precios de transferencia; y que además les impide aplicar el *safe harbour* e inclusive podría considerarse la celebración de un APA.
6. Una de las razones que han hecho que diversos países miembros de la OCDE, empleen ciertos regímenes de protección –*safe harbours*– son principalmente simplificar la determinación de las condiciones de precios de transferencia, otorgar la seguridad al contribuyente de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la administración tributaria sin comprobación ulterior, y un beneficio a la autoridad consistente en la simplificación administrativa, es decir, dejar de llevar ulteriores inspecciones o comprobaciones de los precios de transferencia; si bien existen ciertos problemas que plantea el uso de dichos regímenes, en cierto modo y más

tratándose de las operaciones de maquila como se puede observar el por qué de haber celebrado el acuerdo *Mexico-United States Mutual Agreement on the Tax Regime applicable to Maquiladoras*, tales problemas son en cierta medida aminorados, por los beneficios que éstos representan y más, insisto, cuando se trata de operaciones de maquila, en vista a que la mayoría de las empresas maquiladoras ni compran la maquinaria e insumos que utilizan, ni venden los productos semifinales que ensamblan o transforman, sólo prestan servicios productivos, con el propósito de reducir los costos de producción de las firmas extranjeras, por lo que determinar los ingresos atribuibles a éstos, se vuelve en cierta medida una tarea extenuante; de tal forma que éstos regímenes presenten excelentes beneficios a la autoridad y al contribuyente; y en caso de que los contribuyentes no consideren el *safe harbour* aceptable podrán en todo momento celebrar un *APA*.

7. El concepto de precios de transferencia tiene su ámbito de aplicación en la ley fiscal, éstos se refieren al precio de las transacciones entre partes relacionadas por bienes, servicios, transferencia de bienes intangibles, rentas y prestamos; los precios de transferencia determina la división total de utilidad entre partes relacionadas; en otras palabras, los precios de transferencia son los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de operaciones internacionales, comerciales o de servicios, dispuestos a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de sus negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos, en donde el precio debe cumplir con el principio de valor justo de mercado o como se denomina en inglés *arm's length price*.
8. Como principio rector para la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas, el precio normal de mercado – *arm's length price* o principio de plena concurrencia– definiendo a éste como el precio que se hubiera acordado en una transacción entre partes independientes llevada a cabo en condiciones iguales o análogas a las de transferencia controlada, cuya definición contiene algunas características fundamentales: i) análisis de la transacción, ii) comparabilidad de la transacción, iii) reconocimiento de las

transacciones tal como han sido estructuradas legalmente por las partes, iv) la característica de mercado abierto –debe reflejar prácticas comerciales corrientes–, v) disponibilidad de la información por parte del contribuyente.

9. En nuestra ley doméstica acoge el concepto dado por la OCDE, al disponer que se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de ese grupo de personas; de igual forma asimila a partes relacionadas a la casa matriz de un establecimiento permanente y a los asociados en una asociación en participación.
10. Con objeto de conocer el precio de las operaciones entre partes relacionadas cumpliendo el principio *arm's length price*, se han desarrollado métodos de determinación de precios, de ahí que en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, como en nuestra legislación doméstica, establezcan dichos métodos con objeto de cumplir dicho principio. Estableciendo la ley, los métodos: i) método de precio comparable, ii) método de precio de reventa, iii) método de costo adicionado, iv) método de participación de utilidades, v) método residual de participación de utilidades, y vi) método de márgenes transaccionales de utilidades de operación.
11. La ley prevé con objeto de que los residentes en el extranjero, no se consideren las relaciones que mantengan éstos con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila un establecimiento permanente, entre otras disposiciones, el de cumplir con los requisitos de precios de transferencia, y que una forma de cumplir con ellos es que la persona residente en el país – empresa maquiladora– obtenga una resolución particular en los términos del artículo 34-A, del Código Fiscal de la Federación, en la que se confirme que se cumple con los artículos 179 y 180, es decir, que sus operaciones celebradas con empresas relacionadas se encuentran a precio de mercado.

12. En nuestra legislación doméstica no existe un procedimiento en sí relativo para celebrar un APA unilateral, sólo prevé el plazo en que se debe resolver dicha consulta, la cual será de ocho meses y que en caso que ésta no sea resuelta en dicho tiempo se entenderá que la autoridad lo resolvió en sentido negativo y así con ello, interponer –el contribuyente– los medios de defensa o, en su caso, esperar a que la autoridad dicte la resolución (en la práctica los APA le toman a la autoridad más tiempo del previsto de ocho meses en concluirlos). En cuanto a APA bilaterales igualmente no existe regulación en nuestra ley de ISR, no obstante a ello, el procedimiento se puede encontrar en el Modelo de Convenio de la OCDE, en su artículo 25, como en los tratados celebrados para evitar la doble imposición fiscal en lo relativo al procedimiento amistoso.
13. Un APA unilateral, puede presentar dificultades, pues al ser un acuerdo de carácter previo puede existir ciertas desavenencias en cuanto al grado de especificidad en su determinación, si trata únicamente de determinar la metodología o si es preciso llegar a resultados más concretos y, en vista a que éstos –acuerdos– van a ser aplicables para un cierto período de años, siendo predicciones sobre beneficios futuros, por tanto, frecuentemente volátiles e inclusive difíciles de prever, a pesar del empleo de hipótesis críticas pertinentes y rangos sobre la fiabilidad de las predicciones como los datos del sector o rama en que pertenezca, entre otros datos, y en vista a que va a ser únicamente la autoridad quien resuelva –tratándose, insisto, de un APA unilateral– y no otras como en un APA bilateral o multilateral, es factible que la autoridad no esté de acuerdo con la metodología empleada por el contribuyente en dicha consulta o que la resolución dada por la autoridad sobre la consulta planteada solicite ciertos ajustes o que no sea reconocidos por el otro estado de residencia, existiendo por consiguiente desavenencias; lo que implica que los contribuyentes pueden enfrentar complicaciones cuando los resultados del APA unilateral no son lo que esperaban, de tal forma que deberán tratar en renegociar el acuerdo o inclusive combatirlo, lo cual generará sin duda: tiempo, esfuerzo y gastos.

## V. BIBLIOGRAFÍA

- Campagnale, N., Catinot, S., & al, e. (1997). *Precios de transferencia, generalidades*. Cambridge, University Press.
- Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados. (2003). *Consideraciones generales sobre el régimen fiscal aplicables a las maquiladoras para 2003*. México: Cámara de Diputados.
- Lovisoló, A. (2003). Establecimiento Permanente. In V. Ukmar, *Curso de derecho tributario internacional* (2da Edición ed., Vol. I). Colombia: Themis.
- Schatan, R. (2002). Régimen tributario de la industria maquiladora. *Comercio Exterior*, 52 (10), 922-923.
- Schmidt, S. (1998). *En busca de la decisión; la industria maquiladora en Ciudad Juárez*. México: UACJ y University of Texas at El Paso.
- Somohano, J. (2013). Maquiladoras. In C. d. IMCP, *Precios de Transferencia*. México: IMCP.
- Witker, J. (2011). *Derecho del comercio exterior*. México: UNAM.
- Hernández, J. C., & Bernabé, C. (2010). *Precios de transferencia. Aplicación práctica total* (3era Edición ed.). México: Dofiscal.
- Gambrell, M. (2004). La reforma fiscal en la industria maquiladora. In UNAM, *Fonteras en América del Norte: estudios multidisciplinarios* (p. 397). México: UNAM.
- González Marín, M. L. (2012). *Golbalización y dinamismo manufacturero, México y otros países emergentes*. México: IIE-UNAM.
- KPMG e INDEX. (2011). *Estudio de competitividad fiscal internacional de la Industria Maquiladora*. México: KPMG.
- Marc, L., & Wrappe, S. (2011). *Transfer pricing: rules, compliance and controversy* (3rd Edition ed.). US: Cch Inc.
- Marc, Levey, M., & Wrappe, S. (2011). *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy* (3rd Edition ed.). US: Cch Inc.
- Martínez, C. (2012). Valuación aduanera y precios de transferencia. In G. Vázquez, & F. Lorenzo, *Derecho Comercial Internacional* (p. 235). México: Porrúa y ELD.

- OCDE. (2012). *Getting it right: Una agenda estratégica para las reformas en México*. México: OCDE.
- OCDE. (2004). *Peer Review of Mexican Transfer Pricing Legislation and Practices*. Carried out under the responsibility of Working Party 6 of the Committee on Fiscal Affairs. México: OCDE.
- OECD. (2010). *Model tax convention on income and on capital condensed version*. Paris: OECD.
- OECD Publishing. (2010). *OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. France: OECD Publishing.