

LA REFORMA FISCAL EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA

*Mónica Gambrill**

Introducción

Dentro del marco de los cambios introducidos recientemente en la industria maquiladora, hay un tema de suma relevancia que, por sus aspectos técnicos, no se comprende de manera amplia ni lo ha discutido el público: la reforma fiscal en la industria maquiladora. Por primera vez, el gobierno de México puede gravar a las empresas estadounidenses que subcontratan los servicios de este sector industrial mexicano con impuestos semejantes a los que aplica a las demás empresas del país.

Es de elemental justicia que se lleve a cabo esta reforma para eliminar la vieja laguna fiscal que eximía a las maquiladoras del pago de todo tipo de impuestos, pero sobre todo ahora por el creciente acceso que los productos de estas empresas tienen al mercado nacional, en el que compiten con otros productores nacionales sujetos a todas las obligaciones fiscales del país. Y, dicho sea de paso, también para que el gobierno resarza el viejo rezago que tiene en la construcción de infraestructura fronteriza, tan indispensable para el sector maquilador, de manera que también les conviene a las empresas maquiladoras contribuir con el fisco para poder exigir lo mismo al gobierno.

Las obligaciones fiscales

Desde el 1 de noviembre de 2000, la definición de una maquiladora cambió, con profundas consecuencias para su situación fiscal; el nuevo “Decreto de la industria maquiladora” establece que las empresas inscritas en este programa son “personas residentes en el país en términos del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación [...]”.¹ Como resultado de esta modificación, a partir del 1 de enero de 2001 se considera que las maquiladoras son “establecimientos permanentes” de compañías en el extranjero que subcontratan sus servicios, por lo que estas últimas estarían obligadas a pagar impuestos de 35 por ciento sobre la renta en México por concepto de ganancias atribuibles a sus actividades en este país.²

* CISAN, UNAM. <ruppert@servidor.unam.mx>.

¹ “Decreto de la industria maquiladora”, noviembre de 1998, artículos 2 y transitorios, y 4.

² A su vez, las personas residentes pueden ser físicas o morales, categoría esta última de mayor interés, ya que abarca “las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva”. Véase Código Fiscal de la Federación, título I, Disposiciones Generales, capítulo único, artículo 9, fracción II.

Además, las empresas estadounidenses vinculadas a maquiladoras están sujetas a 5 por ciento adicional de retención de impuestos (*withholding tax*) en Estados Unidos sobre sus ganancias netas, que ahora incluirían las atribuibles a operaciones de maquila en México, por concepto de dividendos pagables. En caso de no tener ganancias en México, las empresas maquiladoras quedarían sujetas al impuesto mexicano de 1.8 por ciento sobre sus activos, esto es, maquinaria, equipo e inventarios. Pero cualquier declaración positiva de ganancias tendría consecuencias adicionales de tipo laboral en México, por concepto del reparto de utilidades establecido en la Ley Federal del Trabajo.

Todo ello cambia la relación tradicional entre maquiladoras y empresas vinculadas con éstas en el extranjero, donde las primeras funcionaban como “centros de costos” para las segundas, sin incurrir en impuesto alguno. Por ello, la industria maquiladora lleva a cabo un intenso cabildeo para modificar estos aspectos del último “Decreto de la industria maquiladora” antes de que se conviertan en ley fiscal.

El primer argumento esgrimido por los representantes de la industria maquiladora fue que esta reforma les impone una doble tributación, en México y Estados Unidos. Al respecto, se ha firmado un acuerdo entre los gobiernos mexicano y estadounidense para garantizar que los nuevos impuestos sobre la renta en México sean deducibles de los impuestos sobre las ganancias mundiales que estas empresas pagan rutinariamente en Estados Unidos. Asimismo, el Sistema de Administración Tributaria (SAT) de México y el Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos acordaron aplazar estas obligaciones de los establecimientos permanentes hasta el 1 de enero de 2003, lo cual abrió temporalmente otras dos opciones tributarias para las empresas maquiladoras.³

Actualmente, la discusión se centra en lo que debe incluirse en la base gravable de las dos opciones tributarias alternativas establecidas en el acuerdo provisional. También se discute si el acuerdo interino debe convertirse en permanente o si se debe regresar a la idea original de gravar en el extranjero las ganancias atribuibles a los establecimientos permanentes, en cuanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) diseñe una metodología ad hoc que mida los precios de transferencia utilizados en el comercio entre establecimientos permanentes en México y las empresas vinculadas en Estados Unidos.

Así, los temas de análisis en este artículo son los conceptos de centro de costos, personas residentes, establecimientos permanentes y precios de transferencia; así como el acuerdo bilateral para evitar la doble tributación, el acuerdo provisional para suspender la aplicación del establecimiento permanente, la base gravable de las dos opciones tributarias temporales, además de la metodología de la OCDE para medir los precios de transferencia.

³ *El Financiero*, 1 de noviembre de 1999, 42.

Definición de conceptos

Establecer la residencia de las empresas maquiladoras en México y cobrarles los impuestos correspondientes implica una carga no sólo fiscal, sino también administrativa, tanto para las empresas como para los gobiernos, porque no hay antecedentes indicadores de la manera de atribuir proporcionalmente parte de las ganancias de una empresa a actividades realizadas en otra, sobre todo cuando esta última se ubica en otro país, pero sin dejar de constituir parte integral de la primera. Las maquiladoras de exportación no suelen ser sucursales de las compañías extranjeras con las que se relacionan, de ahí que la problemática respectiva se complica aún más, rebasando cuestiones ya normadas de sobre o subfacturación en la relación comercial entre sucursales de empresas transnacionales.

Hasta hoy, las maquiladoras han operado como centros de costos para empresas estadounidenses. Como tales, ni compran la maquinaria e insumos que utilizan ni venden los productos semifinales que ensamblaban; sólo prestan servicios productivos, con el propósito de reducir los costos de producción de las firmas extranjeras. Por ello, la contabilidad de las maquiladoras de exportación se restringía al ámbito de los servicios productivos prestados; no intentaba siquiera calcular la parte proporcional de las ganancias que le corresponderían. Éstas se obtenían posteriormente con la venta de los productos finales por parte de la empresa extranjera.

Ahora que se cree que las maquiladoras son residentes de México, están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta sobre su parte proporcional de ganancias. Dentro de los tratados internacionales para evitar el doble gravamen de utilidades, el concepto establecimiento permanente identifica las empresas de un país, vinculadas a negocios en otro, por lo que este último está sujeto a gravamen por el Estado huésped. Las convenciones para atribuir ganancias a estos establecimientos permanentes, aun cuando se basan en el Tratado Modelo de la OCDE (artículo 7), se aplican de diferentes maneras en las leyes internas y los tratados bilaterales de los países miembros.

México, miembro de la OCDE, utiliza este instrumento para aplicar impuestos a las empresas extranjeras que cuentan con este tipo de establecimientos en su territorio; ahora que se aplica a las maquiladoras, cobra mucha importancia en México. Sin embargo, no hay consenso sobre la manera de estimar sus ganancias gravables. Los miembros de la OCDE utilizan dos diferentes modos para calcularlas, en ambos casos con el fin de evitar estrategias empresariales que dirigen utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro para minimizar su base gravable.⁴

Con el primero se estiman las ganancias mundiales obtenidas por la empresa contratante provenientes exclusivamente de “actividades relevantes” a las realizadas en el establecimiento permanente, sin permitir que las ganancias atribuibles a aquél excedan las obtenidas de actividades relevantes totales de la empresa. Entre más general sea la definición de estas actividades relevantes, más difícil resulta

⁴ Herbert Bettinger Barrios, *Precios de transferencia: sus efectos fiscales*, 11ª ed. (México: Ediciones Fiscales ISEF, 2001), 43.

atribuirle ganancias al establecimiento permanente, porque se contabilizarían anualmente gastos que no producen rendimientos a corto plazo.⁵

En cambio con el segundo modo simplemente se estiman las ganancias que otra “entidad funcionalmente independiente” obtendría por concepto del desempeño de las mismas actividades. Esto siempre permite atribuir ganancias al establecimiento permanente, aun cuando la empresa en su totalidad sufra pérdidas, porque sin ganancias no se subcontrataría trabajo alguno. Todos los establecimientos permanentes han de obtener las mismas ganancias que empresas distintas y separadas cobrarían por concepto de actividades comparables.⁶

Este último es el modo preferido por la OCDE, ya que resulta más sencillo de calcular y administrar, asimismo porque permite establecer analogías con otros casos en los que también se atribuyen ganancias por actividades realizadas entre empresas distintas y separadas. En el Tratado Modelo de la OCDE, artículo 9, se discute esta segunda opción, aplicable a una mayor gama de tipos de subcontratación internacional, puesto que adapta el concepto tradicional de “precios de transferencia” entre sucursales de empresas transnacionales a una nueva metodología para cuantificar ganancias atribuibles a entidades “vinculadas”.

Acuerdos bilaterales

Para efectos del cobro de impuestos, con base en el nuevo “Decreto de la industria maquiladora”, todavía no es factible demostrar que las empresas maquiladoras son establecimientos permanentes de empresas extranjeras o que estén vinculadas a las maquiladoras. Calcular el monto de ganancias atribuibles a éstas e impuestos sobre la renta cobrable a las empresas vinculadas, requiere una metodología totalmente probada, muy distante aún de haberse adaptado al caso práctico de la industria maquiladora. Por ello, el 29 de octubre de 1999, México y Estados Unidos anunciaron un acuerdo bilateral que estableció otro régimen impositivo a la industria maquiladora durante los años 2000, 2001 y 2002.

Básicamente, lo que este acuerdo estableció fue que las maquiladoras declararan una utilidad fiscal mínima de 6.9 por ciento sobre el valor de sus activos, en el caso de empresas intensivas en capital, o de 6.5 por ciento del monto total de costos y gastos, en caso de empresas intensivas en mano de obra. Si las empresas consideraban que esta alternativa, denominada “puerto seguro”, era bastante elevada, tenían la alternativa de obtener una resolución particular de precios de transferencia por parte del SAT, mediante el llamado acuerdo anticipado de precio (AAP), que debe considerar todos los activos de la maquiladora, incluidos los que fueran propiedad del residente en el extranjero, ligados a la actividad de la maquila en México.

⁵ OCDE, *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (París: OCDE-DAFFE-CFA, 2001), 28/CONF, OLIS, 14 de diciembre de 2000, 8-13.

⁶ *Ibid.*

La base del Acuerdo Bilateral de 1999 era, por un lado, el principio general que establecía un impuesto típicamente alto sobre las maquiladoras —tanto mediante el puerto seguro o el AAP—, a cambio de la exención de impuestos mexicanos (sobre la renta y sobre los activos) para compañías vinculadas a las maquiladoras en Estados Unidos. Por otro lado, el gobierno de Estados Unidos permitiría la deducción de los impuestos estadounidenses de cualquier pago hecho en México por un establecimiento permanente en este país por concepto del puerto seguro o del AAP.⁷ Sin embargo, a pesar del acuerdo interino, hubo complicaciones prácticas en la aplicación de los mecanismos de los AAP y en la definición de los activos que debían formar la base gravable de la primera variante del puerto seguro, de manera que aún no existe resolución alguna del SAT con el primer método, aparte de que hubo serios desacuerdos entre la industria y el gobierno mexicano sobre el segundo.⁸ Si bien el AAP implica necesariamente un método del cálculo de precios de transferencia, ambos gobiernos se comprometieron a continuar sus consultas para afinarlos.

Conclusión

La posibilidad de cobrar impuestos sobre la renta a las empresas maquiladoras representa un avance en materia fiscal, porque antes esta industria no pagaba ni estos ni otros impuestos derivados de sus ganancias y su residencia en México. Si bien esto formaba parte de un régimen de excepción legal que había que cambiar, no urgía sino hasta hace poco, porque no perjudicaba tan directamente a los demás productores nacionales; pero ahora los productos de las maquiladoras compiten no sólo en el mercado internacional, sino también en el nacional, de manera que una exención fiscal para aquéllos se convierta en un perjuicio para los demás. Así, el proceso de apertura comercial conlleva necesariamente la reforma fiscal a la industria maquiladora.

El derecho del gobierno a ejercer ahora el cobro de impuestos sobre la renta a las maquiladoras, a pesar de que no declaren ganancias, se basa en el principio de que es la empresa extranjera, vinculada con el establecimiento permanente en México, el objeto de esta obligación fiscal. No obstante, en la práctica surgen problemas relativos al cálculo del monto de las ganancias y a la demostración del vínculo de la empresa mexicana con la otra extranjera. En el caso de las maquiladoras de exportación, este vínculo con el extranjero es obvio, aunque el cálculo del monto de las ganancias atribuibles a sus actividades sigue siendo problemático, a causa de la falta de acceso a la información contable sobre las operaciones mundiales de las empresas vinculadas en el extranjero.

⁷ John A. McLees, Mary C. Bennett y Jaime González-Bendiksen, *Tax Notes International*, 8 de noviembre de 1999, 1831.

⁸ John A. McLees y Jaime González-Bendiksen, "Mexico Lags in Implementing Mutual Agreement on Maquiladora Taxation", *Tax Notes International*, 7 de mayo de 2001, 2371-2382.

Por tales razones, se empieza a cobrar impuestos en el sector de la industria maquiladora a través de un mecanismo simplificado, establecido en el Acuerdo Bilateral entre México y Estados Unidos. Los demás establecimientos permanentes, como algunos de los que operan bajo el Programa de Importaciones Temporales para la Exportación (Pitex), tendrán que convertirse en maquiladoras si quieren aprovechar las exenciones negociadas en dicho acuerdo. Así, el análisis del conjunto de los establecimientos permanentes se centraría, por el momento, en el caso de la industria maquiladora.

Lo esencial del Acuerdo Bilateral sobre maquiladoras es que exime del cobro del impuesto sobre la renta a las empresas estadounidenses, reemplazándolo por otro cobrable a las empresas maquiladoras, bajo el entendido de que a éstas las compensarán aquéllas, y que, a su vez, lo deducirán de sus impuestos estadounidenses. El puerto seguro para calcular el monto de este impuesto se basa en un método eminentemente práctico, un porcentaje que puede cobrarse con un mínimo de gastos contables por parte del gobierno, pues se calcula sobre la base de información de fácil acceso relativo a los activos fijos o costos de operación de los establecimientos en México.

El problema es que con esta solución práctica, se pierde de vista la base real del impuesto: las ganancias de las empresas vinculadas en el extranjero. Tanto el porcentaje, como el tipo de activos fijos que conforman la base gravable parecerían arbitrariamente altos a los empresarios de la maquila, si se comparan, por ejemplo, con otro impuesto mexicano sobre activos fijos, o con la situación anterior que excluía la maquinaria y equipo pertenecientes a empresas extranjeras del activo fijo de las maquiladoras. Pero este tipo de argumento ignora que con el Acuerdo Bilateral se negoció una cifra arbitraria para sustituir la verdadera obligación fiscal mientras se desarrollara una fórmula capaz de medir la parte de las ganancias mundiales atribuibles a los establecimientos permanentes en México.

En caso de inconformidad con el puerto seguro, el Acuerdo Bilateral estableció recursos extraordinarios a los AAP, pero se tiene que demostrar cómo se utilizan precios de transferencia para ubicar contablemente las ganancias del establecimiento permanente en la empresa vinculada en el extranjero. Esto resulta tan complicado como las estimaciones requeridas en la disposición original. Por tales dificultades, las inconformidades con lo dispuesto en el acuerdo provisional se acumulan.

Si bien se discute en la actualidad sobre cómo aplicar el Acuerdo Bilateral, el problema de fondo sigue siendo el tipo de acuerdo permanente que entrará en vigor después del periodo interino. Con las experiencias del puerto seguro y de los AAP se constata que con ninguno de los extremos, sea de arbitrariedad o complejidad, se garantiza la recaudación, por la facilidad con que los empresarios pueden inconformarse o por la incapacidad del gobierno de vigilar este tipo de contabilidad. La solución más promisoría, práctica mas no arbitraria, parece ser el método de la "entidad funcionalmente independiente", sobre todo porque se desarrolla en México un mercado de servicios de subcontratación sobre la base del cual se establecerían las comparaciones requeridas. Empero, se teme que la lección derivada de la experiencia del Acuerdo Bilateral sea otra: que las ineficiencias en la resolución

de los AAP sirvan de argumento para convertir el puerto seguro en la pauta para un arreglo duradero, aplicable a todos los establecimientos permanentes en México. Esto terminaría en la pérdida de capacidad real para gravar estas empresas, porque las presiones para reducirlo (sea en el porcentaje o en la base gravable del impuesto) lo conducirían a la disminución radical o incluso a su desaparición. Significaría un retroceso perder la oportunidad de gravar este tipo de operaciones que, por trascender fronteras, han gozado hasta ahora de mayores exenciones impositivas que las empresas nacionales.