

Opciones de cumplimiento de precios de transferencia¹

Importancia de estas para la industria maquiladora para el período 2018-2022.

Ricardo
M. Cruz
Sánchez

Socio - Precios de Transferencia. EY México

Antecedentes

Como consecuencia de la reforma fiscal del ejercicio 2014 se eliminó la opción del *self-assessment* en materia de precios de transferencia para la industria maquiladora, es decir, la realización de un estudio de precios de transferencia de forma anual dejó de existir y las opciones de cumplimiento para las compañías que operan en esta industria se redujeron a lo siguiente:

- *Determinar la utilidad fiscal con base en la regla de safe harbor.* La cual solicita una utilidad fiscal de lo que resulte mayor entre aplicar un factor de 6.50 % a los costos y gastos operativos, o 6.90 % a los activos utilizados en la operación de maquila (incluyendo los propiedad de residentes en el extranjero)
- *Negociar un APA (unilateral o bilateral).* Solicitar a la autoridad fiscal la aplicación de una metodología específica para obtener un margen de utilidad de mercado, el cual permita considerar que los ingresos por la prestación de servicios de maquila cumplan con el principio de independencia efectiva. El supuesto de un APA bilateral implica que la autoridad fiscal competente del país de residencia del mandante en la operación, se vea involucrado en el proceso de revisión y negociación

En la gran mayoría de los casos, la aplicación de la opción de *safe harbor* genera incrementos considerables en la base gravable, sobre todo en compañías que pudiesen ser clasificadas como intensivas en capital.

Derivado de lo anterior, a partir del 2014 el SAT comenzó a recibir solicitudes de APA con diferentes metodologías propuestas por los contribuyentes para calcular una contraprestación de mercado, e inició un largo proceso de negociación, mismo que culminó en la emisión por parte del SAT y el *Internal Revenue Service* (IRS) de la llamada metodología *fast track*, que resultó "optativa" y consistió en los siguientes pasos.

Metodología Fast-Track



En principio, dicha metodología únicamente fue aplicable para maquiladoras que cumplieran con ciertas condiciones, sin embargo, el SAT terminó haciendo extensiva la invitación a cualquier maquiladora con algunas pequeñas diferencias como: la presentación de las declaraciones anuales complementarias para cada ejercicio bajo ajuste, en lugar de un ajuste "multianual", así como la no condonación de actualizaciones y recargos.

EN 2019 SE ESPERA UN INCREMENTO DE SOLICITUDES DE RENOVACIÓN DE APA

¹ Con la participación en autoría: Gilberto A. Garza Rivera. Gerente Senior. Precios de Transferencia. EY México

SIGUIENTES PASOS

Hoy en día ha finalizado el plazo de APA para la mayoría de los más de 700 casos de APA que se solicitaron después de la reforma de 2014, por lo que los ejecutivos de dichas compañías deben reevaluar las opciones que tienen para seguir cumpliendo en materia de precios de transferencia. En otras palabras, deben realizar un análisis en donde puedan concluir si renegociar el APA en los mismos términos les resulta benéfico o no.

De igual manera, los ejecutivos de las compañías que no han evaluado este proceso en el pasado están a buen momento de hacer dicho análisis, toda vez que, con la reciente reforma fiscal de Estados Unidos de América (EUA), la negociación de un APA en México podría volverse más atractiva. Para dichos efectos, los contribuyentes de la industria maquiladora que deseen evaluar sus opciones de cumplimiento en materia de precios de transferencia deben llevar a cabo un análisis de costo-beneficio entre:

- a) aplicar las reglas del *safe harbor*
- b) el *mark-up* teórico que se obtendría bajo un APA *fast track*
- c) la posibilidad de solicitar un Acuerdo Bilateral de Precios de Transferencia (“BAPA”) con alguna metodología distinta al *fast track*

Comúnmente, si el *mark-up* obtenido por las opciones b) o c) listadas anteriormente es menor a aquel de la opción a) se podría considerar que la opción de negociar con la autoridad resultaría más atractiva en términos de pago de impuestos para el Grupo Empresarial Multinacional (GEM) al cual pertenece la maquiladora². A continuación, se muestra un ejercicio simple de comparativa de *safe harbor* contra margen teórico del APA bajo la metodología *fast track*.

COMPARATIVO APA VS. SAFE HARBOR

	APA	Safe Harbor	Beneficio esperado
Base de costos y gastos	\$100,000,000	\$100,000,000	-
Mark up operativo	4.50%	6.50 % ³	2.00%
Utilidad gravable	\$4,500,000	\$6,500,000	-
ISR + PTU (1 año)	\$1,800,000	\$2,600,000	\$800,000
ISR + PTU (período APA)	\$9,000,000	\$13,000,000	\$4,000,000

Fuente: Cálculos elaborados por EY México

Como se observa, en el escenario hipotético podría existir un be-

neficio para el contribuyente si decide optar por la negociación de un APA para los ejercicios fiscales 2018-2022, ya que un *mark up* menor le permitiría determinar menores egresos para efectos de ISR y participación de los trabajadores en las utilidades (PTU).

Cabe resaltar que, a la fecha, la autoridad no se ha pronunciado de manera oficial al respecto sobre la permanencia de la metodología *fast-track* o la posible modificación de dicha metodología manteniendo la fórmula, pero actualizando los factores de determinación de la intensidad en activos o costos, los márgenes por industria y/o los factores de rentabilidad sobre activos consignados.

Aunado a lo anterior, los ejecutivos de las maquiladoras deben evaluar la conveniencia de tramitar BAPA. Bajo estos casos, se deben tomar en cuenta ciertas particularidades tales como el volumen de la operación vinculada, las estructuras de costos y activos, las particularidades de la transacción a revisar, así como la situación económica específica del mandante en la operación de maquila y del GEM al cual pertenece la maquiladora que pudieran afectar la distribución de utilidades en el sistema.

Así las cosas, al llevar a cabo el análisis costo-beneficio del APA o BAPA, los contribuyentes deben tomar en cuenta el costo administrativo que debe ser pagado al SAT (APA/BAPA) y también al IRS (BAPA) por concepto de la negociación de dichos trámites. A continuación, se muestra una comparación del aumento en costos de derechos de APA/BAPA de acuerdo con la Ley Federal de Derechos vigente, así como los costos administrativos del BAPA en EUA.

COSTOS ADMINISTRATIVOS DEL APA/BAPA EN MÉXICO Y EUA

Trámite	APA ⁴	BAPA ⁵
Solicitud inicial de APA		\$113,500 USD
Solicitud de renovación de APA		\$62,000 USD
Solicitud de APA (volumen menor)	\$241,513.36 MXN	
Solicitud de renovación de APA (volumen menor)		\$54,000 USD
Revisión anual	\$48,302.67 MXN	-

Fuente: Ley Federal de Derechos 2018 e información del IRS de EUA

Como se puede observar en el cuadro anterior, existe una diferencia significativa en los costos administrativos de tramitar APA y un BAPA. Sin embargo, la negociación de esos últimos resulta conveniente cuando se tienen las particularidades comentadas en párrafos anteriores.

2 Recordando que el *mark-up* aprobado en un APA es un margen contable y tendría que realizarse el calculo de la conciliación contable fiscal para ser comparable con el margen de un *safe harbor*

3 Asumiendo que la compañía es clasificada como “intensiva en mano de obra”. En caso de que la compañía determine su utilidad fiscal en base al 6.90 % el *mark-up* operativo efectivo sería mayor al 6.50% y, por consecuencia, el beneficio económico de negociar un APA sería mayor al mostrado en este ejemplo

4 Independientemente de si es solicitud nueva o renovación y del volumen de la operación

5 El costo varía dependiendo del volumen de la operación a analizar y de si el caso es nuevo o es una renovación

En ambos casos, los ejecutivos de las maquiladoras y el GEM deben estar listos para negociar con el SAT y, en su caso, con el IRS todos los aspectos relativos a la prestación de servicios de maquila desde ambas geografías de la operación en cuestión, además de proveer información relativa al GEM como la distribución de utilidades dentro del grupo y el desarrollo y uso de activos intangibles.

Finalmente, en casos muy especiales en donde el *safe-harbor*, APA y BAPA no sean convenientes o atractivos, los ejecutivos de la industria maquiladora y del GEM en el que operan se pueden llegar a plantear la salida del esquema de maquila para establecerse como *tollers* o manufactureros bajo contrato.

Bajo cualquiera de los dos esquemas anteriores, la estructura de costos y gastos operativos de la maquiladora cambiaría drásticamente e inclusive pudiese plantearse la posibilidad de tener posesión de los inventarios y activos que antes tenía en consignación.

Para poder llevar a cabo esta alternativa, se tendrían que poder contestar las siguientes preguntas dentro del GEM:

- ¿Cuáles son los generadores de valor del GEM?
- ¿Cuáles son las implicaciones fiscales de cambios en el modelo operativo de negocio?
- ¿Cómo se vería beneficiado el GEM en caso de cambiar el modelo operativo de negocio de la maquiladora?
- ¿Sigue haciendo sentido operar en el mercado geográfico actual?
- ¿Cuáles son las implicaciones comerciales de cambios en el modelo operativo de negocio?

Una vez que las respuestas a las preguntas anteriores induzcan a concluir que la salida del esquema de maquila podría hacer sentido, los GEM podrían llevar cabo el proceso de transformación a *toller* o manufactureros bajo contrato en tres etapas:

Resumen de etapas para cambio en el modelo operativo de la maquiladora



Conclusiones

Durante el ejercicio 2019 se espera un incremento importante en el volumen de solicitudes de renovación de APA para que se pueda considerar que las maquiladoras siguen cumpliendo con las disposiciones de precios de transferencia establecidas en la LISR.

De igual forma, existen contribuyentes que llevarán a cabo este trámite por primera ocasión, toda vez que el trámite le resulta benéfico en comparación con el *safe harbor*, o bien, se ha vuelto más atractivo para el GEM a raíz de la reciente reforma fiscal de EUA.

Dicho lo anterior, antes de proceder con el proceso de renegociación o negociación del APA por primera vez, se recomienda a los ejecutivos de las maquiladoras llevar a cabo un análisis costo beneficio de negociar un APA o BAPA contra el *safe harbor*, tomando en cuenta las metodologías de cada uno de estos trámites, así como los costos administrativos que estos implican (figura 3) y, en casos muy específicos, llegar a plantearse la posibilidad de un cambio de modelo de negocio para la compañía mexicana que represente la salida del esquema de maquila.