

# CONSIDERACIONES FISCALES EN RELACIÓN CON LA LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

*POR: C.P.C. FRANCISCO MOGUEL GLORIA*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. Luis González Ortega*  
PRESIDENTE

*C.P.C. Leobardo Brizuela Arce*  
VICEPRESIDENTE GENERAL

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

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*  
VICEPRESIDENTE FISCAL

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

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

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

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP**

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

## CONSIDERACIONES FISCALES EN RELACIÓN CON LA LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

*POR: C.P.C. FRANCISCO MOGUEL GLORIA  
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

**E**l presente artículo tiene por objeto señalar algunas consideraciones fiscales en relación con las recientes reformas a diversos ordenamientos relacionados con la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos. Sin embargo, antes de iniciar el análisis de los aspectos fiscales relacionados con la reforma energética, conviene mencionar ciertas generalidades de esta ley.

### LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

El lunes 11 de agosto de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos. La ley tiene por objeto establecer el régimen de los ingresos que recibirá el Estado Mexicano derivado de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos que se realicen por medio de asignaciones y contratos, así como las disposiciones sobre la administración y supervisión de los aspectos financieros de los contratos.

De esta forma, el Estado Mexicano percibirá ingresos por la celebración de cada contrato así como los derechos por las asignaciones. Estos ingresos se obtendrán por medio del Fondo Mexicano del Petróleo.

Esta ley establece los ingresos que podrá percibir el Estado Mexicano, los cuales son los siguientes:

- Bono a la firma del contrato.
- La cuota contractual para la fase exploratoria.
- Las regalías.
- La contraprestación que se determinará considerando la aplicación de una tasa al valor contractual de los hidrocarburos.

El contratista tendrá derecho a percibir la transmisión onerosa de los hidrocarburos una vez extraídos del subsuelo. Esta contraprestación se pagará una vez que el contratista obtenga la producción contractual, por lo que antes de ese momento, no serán exigibles las contraprestaciones.

Se prevén cinco tipos de contrato que el Estado Mexicano firmará con el contratista, y dependerá de cada caso en particular:

- Contratos de licencia.
- Contratos de utilidad compartida.
- Contratos de producción compartida.
- Contrato de servicios.
- Combinación de las anteriores

Cada contrato dará lugar a un tipo de contraprestación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) determinará las contraprestaciones por concepto del bono a la firma, el porcentaje de producción o utilidad compartida y la tasa para el valor de los hidrocarburos. Las regalías se determinan en función del tipo de hidrocarburo. Por lo que se refiere a la cuota contractual para la fase exploratoria, se establece que durante los primeros 60 meses de vigencia del contrato, se pagarán \$1,150/km<sup>2</sup>, en tanto que a partir del mes 61, se pagarán \$2,750/km<sup>2</sup>.

Cabe mencionar que, en el caso de las asignaciones se deberá pagar un derecho de exploración de hidrocarburos de \$1,150 durante los primeros 60 meses de asignación y \$2,750 a partir del mes 61.

También se establece que, en el caso de asignaciones, los asignatarios pagarán anualmente el derecho por la utilidad compartida aplicando la tasa de 65% a la diferencia que resulte de disminuir del valor de los hidrocarburos extraídos, las deducciones permitidas. En esta ley se regulan las deducciones permitidas así como las partidas que serían no deducibles para la determinación de esta utilidad.

Se establece que podrán participar en los contratos las personas morales que sean residentes fiscales en México y cuyo objeto sea exclusivamente la exploración y extracción de hidrocarburos. Estas empresas no podrán tributar en el régimen opcional para grupos que integran sus resultados para efectos fiscales y podrán ser titulares de más de un contrato.

Se podrá participar en forma individual, en consorcio o mediante la figura de asociación en participación celebrado conforme a las leyes mexicanas. Por consorcio se entiende cuando dos o más empresas productivas del estado y/o personas morales presenten conjuntamente una proposición dentro del proceso de licitación para la adjudicación de un contrato.

## ASPECTOS FISCALES

Los contratistas, además de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos, deberán cumplir con sus obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR). En este sentido, deberán cumplir con todas las obligaciones en materia de reconocimiento de ingresos y deducciones que generen los contratos.

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### INGRESOS

En materia de ingresos, las empresas deberán reconocer los ingresos de acuerdo al momento que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y en el monto que se determine de acuerdo a cada contrato. De esta forma, para los contratos de utilidad o producción compartida, se tendrá como ingreso, el valor de la contraprestación que incluye la recuperación de costos y gastos. Cabe mencionar que para los contratos de producción compartida, el ingreso se tendrá en especie cuando el contratista reciba la producción de sus hidrocarburos. Al momento de enajenar dichos hidrocarburos, tendrá el ingreso acumulable con el reconocimiento de su costo de ventas.

Para los contratos de licencia, los contratistas tendrán que reconocer el ingreso acumulable por la venta de los productos y para el contrato de servicios, la contraprestación que se haya pactado.

#### DEDUCCIONES

Como fue mencionado en el apartado anterior, los contratistas y dependiendo el contrato, pagarán:

- Bono a la firma del contrato.
- La cuota contractual para la fase exploratoria.
- Las regalías.
- La contraprestación que se determinará considerando la aplicación de una tasa al valor contractual de los hidrocarburos.

Estas cantidades serán deducible en el ISR. Desde luego que, dependiendo de las características del contrato, se deberá analizar el momento de su deducción, ya sea como gasto del ejercicio o como parte del costo de lo vendido. De igual forma, se deberá prever si la cuota contractual para la fase exploratoria calificaría como un gasto en periodo preoperativo al estarse incurriendo previo a que el contratista

genere sus ingresos en forma constante y que se pueden derivar de la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse en los términos del Art. 32 de la LISR.

En materia de depreciación de bienes, la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos establece que para la determinación del ISR, las empresas contratistas, en lugar de aplicar los porcentajes de deducción establecidos en los Arts. 33 y 34 de la LISR, podrán aplicar los siguientes porcentajes:

- Para las inversiones realizadas en la exploración, recuperación secundaria y mejorada y el mantenimiento no capitalizable en el ejercicio en que se efectúen, 100%.
- Para el desarrollo y explotación de yacimientos de petróleo o gas natural en cada ejercicio, 25%.
- 10% para las inversiones en infraestructura de almacenamiento y transporte indispensable para la ejecución del contrato, como oleoductos, gasoductos, terminales, transporte o tanques de almacenamiento necesarios para llevar la producción contractual a los puntos de entrega, medición o fiscalización determinados en cada contrato, en cada ejercicio.

La Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos es omisa respecto a periodos de actualización y momentos adicionales para el inicio de la depreciación o uso de tasas menores, pero consideramos que es aplicable la LISR en lo conducente, toda vez que esta ley solo se encuentra regulando las tasas aplicables.

Asimismo, esta ley establece que cuando el contratista realice operaciones con partes relacionadas para la venta o comercialización de hidrocarburos o para la procura de insumos, materiales o servicios, serán aplicables las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales.

#### PÉRDIDAS FISCALES

Para los contratistas que realicen actividades en las regiones marinas con tirante de agua superior a quinientos metros, podrán disminuir la pérdida ocurrida en un ejercicio de la utilidad fiscal de los quince ejercicios siguientes hasta agotarlo. En caso de que los contratistas tengan más de un contrato y que no tengan todas las mismas características no resulta claro la forma en que deban llevar el control de ingresos y gastos para la aplicación de pérdidas fiscales que tengan vencimiento de hasta 10 ejercicios con respecto a los que tengan 15 ejercicios.

#### CAPITALIZACIÓN DELGADA

Debido a las diversas reformas realizadas tanto a la constitución como a la Ley de Inversión Extranjera, se modificó el concepto de áreas estratégicas del país. De esta

forma ahora quedó como área estratégica la exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos, por lo que será necesario revisar las empresas que quedaban en la excepción de aplicar los lineamientos de capitalización delgada por las reformas al concepto de áreas estratégicas del país.

### RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A CONSORCIOS

De manera afortunada, se establece un nuevo régimen para los contratistas que operen bajo la figura de consorcio con las siguientes reglas:

- Se deberá nombrar a uno de los integrantes del consorcio como operador para realizar las operaciones a nombre y por cuenta de los integrantes.
- Los integrantes aceptarán que los comprobantes fiscales de los gastos sean expedidos a nombre del operador.
- El operador deberá entregar a cada integrante una relación de las operaciones efectuadas, debiendo conservar un duplicado de los comprobantes con requisitos fiscales que le hayan expedido y que deben coincidir con los establecidos en la relación entregada.
- El operador expedirá los comprobantes fiscales a los integrantes en su porcentaje de participación. Los integrantes podrán deducir las cantidades establecidas en los comprobantes. Si se cumple con estos requisitos, las cantidades percibidas por el operador para efectuar los gastos por cuenta de los integrantes, no serán ingresos acumulables. El operador solo podrá deducir su parte proporcional de los gastos incurridos.
- El operador presentará la información al SAT el 15 de febrero de cada año respecto de las operaciones realizadas por cuenta de los integrantes del consorcio.
- Los integrantes podrán recibir cada uno su contraprestación y no será ingreso para el operador dichas contraprestaciones. Si el operador recibe todas las contraprestaciones y las entrega a los integrantes, no deberá reconocer ni ingresos ni deducciones por la recepción y entrega de dichas contraprestaciones, respectivamente.

### NO DEDUCIBLES

Cabe mencionar que las partidas no deducibles señaladas en la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos solo son para los efectos contractuales y la determinación de las contraprestaciones, sin que dichos no deducibles sean así para efectos del impuesto sobre la renta.

## EXTRANJEROS

Se establece que los residentes en el extranjero causarán establecimiento permanente cuando realice en territorio nacional o la zona económica exclusiva las actividades a que se refiere la Ley de Hidrocarburos, en un periodo que sume en su conjunto más de 30 días en cualquier periodo de 12 meses. Consideramos que en cada caso, se deberá evaluar la aplicación de los tratados de doble tributación celebrados entre el gobierno de México y los estados extranjeros para determinar el alcance de esta disposición.

También se establece que los ingresos por sueldos y salarios percibos por residentes en el extranjero y que sean pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente o que teniéndolo, no se relacionen con dicho establecimiento, respecto de un empleo relacionado con contratistas o asignatarios, estarán gravados cuando el servicio exceda de 30 días en cualquier periodo de 12 meses.

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos establece que las contraprestaciones estarán sujetas a la tasa de 0%, por lo que los contratistas o asignatarios podrán recuperar el impuesto que le sea trasladado en los gastos e inversiones realizados para ejecutar los proyectos.

