



Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior | Impuestos y Servicios Legales | 31 de agosto de 2015

## El SAT da a conocer nuevas reglas y criterios relacionados con la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos

por Ricardo González Orta, Simón Somohano y Miguel Llovera

### Introducción

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) dio a conocer el 14 de julio 2015 un borrador de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, que proporciona claridad respecto a aspectos relevantes del régimen fiscal petrolero mexicano aprobado en 2014.

### Antecedentes

Durante los últimos 90 años, el petróleo ha jugado un papel esencial en la economía mexicana. Desde que el gobierno nacionalizó los activos dedicados a la exploración y extracción de hidrocarburos a finales de los años treinta y la creación de Petróleos Mexicanos (PEMEX), el país se ha convertido en uno de los 10 mayores

productores de los hidrocarburos en el mundo.

La abundancia de hidrocarburos en campos poco profundos (con costos de extracción relativamente bajos) y largos períodos de precios internacionales del petróleo relativamente altos, contribuyeron a la generación de los recursos necesarios para la industrialización del país.

Durante décadas, los ingresos de PEMEX que se trasladaron al gobierno federal permitieron postergar la aplicación de las reformas estructurales que México necesita para mantener su competitividad a nivel mundial y para aumentar el nivel de vida de sus ciudadanos.

Esta tendencia se modificó en los últimos años, cuando una confluencia de eventos – el agotamiento progresivo de las reservas de petróleo existentes, una fuerte caída en los precios internacionales del petróleo, una creciente necesidad de gastos de capital en PEMEX para nuevos proyectos, y la desaceleración de la económica mundial – generaron una presión significativa sobre las finanzas del Gobierno federal.

Con el objetivo de impulsar el crecimiento económico y los ingresos gubernamentales, el gabinete del Presidente Enrique Peña Nieto negoció un acuerdo con los principales partidos políticos, que recibió la aprobación del Congreso Mexicano, modificando la Constitución y otras leyes en sectores clave como el educativo, laboral, telecomunicaciones y banca. Posiblemente el cambio más importante se refiere a la reforma energética y las implicaciones históricas, políticas y sociales que esto conlleva pues por primera vez en más de 75 años, las empresas privadas podrán participar en la exploración, extracción y comercialización del petróleo, gas y otros hidrocarburos.

Las enmiendas a la Constitución, aprobadas en diciembre de 2013, fueron seguidas por cambios en las leyes relacionadas con esta industria así como la promulgación, entre otras, de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LISH) que entró en vigor el 1 de enero de 2015. La LISH establece los derechos y obligaciones, incluyendo las contraprestaciones e impuestos pagaderos por las empresas privadas al Estado Mexicano con respecto a los contratos para la exploración y extracción de hidrocarburos.

La LISH también establece un marco para la asociación del gobierno (a través de PEMEX y otras empresas productivas del Estado Mexicano) con empresas privadas, y un régimen contractual para los ingresos derivados de tales actividades.

#### **Nuevas Reglas**

El 14 de julio de 2015, el SAT dio a conocer cambios en las reglas previamente emitidas sobre la LISH (Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015) y nuevas reglas, incluyendo aquellas que regulan el momento de inicio de la depreciación de las inversiones, el uso de pérdidas fiscales en

diversas actividades petroleras, el supuesto de creación de un establecimiento permanente y el tratamiento del IVA de los consorcios, así como criterios normativos, por ejemplo, en materia de capitalización insuficiente.

Las reglas abordan diversas preocupaciones derivadas de la LISH y proporcionan seguridad jurídica indispensable para el éxito del sector petrolero ya que los nuevos participantes de este sector serán autorizados con base en asignación de contratos para la exploración y / o producción de hidrocarburos derivado de un proceso de licitación. El momento de emisión de las reglas es crucial para las próximas convocatorias de ofertas para licitar la llamada "Ronda Uno" de asignaciones de bloques de exploración o extracción de hidrocarburos.

Algunos de los aspectos más relevantes de la nueva normativa se describen a continuación. Es de esperarse que se publiquen reglas y criterios adicionales en el futuro próximo.

#### **Plazo para la amortización de las inversiones**

La LISH no especifica cuando un contratista o cesionario debe comenzar depreciar una inversión. Sin embargo, la nueva regla dada a conocer por el SAT establece que, a efectos de determinar el impuesto sobre la renta y la contraprestación calculada bajo la LISH, los contratistas pueden optar por iniciar la depreciación de las inversiones en el ejercicio en que se realizan, el año en que la inversión se utiliza por primera vez o en el año siguiente a la que se usa. Si la depreciación inicia con posterioridad a alguna de estas opciones, se perderá el importe de la depreciación que debió ser deducida en uno o más ejercicios previos.

#### **Pérdidas fiscales incurridas en actividades combinadas**

Los contribuyentes que realicen actividades en pozos y / o yacimientos de petróleo en aguas profundas (es decir, con un tirante de agua superior a 500 metros), así como en otras regiones (es decir, las aguas poco profundas o en tierra), deben calcular por separado cualquier pérdida que se genere. Esta separación es relevante porque las pérdidas derivadas de las actividades en las regiones de aguas profundas pueden ser

aprovechadas por 15 años, a diferencia de otras pérdidas, que pueden utilizarse por sólo 10 años.

Si un contribuyente tiene ingresos o costos relacionados con las actividades en ambas regiones (de aguas profundas y otras), los ingresos / costos deben repartirse entre las regiones.

#### **Deducibilidad de las provisiones o reservas para el abandono**

Uno de los aspectos más relevantes para las empresas dedicadas a la producción de hidrocarburos es que con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se permite la deducción de provisiones o reservas, incluyendo para el sector de hidrocarburos, aquella que se crea para el abandono de pozos o yacimientos, no obstante que es una práctica internacional permitir su deducción; de esta forma la nueva norma establece que las aportaciones a los fideicomisos de abandono pueden deducirse del Impuesto sobre la renta, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

#### **Creación de un Establecimiento Permanente**

La LISH contiene reglas que rigen cuando un establecimiento permanente se crea en México, siendo éste cuando una entidad extranjera lleva a cabo actividades relacionadas con la exploración y extracción de hidrocarburos en un plazo de 30 días; es decir, se considerará que existe una presencia sujeta a impuestos en México cuando un extranjero realiza actividades que exceden los 30 días de trabajo en el mismo proyecto dentro un período de doce meses; sin embargo, la LISH no provee una definición del término "mismo proyecto". De acuerdo con las reglas dadas a conocer por el SAT, cualquier actividad llevada a cabo por un tercero vinculado al amparo del mismo contrato para la exploración y extracción de hidrocarburos se considera parte del mismo proyecto en el cálculo del plazo de 30 días dentro de un período de doce meses.

#### **Mecanismo para la asignación de IVA entre los participantes en un consorcio**

Para hacer frente a las complejidades de los "acuerdos de operación conjunta" (que se refieren a un tipo de asociación en participación utilizada comúnmente en el sector de hidrocarburos a nivel

internacional), la LISH introdujo un esquema de consorcio para el manejo del Impuesto sobre la Renta (ISR) y el impuesto al valor agregado (IVA), que proporciona una metodología para que los participantes identifiquen sus ingresos y gastos correspondientes y estos sean asignados.

Las normas dadas a conocer por el SAT prevén el mecanismo para emitir facturas entre el operador y los participantes donde se muestra el Impuesto al Valor Agregado. La regla establece que los comprobantes fiscales digitales (CFDIs) emitidos por el operador de un consorcio para cada uno de los participantes para cubrir los costos, gastos y las inversiones del consorcio deben incluir una "addenda" para documentar, de forma individual, los gastos de IVA correspondientes asignado a cada participante. La adición debe contener información específica, incluyendo el número de contrato; el monto total de los costos, gastos o inversiones de que se trata, y una referencia en cuanto a si los gastos hechos por el operador se consideran un costo, un gasto o una inversión.

#### **Facturas de Consorcios**

De forma similar a la regla anterior, si los participantes en un consorcio eligen recibir su contraprestación a través del operador (ya sea en efectivo o en producción) derivado de su participación en la exploración y extracción de hidrocarburos, los respectivos CFDIs emitidos por el operador para los participantes deberán incluir cierta información específica en una addenda. La addenda debe contener, entre otros conceptos, información sobre el número de contrato a partir del cual se paga la contraprestación y una referencia a los CFDIs emitidos por el operador para el Fondo Mexicano del Petróleo (FMP), derivada a la contraprestación recibida en nombre del consorcio.

#### **Criterios**

Como parte del paquete de nuevas reglas relativas a la LISH, también se emitieron criterios en algunas otras áreas. Por ejemplo, la excepción a las normas de capitalización insuficiente para efectos del ISR que permitieron previamente la inversión en áreas estratégicas, sin que estuviera sujeta a la limitante del coeficiente de 3: 1 de deuda – capital, solo sería aplicable a los contratistas de la LISH y no a los

contribuyentes involucrados en la exploración y extracción de hidrocarburos. Además, a efectos de cómputo de depreciación, contratistas y cesionarios sólo podrán aplicar el porcentaje autorizado cada año usando la depreciación lineal y no como ocurre en la LISR donde se puede aplicar un porcentaje de depreciación menor.

Las nuevas reglas representan importantes mejoras en el régimen fiscal de los hidrocarburos, aunque se espera que otras regulaciones generen una mayor confianza en los participantes.

## Mayor información



**Ricardo González Orta**  
Director Nacional de Impuestos  
y Servicios Legales  
Tel: +52 (55) 5080-6000  
[rgonzalezorta@deloittemx.com](mailto:rgonzalezorta@deloittemx.com)



**Simón Somohano**  
Socio de Impuestos y Servicios Legales  
Tel: +52 (55) 5080-6000  
[ssomohano@deloittemx.com](mailto:ssomohano@deloittemx.com)



**Miguel Llovera**  
Socio de Impuestos y Servicios Legales  
Líder para la industria de Energía y  
Recursos Naturales  
Tel: +52 (55) 5080-6000  
[mllovera@deloittemx.com](mailto:mllovera@deloittemx.com)



Visite Deloitte México  
[www.deloitte.com/mx](http://www.deloitte.com/mx)

Impuestos  
[www.deloitte.com/mx/impuestos](http://www.deloitte.com/mx/impuestos)

**Aguascalientes**

Universidad 1001, piso 12-1, Bosques del Prado  
20127 Aguascalientes, Ags.  
Tel: +52 (449) 910 8600, Fax: +52 (449) 910 8601

**Cancún**

Avenida Bonampak SM 6, M 1, lote 1, piso 10  
77500 Cancún, Q. Roo  
Tel: +52 (998) 872 9230, Fax: +52 (998) 892 3677

**Chihuahua**

Av. Valle Escondido 5500, Fracc. Des. El Saucito E-2, piso 1,  
31125 Chihuahua, Chih.  
Tel: +52 (614) 180 1100, Fax: +52 (614) 180 1110

**Ciudad Juárez**

Baudelio Pelayo No. 8450  
Parque Industrial Antonio J. Bermúdez  
32400 Ciudad Juárez, Chih.  
Tel: +52 (656) 688 6500, Fax: +52 (656) 688 6536

**Culiacán**

Calz. Insurgentes 847 Sur, Local 103, Colonia Centro Sinaloa  
80128 Culiacán, Sin.  
Tel: +52 (667) 761 4339, Fax: +52 (667) 761 4338

**Guadalajara**

Avenida Américas 1685, piso 10, Colonia Jardines Providencia  
44638 Guadalajara, Jal.  
Tel: +52 (33) 3669 0404, Fax: +52 (33) 3669 0469

**Hermosillo**

Blvd. Francisco E. Kino 309-9, Colonia Country Club  
83010 Hermosillo, Son.  
Tel: +52 (662) 109 1400, Fax: +52 (662) 109 1414

**León**

Paseo de los Insurgentes 303, piso 1, Colonia Los Paraísos  
37320 León, Gto.  
Tel: +52 (477) 214 1400, Fax: +52 (477) 214 1405

**Mazatlán**

Avenida Camarón Sábalo 133, Fraccionamiento Lomas  
de Mazatlán  
82110 Mazatlán, Sin.  
Tel: +52 (669) 989 2100, Fax: +52 (669) 989 2120

**Mérida**

Calle 56 B 485 Prol. Montejo Piso 2  
Colonia Itzimna 97100 Mérida, Yuc.  
Tel: +52 (999) 920 7916, Fax: +52 (999) 927 2895

**Mexicali**

Calzada Francisco López Montejano 1342, Piso 7 Torre Sur  
Fraccionamiento esteban cantú  
21320 Mexicali, B.C.  
Tel: +52 (686) 905 5200, Fax: +52 (686) 905 5232

**México, D.F.**

Paseo de la Reforma 489, piso 6, Colonia Cuauhtémoc  
06500 México, D.F.  
Tel: +52 (55) 5080 6000, Fax: +52 (55) 5080 6001

**Monclova**

Blvd. Ejército Nacional 505, Colonia Los Pinos  
25720 Monclova, Coah.  
Tel: +52 (866) 635 0075, Fax: +52 (866) 635 1761

**Monterrey**

Lázaro Cárdenas 2321 Poniente, PB, Residencial San Agustín  
66260 Garza García, N.L.  
Tel: +52 (81) 8133 7300, Fax: +52 (81) 8133 7383

Carr. Nacional 85, 5000, local S-6 Colonia La Rioja  
64988, monterrey, N.L.  
Tel: +52 (631) 320 1673  
Fax: +52 (631) 320 1673

**Nogales**

Apartado Postal 384-2  
Sucursal de Correos "A"  
84081 Nogales, Son.  
Tel: +52 (631) 320 1673, Fax: +52 (631) 320 1673

**Puebla**

Edificio Deloitte, Vía Atlxycayotl 5506, piso 5, Zona Angelópolis  
72190 Puebla, Pue.  
Tel: +52 (222) 303 1000, Fax: +52 (222) 303 1001

**Querétaro**

Avenida Tecnológico 100-901, Colonia San Ángel  
76030 Querétaro, Qro.  
Tel: +52 (442) 238 2900, Fax: +52 (442) 238 2975, 238 2968

**Reynosa**

Carr. Monterrey-Reynosa 210-B, PA  
Fracc. Portal San Miguel  
88730 Reynosa, Tamps.  
Tel: +52 (899) 921 2460, Fax: +52 (899) 921 2462

**San Luis Potosí**

Av. Salvador Nava Martínez 3125, 3-A  
Fracc. Colinas del Parque  
78294 San Luis Potosí, S.L.P.  
Tel: +52 (444) 1025300, Fax: +52 (444) 1025301

**Tijuana**

Misión de San Javier 10643, Piso 8,  
Zona Urbana Rio Tijuana. Tijuana B.C., 22010  
Tel: +52 (664) 622 7878, Fax: +52 (664) 681 7813

**Torreón**

Independencia 1819-B Oriente, Colonia San Isidro  
27100 Torreón, Coah.  
Tel: +52 (871) 747 4400, Fax: +52 (871) 747 4409

# deloitte.com/mx

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sociedad privada de responsabilidad limitada en el Reino Unido, y a su red de firmas miembro, cada una de ellas como una entidad legal única e independiente. Conozca en [www.deloitte.com/mx/conozcanos](http://www.deloitte.com/mx/conozcanos) la descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios profesionales de auditoría, impuestos, consultoría y asesoría financiera, a clientes públicos y privados de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en más de 150 países, Deloitte brinda capacidades de clase mundial y servicio de alta calidad a sus clientes, aportando la experiencia necesaria para hacer frente a los retos más complejos de los negocios. Cuenta con más de 210,000 profesionales, todos comprometidos a ser el modelo de excelencia.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C., la cual tiene el derecho legal exclusivo de involucrarse en, y limita sus negocios a, la prestación de servicios de auditoría, consultoría fiscal, asesoría financiera y otros servicios profesionales en México, bajo el nombre de "Deloitte".

Esta publicación sólo contiene información general y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro, ni ninguna de sus respectivas afiliadas (en conjunto la "Red Deloitte"), presta asesoría o servicios por medio de esta publicación. Antes de tomar cualquier decisión o medida que pueda afectar sus finanzas o negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte, será responsable de pérdidas que pudiera sufrir cualquier persona o entidad que consulte esta publicación.