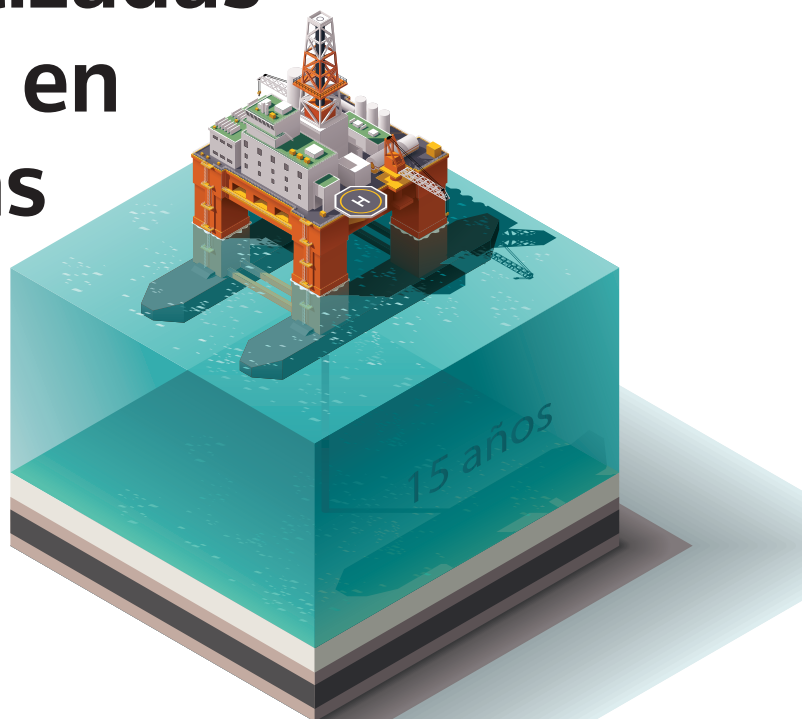


Pérdidas fiscales por actividades realizadas por contratistas en aguas profundas



Para los contribuyentes que obtengan pérdidas fiscales por la realización de actividades en las regiones denominadas de “aguas profundas”, en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LISH) y su Reglamento, de manera vaga, se establece un control cédular respecto de las pérdidas que así se generen, otorgándose un plazo de 15 años para su amortización. Ante una mar en pique, se propone una regla en el proyecto de la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2015, por publicarse, cuya mecánica pretende llevar a puerto seguro a los contribuyentes que se ubiquen en ese supuesto

32



C.P. David Ramos
Betancourt, Asociado de
Natera Consultores, S.C.



INTRODUCCIÓN

Como se recordará, el 11 de agosto de 2014 se publicó en el DOF, la LISH, con el objetivo de establecer el régimen de los ingresos que recibirá el Estado mexicano, derivado de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos que se realicen a través de asignaciones y contratos, así como las disposiciones sobre la administración y



supervisión de los aspectos financieros de los contratos.

Conforme a dicho ordenamiento, el Estado mexicano percibirá ingresos –que serán recibidos por el Fondo Mexicano del Petróleo–, por las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, en la forma de contraprestaciones que deriven de los contratos y por los derechos aplicables a las asignaciones, además del impuesto sobre la renta (ISR) que causen los contratistas y asignatarios por virtud de las actividades que realicen.

Específicamente, se prevén cinco tipos de contrato a ser firmados entre el Estado mexicano y los contratistas, que darán lugar al pago de distintas contraprestaciones a favor de éste, mismas que en su momento deberán determinar los contratistas en los términos específicamente previstos por la LISH.

De esa manera, para participar en los contratos se ha establecido en la LISH que las bases de licitación deberán prever que éstos sólo podrán ser formalizados con empresas productivas del Estado o bien, con personas morales que: **(i)** sean residentes en México para efectos fiscales; **(ii)** tengan por objeto exclusivamente la exploración y extracción de hidrocarburos, y **(iii)** no tributen en el régimen fiscal opcional para grupos de sociedades.¹ Adicionalmente, se establece que para participar en los procesos de licitación, las personas morales podrán hacerlo de forma individual, en consorcio² o mediante la figura de asociación en participación que haya sido celebrada conforme a las leyes mexicanas.

En materia del ISR, específicamente la LISH señala que el pago al Estado mexicano de las contraprestaciones que se establezcan en los contratos, no exime

a los contratistas del cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria establecidas en la LISR y demás disposiciones fiscales.

Si bien, la LISH refiere a los contratistas al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia tributaria, particularmente las establecidas en la LISR, llama la atención que en la LISH se establezcan algunas consideraciones particulares para efectos de la determinación del ISR.

Concretamente, destaca el señalamiento que se hace respecto a que para efectos de la pérdida fiscal prevista en el artículo 57 de la LISR,³ específicamente se señale que los contribuyentes que realicen actividades en las regiones de áreas marinas con tirante de agua superior a 500 metros (las denominadas “aguas profundas”), podrán disminuir la pérdida ocurrida en un ejercicio, de la utilidad fiscal de los 15 ejercicios siguientes hasta agotarla.⁴

En este sentido, el Reglamento de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (RISH)⁵ hace una precisión respecto a que la posibilidad de disminuir la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio de la utilidad fiscal de los 15 ejercicios siguientes, únicamente es aplicable para las pérdidas fiscales generadas por actividades en las regiones de aguas profundas.

Adicionalmente, el RISH señala que las pérdidas fiscales ocurridas en un ejercicio, correspondientes a actividades realizadas en regiones distintas a las que se ubican en las regiones de aguas profundas, se deberán disminuir en los términos y condiciones previstos en el artículo 57 de la LISR.

Conforme a las referencias anteriores, podemos identificar la intención del legislador para que los contribuyentes que obtengan pérdidas fiscales por la realización de actividades en las regiones de aguas

¹ Régimen al que se refiere el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

² Conforme al artículo 31 de la LISH, se entenderá por consorcio 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

³ Artículo 57 de la LISR:

La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

...

⁴ Artículo 32 de la LISH

⁵ Artículo 35 del RISH

profundas, mantengan un control cedular respecto de las pérdidas que así se generen, para su posterior amortización, máxime que se otorga un plazo de 15 años para ello. Sin embargo, conforme a la LISH y su Reglamento no se establece disposición alguna que sirva de apoyo a los contribuyentes para llevar dicho control cedular, lo que genera incertidumbre a los contratistas que se ubiquen en este supuesto.

PROYECTO DE LA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RM PARA 2015

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) dio a conocer en su página de Internet⁶ el Proyecto de la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2015, en el que se incluye una propuesta de regla titulada “Pérdida fiscal correspondiente a actividades en aguas profundas”.⁷

Mediante la propuesta de regla miscelánea se pretende aclarar que para los efectos de la LISH y su Reglamento,⁸ los contribuyentes que realicen actividades en las regiones de aguas profundas deberán determinar el resultado o la pérdida fiscal correspondiente a dichas actividades, por separado del resultado o la pérdida fiscal correspondiente a las actividades realizadas en regiones distintas.

Para estos efectos, se establecen tres supuestos a los que les resultará aplicable una mecánica en particular –que se describirá más adelante–, para determinar el resultado o pérdida fiscal correspondiente.

Dichos supuestos son los siguientes:

1. Cuando los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas correspondan exclusivamente a las actividades en las regiones de aguas profundas.
2. Cuando los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas correspondan exclusivamente a las actividades en regiones distintas de las regiones de aguas profundas.
3. Cuando el contribuyente tenga ingresos acumulables o deducciones autorizadas, las cuales

correspondan indistintamente a las actividades en las regiones de aguas profundas y en regiones distintas.

En caso de ubicarse en alguno de los primeros dos supuestos, el contribuyente deberá utilizar los ingresos y deducciones por esas actividades para determinar el resultado o la pérdida fiscal correspondiente. Esto es, para determinar el resultado o pérdida fiscal obtenida, el contratista deberá considerar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas que correspondan exclusivamente a las actividades que realice ya sea en las regiones de aguas profundas o en regiones distintas.

Ahora bien, tratándose de contribuyentes que tengan ingresos acumulables o deducciones autorizadas que correspondan indistintamente a las actividades en ambas regiones, para determinar el resultado o la pérdida fiscal correspondiente a las actividades realizadas en regiones de aguas profundas, se propone la posibilidad de considerar la proporción que representen los ingresos acumulables correspondientes a las actividades que se realicen en las regiones de aguas profundas (supuesto 1) respecto de la sumatoria de los ingresos acumulables correspondientes a las actividades que se realicen en ambas regiones (supuestos 1 y 2), obtenidos en el ejercicio fiscal de que se trate.

En la regla propuesta, se contempla la posibilidad de que existan contribuyentes (contratistas) que no obtengan ingresos acumulables en el ejercicio y que, por tanto, no cuenten con los elementos para determinar la proporción señalada en el párrafo anterior.

De ser el caso, se prevé que esa proporción se calcule en los mismos términos, pero considerando las *deducciones autorizadas* en lugar de los *ingresos acumulables*.

En cualquiera de los dos casos, la proporción obtenida se deberá multiplicar por los ingresos acumulables o deducciones autorizadas que correspondan indistintamente a las actividades en ambas regiones, para determinar el monto de los

⁶ En términos de la regla 1.7. de la RM para 2015, el SAT dará a conocer en su página de Internet, de forma anticipada y únicamente con fines informativos, reglas de carácter general que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes

⁷ El Proyecto de la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2015 incluye la regla 10.14., que a la fecha de cierre de esta edición, no se ha publicado en el DOF

⁸ Artículo 32, apartado “A”, tercer párrafo de la LISH y 35 del RISH



ingresos acumulables o deducciones autorizadas correspondientes a las actividades en las regiones de aguas profundas.

Llama la atención que el proyecto de regla miscelánea señale que:

...

En ningún caso, la proporción a que se refiere el segundo párrafo de la presente regla podrá exceder del 1% de la totalidad de sus ingresos acumulables o de sus deducciones autorizadas, en el supuesto en que no tenga ingresos acumulables, en el ejercicio fiscal de que se trate.⁹

Así, los contratistas deben determinar el resultado o la pérdida fiscal correspondiente a las actividades que realicen en las regiones de aguas profundas de manera cedular.

Por último, en la propuesta de regla miscelánea se establece que para estar en posibilidad de aplicar la proporción para identificar el resultado o pérdida fiscal en aquellos casos en que se tengan ingresos acumulables o deducciones autorizadas que correspondan indistintamente a las actividades en regiones de aguas profundas u otras regiones, se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Los ingresos acumulables que correspondan a las actividades en cualquiera de las regiones deberán estar registrados y plenamente identificados en una cuenta especial que al efecto lleve el contribuyente, como parte de su contabilidad.

2. Las deducciones autorizadas que correspondan a las actividades en cualquiera de las regiones deberán estar registradas y plenamente identificadas por cada una de las regiones de que se trate, de conformidad con los Lineamientos¹⁰ que al efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en el DOF.

3. Los contribuyentes deberán conservar la documentación comprobatoria que acredite la forma en la cual se efectuó el cálculo de la proporción referida.

Mediante la propuesta de regla miscelánea se pretende aclarar que para los efectos de la LISH y su Reglamento, los contribuyentes que realicen actividades en las regiones de aguas profundas deberán determinar el resultado o la pérdida fiscal correspondiente a dichas actividades, por separado del resultado o la pérdida fiscal correspondiente a las actividades realizadas en regiones distintas.

REFLEXIONES FINALES

Si bien la propuesta de regla miscelánea, tal como se presenta en el Proyecto de la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2015, dado a conocer en la página de Internet del SAT, pretende otorgar certeza a los contribuyentes que realicen actividades en regiones de aguas profundas para la determinación y separación de la pérdida fiscal que obtengan, se generan nuevos cuestionamientos por resolver.

Por ejemplo, ¿por qué limitar el importe del resultado o pérdida fiscal que obtengan los contribuyentes al 1% de sus ingresos acumulables o deducciones autorizadas totales? ¿Qué justificación hay para ello?

Ciertamente se trata de un proyecto de regla miscelánea, por lo que no será sino hasta que surta plena vigencia legal –tras su publicación en el DOF y el consecuente señalamiento de su entrada en vigor–, cuando los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos que se han descrito en el presente artículo, identifiquen los beneficios o complicaciones que deriven de la misma, como consecuencia de la realización de su actividad económica. •

⁹ Se cita de manera textual el contenido del último párrafo del proyecto de regla 10.14. del Proyecto de la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2015

¹⁰ Lineamientos para la elaboración y presentación de los costos, gastos e inversiones; la procura de bienes y servicios en los contratos y asignaciones; la verificación contable y financiera de los contratos, y la actualización de regalías en contratos y del derecho de extracción de hidrocarburos