

23 de mayo de 2011

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA / NUEVOS CONTRATOS PEMEX

Aspectos fiscales relevantes

En fechas recientes se ha dado a conocer el Modelo de Contrato de servicios "incentivados" que PEP celebraría para documentar los servicios de evaluación, desarrollo y producción de hidrocarburos.

Los contratos mencionados estarían celebrados conforme a las modificaciones legales y reglamentarias habidas en la materia y cuya constitucionalidad ha sido validada por la SCJN.

El presente análisis tiene como objetivo el expresar ciertos elementos de carácter legal-fiscal que estimamos relevantes derivados de las nuevas modalidades de contratación de servicios por parte de PEP; ello, con el objeto de ser considerados en la ponderación de posibles contrataciones al amparo del nuevo régimen.

Desde luego que existen múltiples efectos fiscales adicionales a los aquí referidos, los que con gusto podemos comentar con ustedes.

1. Ámbito espacial de aplicación de las leyes mexicanas (incluyendo las fiscales) / Zona económica exclusiva.- La Ley Petróleo¹ dispone que corresponde a la Nación el dominio directo, inalienable e imprescriptible de todos los hidrocarburos de hidrógeno que se encuentren en territorio nacional, incluida la plataforma continental y la zona económica exclusiva.

En torno a la zona económica exclusiva, es claro que la misma no se comprende como territorio nacional conforme a la CPEUM²; no obstante conforme a la misma³ el Estado Mexicano puede ejercer sobre dicha zona los derechos soberanos que dispongan las leyes federales.

Vinculando lo anterior con **(i)** la reciente resolución de la SCJN⁴ respecto de la zona económica exclusiva y **(ii)** la definición fiscal de territorio nacional,⁵ tenemos que la zona económica exclusiva constituye territorio nacional, y por tanto, la realización de actos en dicho ámbito es susceptible de producir efectos tributarios conforme a diversas leyes fiscales.

2. Cuantificación de las contraprestaciones / Cláusula de cambio de ley.- En el pasado reciente (año 2008) ciertos contratos con Pemex que preveían cláusula de cambio de ley conteniendo referencia a la materia fiscal, nos permitieron participar en el asesoramiento para obtener un incremento de las contraprestaciones en favor de prestadores de servicios cuyos costos de operación se vieron significativamente impactados por la entrada en vigor del IETU.

Atendiendo a la citada experiencia, es importante dilucidar si el marco normativo que nos ocupa permite la posibilidad de incluir una cláusula de cambio de ley que cubra la materia fiscal.

¹ Artículo 1, CPEUM.

² Artículo 42, CPEUM.

³ Artículo 27, CPEUM.

⁴ Que se adjunta como **Anexo 1**.

⁵ Artículo 8, CFF.

Las bases de licitación de las actividades objeto de la Ley Pemex deben incluir, entre otros aspectos, los mecanismos de ajuste de las remuneraciones⁶. Además, las mencionadas remuneraciones deben ser establecidas a través de esquemas fijos o fórmulas predeterminadas con las que se obtenga un precio cierto⁷.

Así, la posibilidad expresa de que existan mecanismos de ajuste, nos permiten afirmar la posibilidad jurídica de que se pueda convenir en el contrato de servicios una cláusula de cambio de ley por razones fiscales.

No es óbice para sustentar la afirmación anterior el que el Modelo disponga:

- (a) una definición de "Impuestos" y que su cláusula 30 prevea que PEP no reembolsará al contratista por las cantidades retenidas.

Esto, dado que un incremento de la contraprestación por cambio de ley fiscal no implicaría el reembolso de cantidades retenidas, sino precisamente, un aumento de la contraprestación correspondiente, mismo (aumento) que debiera comprender efectos de posibles retenciones (mediante procedimientos de "piramidación" de las contraprestaciones).

- (b) que en caso de modificación o creación de impuestos aplicables exclusivamente a prestadores de servicios de petróleo y gas, el contrato pueda ser modificado.

Efectivamente, si un contrato contiene desde su origen dicha cláusula de cambio de ley por razones fiscales, no se modifica (dicho contrato) en el caso de que se aplique la citada cláusula.

3. Ingresos del contratista derivados de la contraprestación (precio) de sus servicios prestados a PEP.- El prestador de servicios de Pemex ("Contratista") puede adoptar diversas formas jurídicas para prestar sus servicios a PEP.

Las formas jurídicas respectivas son susceptibles de producir una variedad de efectos fiscales con respecto al flujo y/o destino de la contraprestación recibida por parte de PEP.

Sin embargo, partiendo del elemento fundamental de que el Contratista sea una sociedad residente en México, existen algunas cuestiones que ameritarían comentarios y que deberán evaluarse caso por caso.

4. Erogaciones del Contratista en Periodo de Evaluación.- Como se sabe, el Modelo se divide en dos periodos temporales⁸: Evaluación y Desarrollo.

Con respecto a las erogaciones en que incurra el Contratista en el periodo de Evaluación, estimamos que podría sustentarse que las mismas corresponden a "erogaciones realizadas en periodos preoperativos" que bajo la perspectiva de la⁹ LISR constituyen inversiones cuya deducción (depreciación fiscal) para fines de dicho impuesto ocurre aplicando los porcentos (o coeficientes de depreciación fiscal) que la misma contempla.

No obstante, consideramos que durante el citado periodo de Evaluación, el Contratista ha sido asignado (como ganador de licitación o, por excepción, por adjudicación directa) para prestar sus servicios en forma constante a PEP, por lo que consideramos que las erogaciones en que incurra durante dicho lapso deberán tener el tratamiento que para cada uno de los conceptos que la integren disponga la LISR

⁶ Artículo 55, fracción III, Ley Pemex.

⁷ Artículos 61, fracción II, Ley Pemex y 62, Reglamento Pemex.

⁸ Cláusula 3.2, Modelo.

⁹ Artículo 38, LISR.

(ejemplo, deducción de gastos por pagos de nómina) y no ser tratados de forma general como deducciones objeto de depreciación fiscal en diversos ejercicios fiscales.

En línea con lo referido anteriormente, el Contratista habrá de considerar el régimen fiscal relativo a las diversas erogaciones en que incurra por concepto de provisión de personal, tecnología, materiales y financiamiento necesarios para la prestación de sus servicios¹⁰.

5. Conservación de registros contables.- Conforme al Modelo,¹¹ el Contratista debe mantener en México "por un plazo no menor de seis años" los libros de contabilidad relacionados con sus servicios.

Es importante destacar que igualmente el Contratista tiene la obligación de conservar su contabilidad conforme a los plazos que dispone la legislación fiscal (regla general: por cinco años contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones con ellas relacionadas)¹²; incluso, tal plazo se puede extender en los casos de actos cuyos efectos fiscales se prolongan en el tiempo.

6. Propiedad y uso de materiales.- Conforme al Modelo,¹³ los materiales adquiridos por el Contratista pasarán de forma automática a PEP **(i)** inmediatamente después de su instalación o **(ii)** inmediatamente después de su construcción en la zona donde se prestan los servicios.

Lo anterior plantea la interrogante de carácter fiscal para efectos de la LISR de los citados materiales, pudiendo ser éste el de **(i)** activos fijos o **(ii)** mercancías; los primeros son objeto de depreciación fiscal y los últimos de deducción bajo el sistema del costo de lo vendido.

Nosotros nos inclinamos a interpretar que se trata de mercancías en razón de que **(i)** los bienes así adquiridos por el Contratista de manera imperativa deben ser transmitidos en propiedad a PEP en el curso normal de la prestación de los servicios y **(ii)** por tanto, se reflejarán en el inventario de PEP.

Bajo la postura de que se trata de mercancías para fines de la LISR, puede considerarse que en tanto el Contratista recibe contraprestaciones en el ejercicio fiscal en que enajena los materiales a PEP, puede tomar la deducción íntegra de su costo en dicho ejercicio fiscal; esto, dado que no existe regla especial en la LISR que de forma expresa o implícita disponga la deducción parcial (o sea, dividida en distintos ejercicios) de dicho costo de lo vendido.

De seguirse la interpretación (que no compartimos pero a la que le reconocemos méritos) de que los materiales constituyen activos fijos, entonces el Contratista deberá **(i)** deducir dicha inversión por el lapso en que conserve su propiedad y **(ii)** deducir el saldo pendiente de depreciación fiscal en el ejercicio en que ocurre su enajenación a PEP.

Para la LIETU y LIVA, cuyas bases gravables corresponden (generalmente hablando) al importe de la contraprestación percibida por la enajenación de bienes, se plantea un interesante punto en torno a las consecuencias de la enajenación de los materiales del Contratista a PEP.

En este sentido, el CFF¹⁴ contiene la siguiente regla:

"Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate."

¹⁰ Cláusula 2.2, Modelo.

¹¹ Cláusula 11.7, Modelo.

¹² Artículo 30, CFF.

¹³ Cláusula 13.1, Modelo.

¹⁴ Artículo 17, CFF.

Así, consideramos que si el contrato específico que se celebre prevé una atribución de valor concreta a los materiales enajenados por el Contratista a PEP, dicho importe será el que deba considerarse afecto al pago de la LIETU y la LIVA sobre la base de cobro efectivo de tal cantidad.

De lo contrario, esto es, de no disponerse valores específicos para la enajenación de los materiales, existiría una indefinición en el valor de enajenación, lo que razonablemente podría producir una inexistencia de base gravable (y por tanto, no causación) por la enajenación de los materiales para efectos de dichas leyes fiscales.

Sin embargo, en el caso apuntado en el párrafo previo, quedaría afecta a la LIETU y la LIVA la contraprestación total percibida por la prestación de los servicios prestados por el Contratista a PEP.

7. Propiedad de información.- Se establece en el Modelo¹⁵ que la tecnología, planos, diseños, dibujos, datos geológicos, geofísicos, geoquímicos, de ingeniería, registros de medición, perforación, terminación, producción, operación, informes técnicos, económicos y científicos, documentos técnicos y cualquier otra clase de información relativa a los servicios y al área física donde son prestados, será propiedad de PEP.

En cuanto a los efectos en materia de la LIETU y la LIVA, son aplicables nuestros comentarios del apartado **6.** anterior.

En materia de ISR, en caso de que se transmita la propiedad de tal información, pueden presentarse diversas hipótesis dependiendo de las circunstancias del caso concreto.

8. Uso de los materiales por el Contratista.- Dispone el Modelo¹⁶ que durante el tiempo que el Contratista preste sus servicios, tendrá derecho de usar dichos materiales (se entiende, propiedad de PEP) sin cargo alguno.

Creemos que la posibilidad de dicho uso constituye una puesta a disposición de bienes propios del prestatario de un servicio por el que el prestador (Contratista) no obtiene una modificación patrimonial positiva (ingreso) por la que deba de tributar para efectos de la LISR.

9. Importación de materiales.- El Modelo¹⁷ establece que el Contratista debe realizar todos los trámites de aplicación general necesarios para la importación de materiales.

Lo anterior implicará que se efectúe una evaluación apropiada de los diversos regímenes aduaneros que resulten idóneos para **(i)** la importación en sí de los materiales, **(ii)** estancia en México y **(iii)** eventual retorno al extranjero.

10. Cesión de derechos de cobro.- Es expresamente posible¹⁸ la cesión de derechos de cobro de las contraprestaciones que tiene derecho a recibir el Contratista de parte de PEP.

En caso de que el crédito sea adquirido por un residente en el extranjero de parte de un enajenante residente en México, habrá ISR para el adquirente¹⁹ por el diferencial habido entre el valor nominal (superior) y el precio de la operación (inferior).

¹⁵ Cláusula 29.1, Modelo.

¹⁶ Cláusula 13.1, Modelo.

¹⁷ Cláusula 19.9, Modelo.

¹⁸ Cláusula 23.1, Modelo.

¹⁹ Artículo 195, LISR.

Ahora bien, en caso de ulterior enajenación del residente en el extranjero (titular del derecho de cobro) de dicho crédito a un residente en México, habrá ISR por la ganancia que obtenga dicho enajenante; si el adquirente es igualmente residente en el extranjero, el ingreso derivado de la enajenación no estará gravado por el ISR mexicano.

Las tasas gravables por las operaciones anteriores pueden ser del 30% o inferiores en razón de la posible aplicación de beneficios contenidos en tratados fiscales.

Abreviaturas

- *CFF.- Código Fiscal de la Federación
- *CPEUM.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- *IETU.- Impuesto empresarial a tasa única
- *ISR.- Impuesto sobre la renta
- *LIETU.- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- *LISR.- Ley del Impuesto sobre la Renta
- *Ley Pemex.- Ley de Petróleos Mexicanos
- *Ley Petróleo.- Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo
- *Modelo.- Modelo Genérico de Contrato de Servicios para la Evaluación, Desarrollo y Producción de Hidrocarburos
- *PEMEX.- Petróleos Mexicanos
- *PEP.- Pemex Exploración y Producción
- *Reglamento Pemex.- Reglamento de la Ley de Petróleos Mexicanos
- *Reglamento Petróleo.- Reglamento de la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo
- *SCJN.- Suprema Corte de Justicia de la Nación

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia en relación con el contenido de este análisis preliminar, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 5081-4590 ó en la dirección de correo electrónico info@turanzas.com.mx

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

www.turanzas.com.mx

El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.