

REFLEXIONES INICIALES SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS EN MÉXICO*

SOME FURTHER REFLECTIONS ON THE PETROLEUM FISCAL SYSTEM IN MEXICO

Gabriela RÍOS GRANADOS**

La expropiación, repitámoslo una vez más, es el principio de nuestra independencia económica y es preciso defenderla a toda cosa.

Jesús SILVA HERZOG

RESUMEN: Este artículo es un primer esbozo que analiza el régimen fiscal de los hidrocarburos en México; para ello comenzamos con una serie de preguntas que se enfocan tanto en los antecedentes de esta industria antes de la última reforma sobre energía como en los términos fiscales y en las condiciones de los contratos y asignaciones; y, por último, se centra en los nuevos desafíos que presenta el Estado mexicano bajo el nuevo contexto legislativo en esta materia.

Palabras clave: Régimen fiscal de hidrocarburos, términos fiscales, contratos, asignaciones, Pemex.

ABSTRACT: *This paper is a first outline that examines some questions of the petroleum fiscal in Mexico, focusing on the background and performance of the oil Mexican industry before the last energy reform; on the all fiscal terms and conditions for oil contracts and “assignments”; and, the new challenges presented by Mexican State. In conclusion, this paper provides an overview of the fiscal system for oil.*

Keywords: *Petroleum fiscal system, fiscal terms, government take, petroleum contracts, discrimination.*

* Artículo recibido el 5 de agosto de 2016 y aceptado para su publicación el 30 de enero de 2017.

** Investigadora de tiempo completo titular C; coordinadora del área de Derecho Tributario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Primero lo primero: México, precursor en la exploración y explotación de hidrocarburos*. III. *¿Cómo nació Pemex? ¿Cuál es su naturaleza jurídica? ¿Cuál fue su régimen fiscal?* IV. *Divergencia de intereses: empresa pública versus organismo público descentralizado con fines productivos*. V. *Actual régimen fiscal de los hidrocarburos: hacia dónde avanzar y cambio de paradigma a partir de 2013*. VI. *Régimen fiscal de los hidrocarburos (RFH)*. VII. *¿Dónde están los dilemas? En las facultades de la SHCP en materia de hidrocarburos*. VIII. *Conclusiones*. IX. *Bibliografía*.

I. INTRODUCCIÓN

Este artículo es un acercamiento inicial al régimen fiscal de la exploración y producción de los hidrocarburos en México. Para ello partimos de las siguientes preguntas de investigación: ¿cuáles son los antecedentes del nuevo régimen? ¿Cuál es el régimen fiscal de los hidrocarburos? ¿Cómo se tributa bajo la modalidad de los contratos? ¿Cómo se tributa con la modalidad de las asignaciones? ¿Quiénes son los sujetos pasivos del nuevo régimen fiscal? ¿Cuáles son los nuevos desafíos con los que se enfrenta el Estado mexicano? En el régimen fiscal de hidrocarburos podría existir trato discriminado entre la EPE y los contratistas privados ¿por qué?

Así, el trabajo se ha estructurado en cuatro capítulos: en el primero, se hace un recuento de los antecesores de la explotación de los hidrocarburos en México; en el segundo, nos cuestionamos la naturaleza jurídica de Pemex y hacemos un breve recorrido de los antecedentes legislativos de la empresa. En dicho capítulo planteamos la divergencia de intereses: empresa u organismo público descentralizado con fines productivos. En un tercer apartado, se analiza el actual régimen fiscal de los hidrocarburos en México, y en el cuarto, se establecen los dilemas a los que se enfrenta el nuevo régimen fiscal de los hidrocarburos.

Para explicar la naturaleza jurídica de Pemex es necesario hacer un poco de historia¹ y revisar sus antecedentes legislativos, pues a lo largo de

¹ Conviene recordar que en el porfiriato (1876-1910) el régimen fiscal de hidrocarburos fue muy complaciente con los petroleros. “De acuerdo con la ley de 6 de junio de 1887 se estableció que: estarán libres de toda contribución federal, local y municipal, excepto el impuesto del timbre las minas de carbón de piedra en todas su variedades, las del petróleo. Es así que el petróleo se convirtió en el principal producto de explotación”. Ríos Granados, Gabriela, y Santos Flores, Israel, *Breve historia hacendaria de México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013, p. 36. En este sentido, Grunstein hace referencia

su existencia han florecido serias dudas sobre su naturaleza jurídica;² es decir, si realmente se trataba de una empresa paraestatal o un organismo público descentralizado (OPD).³ Quizá ahora este punto pierda interés sobre el nuevo régimen fiscal de hidrocarburos, porque se incorporaron nuevos actores privados en la arquitectura de la extracción y exploración de hidrocarburos; pero el estudio de los antecedentes nos permitirá analizar si con la reforma al marco constitucional y legislativo, Pemex como una empresa productiva del Estado (en adelante EPE), recibe un trato diferenciado en el ámbito tributario frente a los nuevos jugadores privados.

Indudablemente, desde su creación, Pemex ha sido sujeto de contribuciones; sin embargo, siempre ha tenido un régimen excepcional, y este estudio inicial intenta demostrar que hasta la fecha Pemex recibe un trato diferenciado, incluso con nuevos jugadores privados en esta materia. Un punto importante de mención es que con la reforma energética, por mandato legislativo Pemex como EPE es sujeto del impuesto sobre la renta (ISR) y de las demás contribuciones a las que ha quedado sujeto con su nuevo régimen fiscal, y que anteriormente Pemex no era sujeto del ISR.

La actividad petrolera mexicana ha sido pionera en la exploración y explotación del petróleo. En un principio la explotación del petróleo se hizo a través de contratos, y hasta la década de los treinta del siglo pasado se realizó mediante un régimen de concesiones administrativas,⁴ que

a la literatura mexicana que se centra en las negociaciones petroleras en la época del porfiriato. Grunstein, Miriam, *De la caverna al mercado. Una vuelta al mundo de las negociaciones petroleras*, México, CIDAC, 2010, p. 33.

² Pocos autores han estudiado el tema, entre ellos cabe citar el trabajo de Carreón Rodríguez, Víctor G. y Grunstein Dickter, Miriam, “Pemex: ¿la no empresa de todos los mexicanos? Por qué Pemex no es una verdadera ‘empresa pública’ y por qué debe serlo”, Documento de trabajo, núm. 538, México, CIDE, noviembre, 2012, p. 7; Chávez Presa, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen fiscal de los hidrocarburos en México”, ponencia dictada en los *Foros de debate sobre la Reforma Energética*, México, Senado de la República, 26 de junio de 2008, p. 3.

³ Ya Chávez Presa había destacado este punto, pues en su exposición en el Senado de la República señaló que la distinción entre empresa y organismo público descentralizado no era trivial ni semántica, sino que era una diferencia de fondo. Chávez Presa, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen fiscal de los hidrocarburos en México”, ponencia dictada en los *Foros de Debate sobre la Reforma Energética*, México, Senado de la República, 26 de junio de 2008, p. 4.

⁴ Para algunos autores, las concesiones implican menor control estatal que los contratos. Véase Grunstein, Miriam, *De la caverna al mercado...*, *cit.*, p. 27.

posteriormente dio origen a la nacionalización de los hidrocarburos y a la creación de un ente estatal petrolero.⁵

Nuestra historia petrolera ilustra que hemos experimentado varias formas de explorar y explotar los hidrocarburos, desde los contratos, las concesiones administrativas hasta el organismo público descentralizado, y en la actualidad la EPE. Y hoy tenemos una asociación de la EPE con empresas privadas mexicanas mediante contratos y asignaciones públicas. Este primer acercamiento de nuestro artículo se hace con base en los antecedentes y en el cambio de paradigma de la exploración y explotación de los hidrocarburos en México, con la intención de tener un panorama completo de esta industria.

II. PRIMERO LO PRIMERO: MÉXICO, PRECURSOR EN LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS

México, al ser pionero⁶ en la explotación y extracción de hidrocarburos, incursionó la explotación de este recurso no renovable a través de contratos⁷

⁵ Puyana Mutis, Alicia, *La economía petrolera en un mercado politizado y global. México y Colombia*, México, FLACSO, 2015, p. 149.

⁶ Desde la época colonial, México ha tenido una larga tradición en leyes que han regulado este sector; por ejemplo, las Ordenanzas Mineras de Felipe II de 1763; las Reales Órdenes para la Dirección, Régimen y Gobierno del Cuerpo de la Minería de la Nueva España de 1783 dictadas por Carlos III; en la época independiente con el primer Código Civil de 1870 se dispuso que la legislación minera española continuaría en vigor; el primer Código Minero data de 1884, la Ley Minera de 1892 y la ley del 25 de noviembre de 1909; la Ley de Protección a la Industria Minera del 6 de julio de 1887, y la Ley del Petróleo, del 24 de diciembre de 1901. Todas estas referencias pueden encontrarse en Gobierno de México, *La verdad sobre la expropiación de los bienes de las empresas petroleras*, México, 1940, p. 23.

⁷ La Ley del Petróleo o Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el ramo del Petróleo y su reglamento, promulgados por Plutarco Elías Calles (1925), regularon tanto las concesiones como los contratos; las concesiones estaban sancionadas en el artículo 4o., que a la letra decía: “Los mexicanos y las sociedades civiles y comerciales constituidas conforme a las leyes mexicanas, podrán obtener concesiones petroleras, sujetándose a los preceptos de esta Ley. Los extranjeros, además de la obligación anterior, deberán previamente cumplir con lo prescrito en el artículo 27 de la Constitución Política vigente”. Y el artículo 128 de su Reglamento (Reglamento de la Ley del Petróleo, del 26 de diciembre de 1925) estableció la obligación a toda empresa o particular inscrito en el registro que manifestara fecha de los contratos de adquisición de cada lote (fracción V, inciso c), lugar donde se registró el contrato y los nombres de los contratantes (fracción V, inciso d), así

o concesiones administrativos, que no fueron reguladas adecuadamente, y hoy por hoy, en México las concesiones siguen estando prohibidas en la industria petrolera.⁸ De una revisión de los antecedentes de legislativos sobre la explotación del petróleo en México se observa que esta actividad se daba en “concesión” a los particulares⁹ como personas físicas u organizados en compañías, aun antes de la primera ley petrolera que se promulgó bajo el gobierno del general Díaz el 24 de diciembre de 1901;¹⁰ así lo ha documentado Jesús Silva Herzog.¹¹

como el en caso de arrendamientos de lotes, la manifestación de la fecha de los contratos de arrendamiento de cada lote (fracción VI, inciso c) lugar en donde se registró el contrato y nombre de los contratantes (fracción VI, inciso e). *Ley del Petróleo y su Reglamento*, edición oficial de la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo, México, Talleres Gráficos de la Nación, 1926, pp. 4 y 37.

⁸ Grunstein, Miriam, *De la caverna al mercado...*, cit., p. 24.

⁹ Silva Herzog, Jesús, *Historia de la expropiación de las empresas petroleras*, 4a. ed. aumentada, México, Instituto Mexicano de Investigaciones Económicas, 1973, p. 17.

¹⁰ En efecto, la primera ley que reguló los hidrocarburos en México fue la que expidió Porfirio Díaz y estableció permisos para descubrir petróleo y sus derivados (artículo 1o.) y se extendían patentes a los concesionarios. La duración de los permisos era por un año improrrogable contado a partir desde la fecha de su publicación en el *Diario Oficial*, el permiso otorgado al particular o a compañías debidamente organizadas, durante la duración del permiso permitía al concesionario ser el único explorador de hidrocarburos dentro de la zona a la que se refería el permiso. El permiso para la exploración causaba un derecho de cinco centavos por hectárea, que se hacía en efectivo con estampillas y se adhería y cancelaba en el documento expedido a los particulares. Los particulares o compañías al amparo de los permisos concedidos por la Secretaría de Fomento que descubrieran manantiales o depósitos de petróleo, o carburos gaseosos de hidrógeno, darán aviso inmediatamente a la secretaría para el otorgamiento de la “patente de explotación” por la cual habrían de explotar las fuentes o depósitos descubiertos, y para otorgar dichas patentes uno de los requisitos era que los pozos descubiertos deberían producir cada uno cuando menos dos mil litros diarios de petróleo o veinte mil litros en el mismo tiempo de carburos gaseosos de hidrógeno de buena calidad y adecuados para combustible en su estado natural; además, se garantizaba con un depósito de bonos de deuda pública cuyo importe se fijaba en el reglamento (artículo 2o.). Dichas patentes tenían una duración de diez años a partir de su publicación en el *Diario Oficial*, y terminado ese plazo cesaban las franquicias y concesiones otorgadas a los concesionarios. ¿En qué consistían las franquicias? Les permitían exportar libre de todo impuestos los productos naturales, refinados o elaborados que procedieran de la explotación; importar libres de derechos por una sola vez, las máquinas para refinar petróleo crudo, las tuberías necesarias para estas industrias, así como sus accesorios y materiales para los edificios destinados a la explotación; el capital que se invertía en la explotación de petróleo o carburos gaseosos de hidrógeno estaba libre por diez años de todo impuesto federal excepto el del timbre. Igual exención tenían todos los productos de esa explotación, mientras que la propiedad no se transfiriera a otra persona; los concesionarios

De la literatura revisada al respecto, se apunta que el Estado mexicano fue muy complaciente con los inversionistas extranjeros y les permitió obtener un lucro “desproporcionado por sus inversiones”,¹² y que pagaran los impuestos que les convinieron. El problema no fue el título de concesión que tenían las empresas extranjeras para extraer y explorar el petróleo en México, sino, por ejemplo, en el gobierno de Porfirio Díaz generó un sistema de privilegios y prebendas a favor de dichas empresas.¹³ Para las empresas extranjeras no fue tema la indemnización por la expropiación de sus propiedades, sino que el tema de fondo fue negociar la continuación de la explotación del petróleo sin ningún tipo de reclamaciones, cuotas fijas en los impuestos y pagos similares, reembolsos por pérdidas de las compañías hasta que finalizara el contrato, entre otras cuestiones ventajosas para las empresas extranjeras.¹⁴

tenían el derecho de comprar los terrenos nacionales necesarios para el establecimiento de sus maquinarias y oficinas, al precio de tarifa de los terrenos baldíos que estuviera vigente en la fecha de la publicación de la patente; también es establecido que los concesionarios podrían expropiar terrenos en caso de ser particulares para el establecimiento de sus máquinas y oficinas (fracción V, artículo 3o.) dicha expropiación debería llevarse a cabo ante juzgado de distrito (artículo 4o., fracción V). Las empresas también tenían el derecho de establecer tuberías para conducir los productos de la explotación por los terrenos de propiedad particular que sean necesarias para facilitar sus ventas; además, las anteriores franquicias, los primeros que en un estado o los territorios de Tepic y Baja California descubran depósitos o fuentes petróleo, de manera que cada pozo rinda por lo menos dos mil litros cada veinticuatro horas, gozarán del privilegio consistente en que alrededor del pozo primitivo en el que hubieran hecho aquel descubrimiento y a una distancia que variara en proporción con el capital invertido en el descubrimiento en todos los gastos, nadie tenía derecho de abrir pozos de exploración o para explotación de aquellos mismos productos. La distancia a que se refería ese privilegio no podría extenderse de tres kilómetros y sería fijado en cada caso por la Secretaría de Fomento (artículo 3o.). “Ley del Petróleo, publicada el 23 de diciembre de 1901”, *Colección Legislativa Completa de la República Mexicana con todas las disposiciones expedidas para la Federación, el Distrito y los Territorios Federales*, año 1901, continuación de la legislación mexicana de Dublán y Lozano, tomo XXXIII, segunda parte, México, Talleres Tipográficos de Arturo García Cuabas Sucesores Hermanos, 1907, pp. 819 y ss.

¹¹ Silva Herzog, Jesús, *Historia de la expropiación de las empresas petroleras*, cit., p. 26.

¹² Woodrow Wilson, presidente de los Estados Unidos, escribió que “el desarrollo económico de México se ha logrado hasta ahora por medio de tales concesiones”, citado en Gobierno de México, *La verdad sobre la expropiación de los bienes de las empresas petroleras*, México, 1940, p. 13.

¹³ *Ibidem*, p. 18.

¹⁴ *Ibidem*, pp. 18 y 19.

Está ampliamente documentado que antes de la expropiación el gobierno de México no pudo o no quiso cobrar derechos ni supervisar la explotación petrolera.¹⁵ Recordemos que en la literatura tributaria y de acuerdo con nuestro Código Fiscal de la Federación (artículo 2o., fracción IV, del CFF), el cobro de derechos corresponde a la concesión por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación; entonces, en principio, los concesionarios deberían haber pagado un derecho a cambio de la explotación de hidrocarburos.

Y sobre este punto, la pregunta que corresponde hacer es la siguiente: ¿por qué el Estado no pudo cobrar derechos ni supervisar la explotación petrolera? Ésta fue y es una cuestión medular para el Estado mexicano,¹⁶ pues una de las hipótesis a demostrar en este artículo es que el Estado mexicano no cobró sus contribuciones a los extranjeros conforme a derecho, por obtener mayor inversión externa, y bajo este mismo ánimo tampoco reguló adecuadamente ni los contratos ni las concesiones petroleras. Es así que los gobiernos anteriores al de Lázaro Cárdenas, como el de Porfirio Díaz o Venustiano Carranza, fueron débiles frente a las concesiones extranjeras, pero también hubieran sido débiles con contratos o asignaciones actuales. Aquí el común denominador fue que no se aplicó el derecho y la debilidad de las instituciones.

La Constitución de 1917 en su artículo 27 estableció que el gobierno federal podría hacer concesiones a los particulares sobre lo que la nación tenía dominio directo en esta materia, y que eran todos los minerales, petróleo y demás carburos de hidrógeno. Y dichas concesiones deberían hacerse cubriendo los requisitos que establecían las leyes secundarias. Las concesiones administrativas que se desarrollaron bajo la idea del libre mercado con la creación de Pemex la explotación del petróleo se transformó a un monopolio exclusivo del ente estatal.¹⁷ Es importante recordar que antes de la Constitución de 1917, la explotación y exploración del petróleo se hacía mediante concesiones o contratos, y que la exploración y explotación del petróleo antes de la expropiación petrolera se hizo me-

¹⁵ Chávez Presa, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen fiscal de los hidrocarburos en México”, ponencia dictada en los *Foros de Debate sobre la Reforma Energética*, México, Senado de la República, 26 de junio de 2008.

¹⁶ Sobre el actual régimen fiscal de los hidrocarburos se retomará en el capítulo III de este artículo.

¹⁷ Puyana Mutis, Alicia, *La economía petrolera en un mercado... cit.*, p. 150.

dante el sistema de concesiones confirmatorias u ordinarias que otorgaba el gobierno mexicano.¹⁸

Durante el gobierno de Francisco I. Madero se estableció un honorario¹⁹ a los administradores principales de la renta del timbre en razón de las ventas que hayan verificado; entre otros artículos, se encontraba el impuesto sobre el petróleo crudo. En la época de Victoriano Huerta, el 19 de noviembre de 1913, en uso de sus facultades extraordinarias conferidas por el decreto del 11 de octubre de ese año, aumentó impuestos sobre las reformas a la Ley Federal del Timbre, del 1o. de junio de 1906; en este sentido, sancionó:

Artículo 1o. Se modifican las fracciones XIV y XVII del artículo 1o. de la ley de ingresos para el año fiscal en curso en los términos que a continuación se expresa...

XIV. Productos de la Renta del Timbre:

K. Impuesto especial de timbre sobre el petróleo crudo de producción nacional, a razón de setenta y cinco centavos por tonelada, conforme al Reglamento de 24 de junio de 1912.

Durante la presidencia de Venustiano Carranza y con Rafael Nieto en la Secretaría de Hacienda se creó el impuesto sobre terrenos y contratos petroleros celebrados con anterioridad al 1o. de mayo de 1917. Dichos contratos tuvieron como objeto arrendar los terrenos para la explotación del petróleo o el permiso para efectuarla mediante contrato. El objeto del impuesto gravaba las rentas anuales estipuladas en los contratos, las regalías y los fondos explotados directamente por los dueños del terreno superficial; además, se establecía el requisito legal de que los propietarios de terrenos que desearan explotar por su cuenta los yacimientos petrolíferos del subsuelo, así como sus cesionarios o arrendatarios, deberían presentar una manifestación de los tres meses siguientes a la promulgación del propio decreto, incluyendo una copia certificada de los contratos respectivos ante la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo. En caso de no hacerlo así, se declararía un fundo petrolero vacante.²⁰ Dicho impuesto generó descontento con la industria petrolera, que cabildeó que el impuesto era

¹⁸ *La verdad sobre las expropiación de los bienes...*, cit., p. 69.

¹⁹ Publicado en el *Diario Oficial* el 6 de julio de 1912.

²⁰ *La verdad sobre las expropiación de los bienes...*, cit., p. 30.

excesivo, pues lo que debería pagar el arrendatario del dueño del fundo era inconveniente y que modificaba condiciones de contratos, por lo que el gobierno de Carranza introdujo cambios importantes, como el plazo de registrar los contratos ante la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo. Y por decreto del 8 de julio de 1918 se dispuso que a partir del 1.º de agosto de ese año se podrían denunciar fundos petrolíferos en terreno libre, que no cumplieran los requisitos en el decreto del 19 de febrero.²¹ Durante el gobierno de Venustiano Carranza, y a pesar de las diversas leyes de impuestos sobre terrenos y contratos petroleros, las empresas petroleras no aplicaban las leyes emitidas, y con ello se demostró la debilidad del Estado de derecho mexicano. El gobierno de Venustiano Carranza, al igual que los gobiernos anteriores, fue muy complaciente con las empresas petroleras en respetar sus derechos de exploración y explotación de hidrocarburos.²² Esta misma muestra de complacencia se observó en el decreto del 21 de agosto de 1918

...que los tenedores o exploradores de esos fundos, que no hubieren hecho las manifestaciones prescritas en las leyes anteriores, seguirían poseyendo y explotando dichos fundos, mediante el pago al Erario Federal de una renta anual de \$500.00 por hectárea y una regalía de 5% de la producción; y que si los interesados justificaban estar en posesión de los fundos mencionados por medio de contratos celebrados antes del 1.º de mayo de 1917, seguirían poseyéndolos o explotándolos, únicamente con la obligación de pagar el impuesto establecido en el mismo decreto para los contratos petroleros.²³

El gobierno de Venustiano Carranza defendió frente a los gobiernos extranjeros (Estados Unidos, Francia e Inglaterra) la creación de las primeras leyes fiscales; sin embargo, por la debilidad del Estado mexicano no se cumplieron.²⁴

La relación entre los gobiernos mexicanos y las empresas petroleras extranjeras no fue pacífica, e interpusieron amparos contra las diversas disposiciones que emitió Venustiano Carranza, lo que obligó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a pronunciarse sobre el derecho de

²¹ *Ibidem*, pp. 31 y 32.

²² *Ibidem*, pp. 33 y 34.

²³ *Idem*.

²⁴ Para una mayor documentación, véase *La verdad sobre las expropiación de los bienes...*, cit., pp. 35 y ss.

explotación y exploración de hidrocarburos antes de la entrada en vigor de la Constitución de 1917, pues las compañías extranjeras alegaban que habían adquirido derechos sobre el petróleo antes de la Constitución de 1917. La Suprema Corte otorgó el amparo de la Unión en cinco casos

...declarando que dicho artículo 27 de la Constitución de 1917, no debería aplicarse en su párrafo 4o. a aquellas compañías o particulares que hubieran ejecutado un acto positivo antes de dicha Constitución, por el cual se indicara su intención de explotar el petróleo. Según dichos fallos de la Suprema Corte de Justicia, quedan amparados no sólo los que originalmente hubiesen ejecutado estos actos positivos, sino también cualquier legal causahabiente de ellos, a quien se hubieran transmitido los derechos respectivos, antes o después de la promulgación de la Constitución de 1917.²⁵

Sumada a la circunstancia de estos amparos, existió una controversia diplomática entre el gobierno de Estados Unidos y México, lo que dio origen a las conferencias de Bucareli de 1923, celebradas por los representantes del presidente Obregón y el presidente Harding, y de las cuales ambos gobiernos, en su declaración publicada el 31 de agosto de 1923, señalaron:

Conforme a las Leyes de Extranjería de fechas 28 de mayo de 1886 y 1o. de febrero de 1856, así como según el artículo 33 de la Constitución de 1857, y conforme también a la propia disposición de la Ley de 1884 citada, los extranjeros no pueden alegar una condición privilegiada respecto de los nacionales, en lo que se refiere a la aplicación de leyes civiles, pues en términos generales el sistema legislativo del país es que los extranjeros tienen en los mismos derechos civiles que los mexicanos.

Los Gobiernos de México y de los Estados Unidos en vista de los informes y recomendaciones que sus comisionados rindieron como resultado de las conferencias mexicano-americanas celebradas en la ciudad de México del 14 de mayo de 1923 al 15 de agosto de 1923, han resuelto reanudar las relaciones diplomáticas entre ambos, procediendo ya al efecto a dar los pasos necesarios para acreditar formalmente sus respectivos encargados de negocios, mientras se hace la designación de Embajadores.²⁶

²⁵ *Ibidem*, p. 47.

²⁶ *Ibidem*, pp. 50 y 51.

Es importante señalar que durante el gobierno de Venustiano Carranza existieron contratos de arrendamiento de terrenos petrolíferos, por lo que se cobraban regalías.²⁷

Con el gobierno de Plutarco Elías Calles, el 16 de diciembre de 1925 se promulgó la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo (Ley del Petróleo). En el artículo primero de dicha ley se sancionaba:

Corresponde a la Nación el dominio directo de toda mezcla natural de carburos de hidrógeno que se encuentren en su yacimiento, cualquiera que sea su estado físico. En esta Ley se comprende con la palabra “petróleo” a todas las mezclas naturales de hidrocarburos que lo componen, lo acompañan o derivan de él.²⁸

La Ley del Petróleo también trajo inconformidades a las empresas petroleras sobre sus derechos a perpetuidad a explotar el petróleo, así que empresas como la Mexican Petroleum Co. promovió un juicio de amparo contra los artículos 14 y 15 de la mencionada ley. El juez de distrito concedió el amparo y la Suprema Corte de Justicia lo confirmó:

...sosteniendo que los derechos adquiridos por las empresas antes del 1o. de mayo de 1917 relativos a la exploración y explotación del petróleo no podía limitarse a 50 años en las concesiones confirmatorias que los reconocen, y que esos derechos adquiridos se referían solamente a explorar y explotar el petróleo que se encontraba en el subsuelo.²⁹

En consecuencia

...la Corte confirmó que el petróleo que se encuentre en el subsuelo del territorio nacional siempre ha pertenecido y pertenece a la Nación, y que los particulares y las empresas petroleras tan sólo tan tenido el derecho de explorar y explotar ese petróleo que les concede la Nación, aprovechándose del que puedan encontrar en el subsuelo de los terrenos petrolíferos.³⁰

²⁷ *Ibidem*, p. 22

²⁸ Ley del Petróleo y su Reglamento, edición oficial de la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo, México, Talleres Gráficos de la Nación, 1926, p. 3.

²⁹ *Ibidem*, p. 59

³⁰ *Idem*.

En dicho sentido, se reformaron los artículos 14 y 15 de la Ley del Petróleo.

En resumidas cuentas, antes de la expropiación petrolera subyacieron entre las empresas extranjeras y el gobierno mexicano conflictos por los derechos para la explotación y exploración del petróleo, cuestión que nunca fue menor: “Las compañías petroleras alegaban que ellas eran las propietarias en pleno dominio de todos los hidrocarburos existentes en los terrenos petrolíferos adquiridos o contratados por las mismas”.³¹

Durante la presidencia de Abelardo L. Rodríguez entró en vigor la Ley Federal del Impuesto sobre Fondos Petroleros el 27 de diciembre de 1933, y estableció como contribuyentes de dicho impuesto a “los dueños o poseedores de concesiones confirmatorias, preferenciales y ordinarias de acuerdo con la Ley del Petróleo y los beneficiarios de los contratos de exploración o explotación que hayan sido celebrados o que se celebren por el Control de Administración del Petróleo Nacional, o por cualquier otro organismo, cantidad o autoridad”. La base del impuesto se compuso de 0.20 pesos anuales por hectárea o fracción y durante el tiempo de la concesión (artículo 3o.). Además, en caso de falta de pago oportuno se estableció un recargo del 2%. Es importante apuntar que este impuesto federal participaba de su rendimiento un 28% a los estados, Distrito Federal y territorios, y de un 20% a los municipios donde se hubieran ubicado los fondos petroleros. El artículo 10 sancionaba que “los enteros que se hagan a los Estados, Distrito Federal, Territorios y Municipios por concepto de participación no causarán la contribución federal”.

Es importante mencionar que la ley también prohibía de forma expresa a las entidades federativas, a los territorios y al Distrito Federal, imponer cualquier tipo de contribución a la industria petrolera sobre:

- I. Actos de organización de empresas.
- II. Títulos, bonos o acciones, así como sobre su expedición o emisión y operaciones relativas a los mismos.
- III. Dividendos, intereses o utilidades.
- IV. Rentas, regalías o participaciones.
- V. Extracción o producción de petróleo.
- VI. Traslación de dominio de concesiones o negociaciones petroleras.

³¹ *Idem.*

VII. Inversión de capitales en los fines directos de la explotación, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente:

VIII. Fondos petroleros y contratos relativos a los mismos.

Además, estableció que para el impuesto predial el valor de la propiedad rústica era el valor de la superficie, y no del subsuelo. Sin embargo, el artículo 12 permitía a los gobiernos de los estados, del Distrito Federal y de los territorios, cobrar impuestos sobre la propiedad rústica y urbana de las empresas petroleras sobre las bases generales de valorización de dichas propiedades.

De acuerdo con este primer epígrafe, se ilustró sobre el marco fiscal y regulatorio de la explotación de los hidrocarburos que antecedió la expropiación petrolero en 1937. Como se pudo advertir de las leyes de esa época, esta industria fue explotada mediante contratos o concesiones, que fueron laxamente gravadas; y además, de acuerdo con la ley de 1933, se da vida a las facultades exclusivas de la Federación para gravar la industria petrolera, cuestión que hasta la fecha ha sido pacífica sobre la actividad de la explotación y exploración de los hidrocarburos, pero no así sobre actividades comerciales o contaminantes por esta industria, como se advertirá en los siguientes capítulos.

En el siguiente capítulo se observará el salto cuántico que se dio en esta industria al crearse el monopolio del Estado para la exploración y explotación de los hidrocarburos, que en su momento se creó un régimen fiscal excepcional por la misma razón del monopolio estatal.

III. ¿CÓMO NACIÓ PEMEX? ¿CUÁL ES SU NATURALEZA JURÍDICA? ¿CUÁL FUE SU RÉGIMEN FISCAL?

Este capítulo cobra interés para nuestro estudio como antecedente a la reforma del sector energético, porque nos da las pautas de cómo ha ido gravando el Estado a esta industria y cómo se ha organizado el Estado para explotarla, lo que nos permitirá una visión más amplia del actual panorama del régimen tributario de los hidrocarburos en México.

La mal llamada “empresa paraestatal” —algunos autores lo han llamado “subsector paraestatal mexicano”—³² nace en México bajo las ideas

³² Martínez Escamilla, Ramón, *México, Estado capitalista, empresa paraestatal y dirección económica. Cambios, problemas, perspectiva*, México, CEDEN, 1999, p. 143.

de un Estado de corte socialista moderado con el presidente Lázaro Cárdenas, y el decreto de creación de Pemex lo crea como “corporación pública” con un consejo de administración, es decir, nació como una empresa o negociación pública. El artículo 4o. de dicho decreto sancionaba:

La corporación pública que se crea mediante este decreto será dirigida por un consejo de administración compuesto de nueve miembros, debiendo de ser designados seis de ellos por el Ejecutivo Federal: dos a propuesta de la Secretaría Hacienda y Crédito Público, tres a propuesta de la Secretaría de la Economía Nacional y uno a propuesta de la Administración del Petróleo Nacional. Los otros tres miembros del Consejo serán designados por el Sindicato de Trabajadores Petroleros de la República Mexicana.

El Ejecutivo designará un Presidente, un Vicepresidente y un Secretario del Consejo, de entre los miembros de éste.

Los miembros del Consejo podrán ser removidos libremente por el Ejecutivo Federal y el Sindicato de Trabajadores Petroleros de la República Mexicana, según corresponda

La idea de corporación o negociación se reitera en el artículo 5o. del decreto de creación de Pemex. Por otro lado, a la par de la creación de Pemex se creó la Distribuidora de Petróleos Mexicanos, cuyo objeto fue la distribución y derivados pertenecientes a la nación, para lo cual llevaba a cabo todos los contratos y actos jurídicos procedentes (artículo 2o. del Decreto de creación de la Distribuidora de Petróleos Mexicanos). La Distribuidora contó con patrimonio propio, integrado por la suma de doscientos mil pesos que aportaban por partes iguales Petróleos Mexicanos y la Administradora General del Petróleo Nacional.

Resulta interesante preguntarse por qué el presidente Lázaro Cárdenas en su decreto presidencial decidió crear a Pemex como una “corporación pública”; en la exposición de motivos del decreto no argumenta nada al respecto, y tampoco en el debate de los congresistas se vislumbra este tema. Por lo que queda acudir a fuentes de información indirectas, que nos permitan intuir la razón por la cual se decidió regular a Pemex como corporación.

Hay que poner en ese contexto a Pemex. En aquella época México estaba cimentando sus instituciones. Así, tenemos la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, que nació a la usanza de un consejo de Estado francés; también entró en vigor el primer Código Fiscal de la Federación,

que codificaba el sistema tributario mexicano. De tal suerte que se estaban recogiendo instituciones confeccionadas en el extranjero. El crear a Pemex como una empresa pública devino natural, pues era el espejo de las empresas extranjeras radicadas en México. En este sentido, la génesis de empresas públicas en México fue asistemática y caótica, pues obedecía a las necesidades de la política económica del presidente en turno.³³

El 2 de marzo de 1937 se publicó el decreto de creación de la Administración General del Petróleo Nacional, que fue un organismo público con personalidad jurídica y dependiente del Ejecutivo, cuya finalidad fue llevar a cabo la exploración y explotación de los terrenos de reservas petroleras nacionales que se le asignaron; procurar el desarrollo de la industria petrolera en beneficio de la economía del país; regular el mercado interior y la exportación del petróleo y productos derivados, asegurando el abastecimiento del país en general y especialmente del gobierno y de los Ferrocarriles Nacionales; facilitar el adiestramiento del personal técnico mexicano en los trabajos de la industria petrolera; ejecutar toda clase de operaciones y obras que se relacionaban con la producción, adquisición, enajenación, transporte, almacenamiento, refinación y distribución del petróleo, del gas y de los derivados de ellos de acuerdo con el artículo segundo del mencionado decreto. El patrimonio de este organismo se integró por los muebles e inmuebles de la liquidación de la Sociedad Petróleos de México, S. A., por los terrenos de dicha compañía, con los demás terrenos de reservas petroleras y por las cantidades que se le asignaron del presupuesto. La administración estuvo bajo el cargo de un director general, que era removido libremente por Lázaro Cárdenas; además, recababa acuerdo expreso del presidente de la República en los temas sobre otorgamiento de contratos para la explotación de terrenos de reserva; la construcción de oleoductos, refinerías y para cualquiera otra operación cuyo monto excediera de veinte mil pesos; para la contratación de empréstitos de cualquier monto; para el programa anual de trabajos que la institución debía desarrollar, y para el presupuesto anual de egresos de la administración, de acuerdo con el artículo quinto de dicha ley.

La administración tenía muchas peculiaridades, entre otras, como se ha advertido líneas arriba, el presidente de la República intervenía direc-

³³ Barquín Álvarez, Manuel, "Control del Ejecutivo y la administración pública federal sobre el sector paraestatal", *Anuario Jurídico*, VIII-1981, p. 32.

tamente sobre los asuntos relevantes, y las finanzas de la administración no eran la excepción, pues de acuerdo con el artículo séptimo del decreto del 31 de diciembre de cada año, la administración debía practicar un balance de las operaciones realizadas, y las utilidades se aplicaban a incrementar el patrimonio de la institución de acuerdo con la decisión del presidente de la República, y el resto era entregado a la Tesorería de la Federación.

Los decretos y las leyes de la época de Lázaro Cárdenas nos ilustran sobre la idea de que el presidente de la República metía mano y disponía de las finanzas de la administración general del petróleo nacional; él decidía sobre las utilidades de dicha administración. En resumen, tenía el poder absoluto sobre los rendimientos del petróleo. Y en materia de impuestos, el decreto estableció que eran aplicables las mismas reglas que correspondían al gobierno federal (artículo octavo).

Nuestro contexto nacional e histórico motivó que México fuera uno de los primeros países que tuvieran el control estatal de la exploración y explotación de los hidrocarburos. En el ámbito internacional, diversos países también decidieron hacer lo propio tiempo después, pues las circunstancias fueron otras: “el fin de la Segunda Guerra Mundial y la crisis del mercado petróleo internacional en los años setenta, con sus secuelas de pánico y desorden económico y financiero en los mercados mundiales”³⁴ originaron que los países crearan empresas petroleras o entes públicos.

En todo caso, Pemex, antes de la reforma constitucional y sus leyes aplicables, era un ente público que administraba un bien dominio y propiedad de la nación.³⁵ En el recuento histórico sobre la fiscalidad de los hidrocarburos en México, antes de la creación de Pemex fue una actividad que no estuvo apreciada como una fuente de recursos fiscales. Chávez Presa ha sostenido que “Pemex fue la respuesta fiscal del Estado mexicano para recuperar a favor de la Nación el usufructo y control de los hidrocarburos”.³⁶ Y nuestra hipótesis sobre la creación de Pemex descansa en que como empresa pública se podría hacer efectivo el cobro de las contribuciones de la actividad petrolera. En este trabajo sostenemos que la expropiación petrolera se debió no al conflicto laboral y al desacato de

³⁴ Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera en México”, *Economía UNAM*, vol. 11, núm. 33, 2014, p. 113.

³⁵ Puyana Mutis, Alicia, *La economía petrolera en un mercado... cit.*, p. 9.

³⁶ Chávez Presa, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen...”, *cit.*, p. 3.

la sentencia de la Suprema Corte, sino a la reiterada y desafiante conducta de las empresas petroleras que se venía dando desde administraciones anteriores a la del presidente Lázaro Cárdenas, cuestión que se puede advertir en el primer capítulo de este artículo.

En efecto, Pemex fue la respuesta fiscal del Estado,³⁷ y recordemos que el general Lázaro Cárdenas tuvo un amplio margen de maniobra sobre la empresa y su administración y obtuvo directamente los beneficios fiscales de la empresa. Además, en el incipiente Estado mexicano no había rendición de cuentas de la gestión de los recursos públicos.³⁸ Esta situación se ve reflejada en el artículo 8o. del decreto de creación de Pemex, que señalaba expresamente: “Los rendimientos líquidos que se obtuvieren por ‘Petróleos Mexicanos’, se pondrán a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la forma en que esta dependencia del Ejecutivo acuerde”. Al igual que Petróleos Mexicanos, la Distribuidora de Petróleos Mexicanos ponía a disposición de la Secretaría de Hacienda sus rendimientos líquidos (artículo 8o. de su decreto de creación).

Al existir nuevas empresas públicas en la década de los cuarenta, el Estado se vio en la necesidad de controlarlas, por lo que se promulgó la Ley para el Control de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal (*Diario Oficial* del 31 de diciembre de 1947). Por otro lado, el 6 de enero de 1960 se modificó el artículo 27 de la Constitución federal para que el Estado se reservara la explotación de gases e hidrocarburos.

Se ha documentado que Pemex tuvo una época de oro hasta la década de los setenta. Autores como Manuel Aguilera Gómez, Francisco Javier Alejo y otros sostienen que Pemex

...logró capturar la renta económica derivada de la extracción de hidrocarburos y asignarla con éxito a programas y proyectos de desarrollo económico... Se tuvo la fortuna de contar con importantes yacimientos en tierra cuyo costo de exploración y extracción era muy bajo y cuya complejidad técnica fue resuelta por el avance de la ingeniería mexicana.³⁹

³⁷ En este mismo sentido, Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera...”, *cit.*, p. 118.

³⁸ Es más, en aquel entonces no existía la idea de rendición de cuentas en el gobierno.

³⁹ Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera...”, *cit.*, p. 114.

El descubrimiento de Cantarell durante la primera mitad de los setenta, entre otros factores, hizo que hubiera muchos recursos dinerarios para México; pero desafortunadamente se dilapidaron. Pemex en esa época se convirtió en uno de los mayores productores de petróleo en el mundo.⁴⁰

A principios de los setenta, Pemex se transformó por su Ley Orgánica en un organismo público descentralizado (en adelante OPD),⁴¹ y se incorporó al presupuesto federal,⁴² que en opinión de algunos autores⁴³ fue un gran desacierto, porque la empresa se subordinó a la SCHP y a las influencias políticas.

Las primeras reformas legislativas que intentan cambiar la organización de Pemex después de la expropiación petrolera se dieron en 1989, así se ha documentado, pues se intentó transformar a Pemex en una sociedad mercantil. La reforma de 1992 creó un organismo controlador (*holding*) encargado de llevar la gestión central (corporativos) y cuatro organismos descentralizados subsidiarios encargados de actividades productivas (exploración y producción; refinación; gas y petroquímica básica y petroquímica).⁴⁴ Sin embargo, en opinión de Carreón y Grunstein la intención del gobierno no fue crear una verdadera empresa, sino que Pemex ejerciera la conducción central y estratégica de todas las actividades que abarcaba la industria petrolera estatal en términos de la Ley Reglamen-

⁴⁰ *Ibidem*, p. 115.

⁴¹ Luis Echeverría Álvarez promulgó la Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos, en la que se transforma en OPD, tal como se sancionó en el artículo 1o. “Petróleos Mexicanos, creado por Decreto de 7 de junio de 1938, es un Organismo Público Descentralizado del Gobierno Federal, de carácter técnico, industrial y comercial, con personalidad jurídica y patrimonios propios, y con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal”. *Diario Oficial de la Federación*, México, 6 de febrero de 1971, p. 3.

⁴² De acuerdo con su Ley Orgánica, el artículo 15 establecía: “Los planes y programas de inversión, los presupuestos anuales de ingresos y egresos y las modificaciones a los mismos, deberán enviarse a las Secretarías de la Presidencia y de Hacienda y Crédito Público. Los programas anuales de operación se presentarán a la Secretaría del Patrimonio Nacional. Anualmente se formulará un estado financiero en el que se consignará la reserva para la exploración y declinación de campos que se publicará en el Diario Oficial de la Federación, dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio, previa autorización de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y del Patrimonio Nacional”. *Diario Oficial de la Federación*, México, *cit.*, p. 4.

⁴³ Aguilera Gómez, Manuel, *et al.*, *op. cit.*, p. 114.

⁴⁴ Carreón Rodríguez, Víctor G. y Grunstein Dickter, Miriam, *op. cit.*, p. 4.

taria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo,⁴⁵ lo cual en este sentido, compartimos su opinión, porque eso no es propio de una empresa estatal, sino de una autoridad en el ramo.

Posteriormente, con la reforma de 2008 del gobierno de Felipe Calderón se impulsó la nueva Ley Orgánica de Pemex, que incorporó elementos nuevos, como consejeros profesionales (trabajadores del Estado), eliminación de los organismos descentralizados subsidiarios (sobrevivieron de facto), y la gestión presupuestaria y de endeudamiento seguía vinculada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁴⁶

En conclusión, aunque en el decreto expropiatorio de Lázaro Cárdenas se manifestó expresamente que se creaba una corporación pública, del análisis del marco jurídico de Pemex y de los elementos que componen a Pemex, estamos convencidos de que no se estaba ante la presencia de una verdadera empresa pública, pues con el devenir histórico se transformó en un OPD,⁴⁷ tal como exponemos en el siguiente epígrafe.

IV. DIVERGENCIA DE INTERESES: EMPRESA PÚBLICA VERSUS ORGANISMO PÚBLICO DESCENTRALIZADO CON FINES PRODUCTIVOS

Una cuestión es hablar de empresa paraestatal, y otra de OPD. Antes de la reforma de 2013, el marco jurídico de Pemex establecía que éste era un OPD con personalidad jurídica y patrimonio propios. Ante esta situación, resultaba indudable pensar que se trataba de un OPD y no de una empresa paraestatal.⁴⁸

Hay dos características importantes del OPD; la primera, que era el operador responsable de la explotación, desarrollo, producción, transfor-

⁴⁵ *Idem.*

⁴⁶ Para mayor referencia sobre el proceso de negociación de la nueva ley, véase *ibidem*, p. 6.

⁴⁷ En este mismo sentido, encontramos a Chávez Presa, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen...”, *cit.*, p. 4; véase Carreón Rodríguez, Víctor G. y Grunstein Dickter, *op. cit.*, p. 15.

⁴⁸ Algunos autores siguen sosteniendo que antes de la reforma de energía el sector se dividía en central y paraestatal, considerando a Pemex como una empresa paraestatal. Clavelilla Miller, José y Ortega Olvera, Víctor, *Reforma y nueva estructura del sector de hidrocarburos en México*, Cuaderno de Investigación, México, Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República, 2015, p. 8.

mación y distribución de los hidrocarburos; y la segunda, que se conducía como autoridad en materia petrolera, pues formulaba, diseñaba, instrumentaba políticas públicas; producía bienes y servicios; era propietario de activos, y representante del propietario de recursos naturales.⁴⁹ Sobre la segunda característica, es importante mencionar que de acuerdo con la anterior Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Energía era la autoridad competente en materia de hidrocarburos. Sin embargo, de acuerdo con datos empíricos, podemos señalar que Pemex se convirtió en autoridad en su ramo. Un ejemplo de ello es que, ante la necesidad de dar mantenimiento a sus redes de distribución y otros servicios, Pemex, al amparo de la Ley de Contratos de Obra Pública, logró establecer contratos de obra y de servicios con particulares.⁵⁰

Gabino Fraga, al estudiar este sector, indicó que no existía un título genérico con el que se denominaran organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.⁵¹ La denominación “paraestatal” implica caminar paralelamente al Estado; es decir, al lado del Estado, y no se confunde con el Estado mismo, por lo que nosotros estamos de acuerdo con la crítica que hace Gabino Fraga, al señalar que son parte integrante del Estado. De acuerdo con el significado de la RAE de las empresas paraestatales, se indica que implica delegación de facultades del Estado y que cooperan a los fines de éste sin formar parte de la administración pública; es decir, están fuera de la administración pública. Por su parte, Giampiero di Plinio nos explica que las

...empresas autónomas son estructuras operativas del Estado y de otros entes territoriales representativos (regiones, municipalidades) carentes de personalidad jurídica dotadas de una especial autonomía administrativa y contable, dirigidas por un órgano estatal o regional o local, al cual están vinculados por una relación esencialmente jerárquica; por lo tanto, el titular del órgano puede distribuir a la estructura operativa, que no es otra cosa que una pluralidad organizada por despachos, verdaderas y propias órdenes, además de las directivas internas. La responsabilidad administrativa es atribuida a un director o al consejo de administración, que dirige el aparato administrativo interno y administra la acción externa de la empre-

⁴⁹ Chávez Presa, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen...”, *cit.*, p. 4.

⁵⁰ Puyana Mutis, Alicia, *La economía petrolera en un mercado...*, *cit.*, p. 151.

⁵¹ Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1994, p. 198.

sa utilizando ya sea instrumentos de negociación privados así como poderes administrativos en estricto sentido... Las empresas autónomas tienen un personal propio, al cual se aplica la disciplina general del Empleo público. La autonomía financiera se explica mediante un presupuesto diferente del estatal (o regional o local), al cual afluyen ya sea fondos de dotación, así como eventuales ganancias de la actividad económica desempeñada. El presupuesto es sujeto al control de gestión de la Corte de Cuentas.⁵²

Por su parte, Carreón y Grunstein indican que la empresa pública por definición es cuando los activos y los recursos que utiliza en sus procesos de producción son propiedad del Estado.⁵³

Por otro lado, para Gabino Fraga la OPD es una expresión cómoda, arbitraria e inexacta, para nombrar organismos que no forman parte de la administración centralizada. En nuestra opinión, antes de la reforma de 2013, Pemex no era una empresa ni jurídica ni económicamente hablando,⁵⁴ pues cualquier empresa, ya sea paraestatal o privada, está expuesta al incentivo de la quiebra. Chávez Presa ya ha expresado que

...bajo la posibilidad de quiebra, todos los factores de la producción, el trabajo y el capital, los proveedores, tienen un incentivo a cooperar y alinearse para que la empresa se capitalice y sea productiva de manera que los puestos de trabajo conserven y aumenten, los proveedores expandan su negocio junto con el crecimiento de la empresa a la que sirven, generen utilidades para participarlas a los trabajadores, se repartan dividendos a los accionistas y se reinviertan para el aumento de la actividad de la empresa. Tiene además la obligación de rendir cuentas a sus accionistas, quienes en su momento pue-

⁵² Di Plinio, Giampiero, "La administración estatal", en Franco Ferrari, Giuseppe (coord.), *Derecho administrativo italiano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013, p. 136.

⁵³ Carreón Rodríguez, Víctor G. y Grunstein Dickter, Miriam, *op. cit.*, p. 8.

⁵⁴ Chávez Presa ha indicado que: "En contraste, un organismo público descentralizado, más cuando tiene la exclusividad, se sabe indispensable, y no se le va a dejar quebrar porque el bien tiene que producirse o prestarse el servicio; el organismo público descentralizado no está orientado al lucro. Bajo esas circunstancias se genera el incentivo a la depredación por parte de los factores de la producción, y se promueven prácticas corruptas e ineficientes. No tiene accionistas a quienes rendirles cuentas sobre la rentabilidad de los proyectos de inversión, ni sobre la eficiencia. Un organismo público descentralizado tiene patrimonio y no tiene capital. No genera utilidades ni ganancias, en su caso tiene remanentes de operación". Chávez Presa, Jorge A., "Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen...", *cit.*, p. 4.

den despedir a los responsables de la administración o simplemente vender la empresa a otros.⁵⁵

Además, esta idea se refuerza, pues Roldán Xopa ha expuesto que el mandato constitucional de que el Estado mantenga la propiedad y control de los organismos públicos descentralizados los sitúa en una esfera ajena a la libertad empresarial que limita su capacidad de decisión de forma determinante.⁵⁶ Además de estas posturas, ha de recordarse que Pemex se convirtió en OPD desde 1971 mediante su ley orgánica. En la década de los noventa, con la expedición de una nueva ley orgánica, Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios⁵⁷ conservó su naturaleza de OPD, además de crearse cuatro OPD subsidiarios: Pemex-Exploración y Producción, Pemex-Refinación, Pemex-Gas y Petroquímica Básica y Pemex-Petroquímica.

Así pues, como una OPD antes de la reforma constitucional de 2013, Pemex era el único jugador en la materia, pues sólo él podía explotar y extraer hidrocarburos, y en ningún momento se pudo haber considerado empresa paraestatal, porque no reunía los requisitos como tal, sino que se constituyó como un OPD, y por mandato constitucional las áreas estratégicas debían ser gestionadas por organismos públicos descentralizados (anterior texto del artículo 25 constitucional). Además, la anterior Ley de Pemex, en su artículo 3 se consideraba un OPD, con personalidad jurídica y patrimonio propios.

La economía mexicana por mucho tiempo dependió de los ingresos petroleros que generaba Pemex, “el equilibrio del presupuesto federal se había tornado dependiente de los ingresos de Pemex: entre 36 y 38% de los ingresos presupuestales”.⁵⁸ Pero esta cuestión cambió en los últimos años con la caída de los precios internacionales del crudo, por lo que el gasto público debió sufragarse de otros ingresos, como el ISR, el IEPS a gasolinas o incluso deuda pública. Ha habido importantes recortes al gasto público a partir de 2015.

⁵⁵ *Idem.*

⁵⁶ Roldán Xopa, José, participación en el Foro de Debates sobre la Reforma Energética del Senado de la República, <http://www.pan.senado.gob.mx/imprimeprensa.php?id=55.1174>.

⁵⁷ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 16 de julio de 1992.

⁵⁸ Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera...”, *cit.*, p. 115.

Antes de la reforma de 2013, a Pemex como OPD se le impusieron gravámenes fiscales excesivos, lo que sumado a otros factores nuestra industria petrolera se fue debilitando.⁵⁹ El régimen de monopolio fiscal a Pemex como OPD se basaba en el pago de diversos derechos y un aprovechamiento, derechos que eran exorbitantes. Esta situación generó entre otras variables que Pemex perdiera capacidad de inversión, y cambió drásticamente su situación financiera.⁶⁰ Frente a esta situación, no hay que perder de vista que este sector es “uno de los actores más importantes en la producción total de bienes y servicios en el país. Tan solo en 2012, el sector energético participó con 9.8% del valor agregado bruto de la producción y con 28% del correspondiente al sector industrial”.⁶¹

La actual situación de la industria petrolera es muy distinta antes de la reforma, por lo que era de suma importancia retomar los antecedentes de esta industria. Así, en los siguientes epígrafes se analizará el actual régimen fiscal sobre los hidrocarburos y la actual configuración de Pemex.

V. ACTUAL RÉGIMEN FISCAL DE LOS HIDROCARBUROS: HACIA DÓNDE AVANZAR Y CAMBIO DE PARADIGMA A PARTIR DE 2013

La industria petrolera en México se desarrolló en su primera etapa mediante contratos y concesiones administrativos. Como se ha recordado en líneas arriba, las empresas petroleras tenían la sartén por el mango, y las condiciones de negociación entre el Estado y las empresas extranjeras fueron muy favorecedoras para estas últimas.⁶²

El régimen fiscal en los inicios de la explotación y exploración de los hidrocarburos, como lo hemos revisado, fue muy favorecedor para las compañías extranjeras; posteriormente, con la expropiación del petróleo y con la creación de Pemex, poco a poco los ingresos petroleros fueron creciendo hasta llegar al punto de ser una fuente importante de recur-

⁵⁹ *Idem*, “Entre las principales causas de los resultados negativos de la empresa era la carga fiscal, que en 2014 representó el 47.0% de las ventas totales”. Clavelilla Miller, José y Ortega Olvera, Víctor, *op. cit.*, p. 13.

⁶⁰ Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera...”, *cit.*, pp. 118-120.

⁶¹ Clavelilla Miller, José y Ortega Olvera, Víctor, *op. cit.*, p. 9.

⁶² En este mismo sentido, Grunstein, Miriam, *De la caverna al mercado...*, *cit.*, p. 37.

sos fiscales para el Estado mexicano, por lo que se ha llegado a sostener que las finanzas públicas mexicanas se han petrolizado.⁶³ El régimen fiscal de los hidrocarburos se alejaba por mucho de otros regímenes de países petroleros; principalmente se componía de derechos petroleros y aprovechamientos. Así, por ejemplo, la estructura de estos derechos de 1994 a 2005, como lo señala Pedro Ángel Contreras,⁶⁴ se componía de derecho sobre extracción de petróleo, derecho extraordinario sobre extracción de petróleo, derecho adicional sobre extracción de petróleo, derecho sobre hidrocarburos y aprovechamiento sobre rendimientos excedentes de Pemex. Dicho autor registra cinco reformas importantes al régimen fiscal de los hidrocarburos: 1) en 2006 se eliminan los derechos sancionados en la Ley de Ingresos de la Federación y se crean nuevos derechos que se incluyen en la Ley Federal de Derechos; 2) en 2008 se redujeron tasas, se ajustó la RFP, se cambió el límite máximo de deducción para el DOH y se gravaron los pozos abandonados o en proceso de abandono; 3) en 2009 se aplican beneficios fiscales a los pozos de difícil acceso, y con ello se da un trato diferenciado a Chicontepec y Aguas profundas; 4) en 2010 se añadieron nuevos derechos para Chicontepec y aguas profundas; 5) en 2011 se unificó el régimen para los campos de difícil acceso y se estableció un derecho destinado a la Comisión Nacional de Hidrocarburos.⁶⁵

Con la reforma constitucional al sector energético se planteó un cambio de paradigma en las reglas del juego en el marco institucional de Pemex y la creación de un nuevo régimen fiscal de hidrocarburos. Se buscó la integración de nuevos jugadores con el ánimo de explorar y explotar esta industria a un menor costo, pues los hidrocarburos dejaron de ser de fácil acceso, y su producción, de bajo costo. La reforma constitucional se motivó porque Pemex comenzaba a tener problemas para invertir en proyectos productivos, aunada a situaciones de corrupción. Así, el gobierno mexicano apostó por diversificar el riesgo invitando a participar a particulares extranjeros y mexicanos en esta industria. Además, se buscó contar con “mayor abasto de combustibles de mejor calidad y precio a partir

⁶³ Contreras Ángel, Pedro, “Nuevo régimen fiscal en hidrocarburos”, en Gallardo, Adrián y Mora, Luz María de la, *Reforma energética: motor de crecimiento económico y bienestar*, vol. I, M. A. Porrúa-Fundación Colosio, 2014, p. 384.

⁶⁴ Contreras Ángel, Pedro, *op. cit.*, p. 388.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 389.

de la apertura del sector a la participación de la iniciativa privada”.⁶⁶ Un tema central en esta reforma fue la caída de reservas totales de petróleo crudo, y con ello una menor producción de hidrocarburos.⁶⁷

De acuerdo con Roldán Xopa, la reforma constitucional reitera que la nación tiene el dominio directo o la propiedad sobre los hidrocarburos; pero lo que cambia es el modo de explotarlos, pues lo podrán hacer por “cuenta de la nación” las empresas productivas del Estado y los particulares.⁶⁸ Lo que significa que Pemex deja de ser el único jugador en este terreno.

El cambio de las reglas del juego se presenta en la manera de cómo aprovechar los recursos naturales con los que cuenta el país, sobre todo aquellos recursos que generan una renta extraordinaria, como lo son los hidrocarburos, dado que hoy por hoy no ha existido una tecnología o investigación científica que sustituya a los hidrocarburos en la generación de energía. Por eso, para el Estado mexicano es importante no agotar esa renta extraordinaria que generan los hidrocarburos, pues como ha quedado demostrado, es una fuente importante de riqueza para el Estado mexicano, de ahí que también es relevante estudiar el nuevo marco legislativo e institucional en este sector, pues permite la participación del sector privado. En una primera lectura, el Estado adquiere tres posiciones relevantes: propietario, empresario y regulador.⁶⁹ Con el nuevo panorama, existen más autoridades que se sumaron al sector energético y que tienen facultades en esta industria: la Comisión Nacional de Hidrocarburos (CNH), la Comisión Reguladora de Energía (CRE),⁷⁰ la Secretaría de Energía (Sener), la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el Fondo Mexicano del Petróleo (FMP), el Centro Nacional de Control de Gas Natural (Cenagas), la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (Semarnat) y la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos (ANSIPMASH).

⁶⁶ Clavelilla Miller, José y Ortega Olvera, Víctor, *op. cit.*, p. 6.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 11.

⁶⁸ Roldán Xopa, José, “Reforma energética (I) Constitución, mercado y desarrollo”, *Sapere Laude*, página <https://joseroldanxopa.wordpress.com/2013/12/23/reforma-energetica-i-constitucion-mercado-y-desarrollo>.

⁶⁹ *Idem*.

⁷⁰ La CNH y la CRE son órganos autónomos coordinados y están regidos por la Ley de Órganos Autónomos Coordinados.

En el ámbito fiscal esta transformación jurídica es compleja, pues han incorporado nuevas variables, que hasta ahora habían sido desconocidas en el ámbito jurídico tributario nacional; por ejemplo, una primera nota para estudiar es la transformación de Pemex⁷¹ y la Comisión Federal de Electricidad (CFE) en EPE, y es una novedad en nuestra administración pública. En una primera aproximación, una empresa productiva del Estado (EPE) tiene como dueño al Estado, y la empresa participa en el mercado como cualquier otra empresa.

Bajo este nuevo marco regulatorio, se establecieron novedosos procesos, en los que Pemex participa de forma exclusiva o se asocia con particulares inversionistas para la exploración y explotación de hidrocarburos. Estos procesos se conocen como Ronda Cero, Ronda Uno y Ronda Dos. En la Ronda Cero, Pemex participa de forma exclusiva, y en la Ronda Uno, se asocia con particulares.⁷² De acuerdo con los nuevos procesos de

⁷¹ La Ley de Petróleos Mexicanos vigente, en su artículo 2o. establece: “Petróleos Mexicanos es una empresa productiva del Estado, propiedad exclusiva del Gobierno Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios y gozará de autonomía técnica, operativa y de gestión conforme a lo dispuesto en la presente Ley. Petróleos Mexicanos tendrá su domicilio en el Distrito Federal, sin perjuicio de que para el desarrollo de sus actividades pueda establecer domicilios convencionales, tanto en territorio nacional como en el extranjero”. www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LPM_110814.pdf.

⁷² “Los campos en producción asignados en la ronda cero a Pemex se asocian a 96% de las reservas probadas; el restante 4% se entiende que dará lugar a la suscripción de contratos de extracción con particulares o nuevas asignaciones”. “A Petróleos Mexicanos se le asignaron campos en producción que cubren, como se dijo, el 96% de las reservas probadas, 68% de las probables y 0% de las posibles; respecto a los recursos prospectivos se le asignaron 35% de los convencionales (incluye aguas profundas) y 6% de los no convencionales (formaciones de lutitas principalmente)... Es decir, el acento está puesto en que Pemex continúe con la extracción al máximo que la expectativa de restitución de reservas y ulterior extracción corresponda más a la contratación con inversionistas privados”. Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera...”, *cit.*, pp. 124-126. De acuerdo con la página de gob.mx el 13 de agosto de 2014 se dio a conocer el resultado de la Ronda Cero, y así se estableció: “El 13 de agosto de 2014, se dieron a conocer los resultados del proceso de Ronda Cero, en el que la Secretaría de Energía (Sener), con la asistencia técnica de la Comisión Nacional de Hidrocarburos (CNH), determinó asignarle a Petróleos Mexicanos (Pemex) el 83% de las reservas 2P, es decir el total de lo solicitado y el 21% de los recursos prospectivos, conformando así un portafolio balanceado de proyectos que le permitirá producir 2.5 millones de barriles diarios por los próximos 20.5 años.

En apego al Decreto de Reforma Constitucional, la Ley de Hidrocarburos y su reglamento, Pemex y sus socios pueden solicitar la migración de contratos preestablecidos

exploración y extracción de hidrocarburos, se llevó a cabo el primer proceso de licitación de la Ronda Uno y se asignaron dos contratos a particulares.⁷³ En la actualidad está abierto el proceso de licitación de la Ronda

hacia nuevos contratos sin llevar a cabo nuevas licitaciones, siempre que dicha migración presente ventajas en términos de producción, reservas e inversión. Este proceso debe ser autorizado por la Secretaría de Energía (Sener) con asistencia técnica de la Comisión Nacional de Hidrocarburos (CNH) y conforme a los términos fiscales que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). A diciembre de 2015, Pemex y sus socios han solicitado la migración de 8 Contratos Integrales de Exploración y Producción (CIEP), y 2 Contratos de Obra Pública Financiada (COPF), que fueron firmados previo a la aprobación de la Reforma Energética.

A través de los farm-outs las compañías pueden establecer asociaciones con Pemex mediante procesos de licitación para potenciar el desarrollo de los campos y áreas asignadas a la Empresa Productiva del Estado mediante la Ronda Cero. Dichas migraciones deben presentar los beneficios para el Estado en términos de producción, inversión y reservas. Pemex ha solicitado la migración (farm-out) de 14 campos asignados hacia 8 nuevos contratos.

La migración de CIEPs y COPFs y los farm-outs permitirán a PEMEX establecer alianzas más efectivas con petroleras nacionales o internacionales para allegarse del capital y la tecnología necesarios para aprovechar sus recursos de manera óptima, estabilizar su nivel de producción y acelerar el ritmo de restitución de reservas”, en <http://www.gob.mx/sener/articulos/ronda-cero-y-migracion-de-contratos-de-pemex>.

⁷³ “Como resultado del primer proceso de Licitación de la Ronda 1, se asignaron 2 contratos al Consorcio integrado por Sierra O&G Exploración y Producción, Talos Energy Offshore Mexico y Premier Oil Exploration and Production México.

- El 11 de diciembre de 2014, la CNH publicó la primera Convocatoria y las bases para el proceso de Licitación Pública Internacional CNH-R01-L01/2014. Esta primera convocatoria comprende la adjudicación de 14 Contratos de Producción Compartida para la Exploración y Extracción de Hidrocarburos en aguas someras del Golfo de México.
- El 15 de julio de 2015 se llevó a cabo la presentación y apertura de propuestas para la primera licitación pública internacional de los contratos para la exploración y extracción de hidrocarburos en la modalidad de contrato de producción compartida, correspondientes a la primera convocatoria de la Ronda Uno.
- Participaron 7 licitantes: 3 compañías individuales y 4 consorcios (12 empresas) que presentaron un total de 11 propuestas para 6 bloques. En esta convocatoria se adjudicaron 2 de los 14 contratos vinculados a áreas localizadas en aguas someras frente a las costas de Campeche, Tabasco y Veracruz.
- El 4 de septiembre de 2015 se llevó a cabo la firma de los Contratos de Exploración y Extracción de Hidrocarburos adjudicados durante la primera licitación de la Ronda Uno, celebrada el 15 de julio de 2015. Los contratos fueron firmados por la Comisión Nacional de Hidrocarburos, en representación del Estado Mexicano, y por el Licitante Ganador el Consorcio integrado por Sierra O&G Exploración y

Dos a cargo de la CNH para la adjudicación de contratos de exploración y extracción de hidrocarburos.⁷⁴

Como característica primordial de Pemex es que actuará como una empresa privada, no como empresa pública, ya que no se le aplicará la Ley para Entidades Paraestatales ni se le tratará como OPD, sino que se registrará bajo el derecho privado, es decir, el Código Mercantil, y supletoriamente el Código Civil Federal. Las características de las EPE son las siguientes: son propiedad exclusiva del gobierno federal; son creadas por el Estado, la ley formal o por decreto del Ejecutivo; cuentan con perso-

Producción, S. de R. L. de C.V, Talos Energy Offshore Mexico S. de R. L. de C. V., y Premier Oil Exploration And Production Mexico S. A. de C. V.

La suscripción de estos dos primeros contratos representó un evento histórico para México”, en <http://www.gob.mx/cnh/acciones-y-programas/contratos-primera-licitacion-de-la-ronda-1>.

⁷⁴ “El día 19 de Julio de 2016, el Órgano de Gobierno de la CNH llevó a cabo reunión extraordinaria por medio de la cual aprobó la emisión de la convocatoria para la primera licitación de la Ronda Dos, identificada como CNH-R02-L01/2016 para contratos de exploración y extracción de hidrocarburos en aguas someras.

De acuerdo a lo aprobado por la CNH, la primera licitación comprenderá 15 áreas contractuales en aguas someras que se encuentran ubicadas en las costas de los Estados de Veracruz, Tabasco y Campeche.

De las 15 áreas contractuales antes señaladas, 5 se licitarán para proyectos de exploración y extracción de hidrocarburos y 10 para actividades relativas a exploración.

Según datos proporcionados por la Secretaría de Energía (“SENER”), las 15 áreas objeto de esta licitación comprenden una superficie total de 8,908 km² con aproximadamente 1,586 millones de barriles de petróleo crudo equivalente de recursos prospectivos entre los que se encuentran gas y aceite ligero, pesado y extra pesado.

La modalidad de contratos que serán utilizados para las áreas antes señaladas será el de producción compartida. Asimismo, se considera que cada contrato tendrá una vigencia inicial de 30 años con dos prórrogas de 5 años cada una.

Respecto al calendario, según información de la CNH, desde el 01 de agosto de 2016 hasta el 02 de diciembre del mismo año, los participantes podrán acceder al cuarto de datos virtual para revisar la información disponible. Asimismo, del 15 de diciembre de 2016 al 23 del mismo mes y año, se llevarán a cabo las citas para presentar documentos de precalificación. Se espera que el evento de presentación y apertura de propuestas se realice el 22 de marzo de 2017.

El día 20 de julio de 2016 se prevé que la convocatoria sea publicada en el *Diario Oficial de la Federación*, mientras que las Bases de la licitación, así como el modelo de contrato sea publicado en la página oficial de la CNH ese mismo día”, en <http://www.basham.com.mx/es/julio-2016/1415-primera-licitacion-de-la-ronda-2>.

Por otro lado, el 5 de diciembre de 2016 se llevará a cabo la cuarta licitación de la Ronda Uno. <http://www.informador.com.mx/economia/2016/665938/6/en-julio-primera-convocatoria-de-ronda-dos.htm>.

alidad jurídica y patrimonio propios; autonomía técnica, operativa y de gestión; denominación o nombre; ámbito territorial determinado y objeto.⁷⁵

De acuerdo con la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LIH), Pemex podrá explorar y explotar los hidrocarburos bajo el esquema de las asignaciones o contratos según sea el supuesto. El sistema de asignaciones⁷⁶ se creó únicamente para Pemex. En el caso de las asignaciones, Pemex deberá pagar derechos, y en los contratos las contraprestaciones estarán a cargo de los contratistas; pero en ambos casos se deberán pagar el ISR y el nuevo impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos (IAEEH), además de los derechos y aprovechamientos por permisos y autorizaciones de la CRE y la CNH.

Para Pemex se contempla un esquema de migración,⁷⁷ que consiste de contratos a contratos o de asignaciones a contratos; en el primer supuesto, el cambio se dará entre contratos integrales de exploración y producción (CIEP) o contratos de obra pública financiada (COPF), los cuales se suscribieron con el anterior marco jurídico, a los actuales contratos que se establecen en la LIH; y en el segundo, la migración se dará de asignaciones a contratos.⁷⁸

Es muy importante destacar que el régimen fiscal de hidrocarburos es de un alto tecnicismo. Este régimen de excepción permea el ámbito nacional, régimen que se ha ido consolidado en otros países donde existe participación de particulares con el gobierno.

⁷⁵ En <http://www.desarrollofiscal.net/Blog/TabId/1016/ArtMID/3203/ArticleID/76/Empresas-productivas-del-Estado.aspx>.

⁷⁶ “La asignación es un acto jurídico administrativo mediante el cual la Sener con opinión favorable de la CNH, otorga exclusivamente a un asignatario el derecho para realizar actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos en el área de Asignación, por una duración específica (artículos 4o., fracción V, y 6o. de la Ley de Hidrocarburos)”. Zavala Chavero, Roberto, “Condiciones económicas sobre los términos fiscales en los contratos que deriven de las migraciones previstas en la Reforma Energética”, *Puntos Finos*, núm. 235, de febrero de 2015, p. 81.

⁷⁷ La migración es un proceso largo, donde intervienen varias autoridades, como la Sener, la SCHP, la CNH. Y el papel de la SCHP será muy destacado, porque deberá velar por que los ingresos del Estado y su balance sea el esperado; es decir, que no sea en detrimento del Estado, aquí siempre prevalecerá el interés público del Estado.

⁷⁸ Las condiciones técnicas (lineamientos técnicos) las brindará la Sener, y las condiciones económicas de los términos fiscales de los contratos las otorgará a través de resolución la SCHP. Zavala Chavero, Roberto, *Condiciones económicas...*, cit., pp. 81 y ss.

Ahora, con la reforma energética México entró en consonancia con otros regímenes fiscales de hidrocarburos y se acerca más a lo que se conoce en el ámbito petrolero internacional.⁷⁹ Es así que a partir de ahora se aplica perfectamente la definición de Johnston⁸⁰ sobre el régimen fiscal de los hidrocarburos: el régimen fiscal de hidrocarburos comprende toda la legislación, impuestos, contratos, y aspectos fiscales de las operaciones petroleras en un país. El régimen fiscal de hidrocarburos está diseñado para capturar la renta extraordinaria, al tiempo que se transfieren ciertos derechos a través de bonos a la firma, durante la producción con el pago de regalías, la producción compartida o los impuestos. Dicho régimen debe considerar que la producción es contingente, y mucho depende del éxito de la exploración; así, tanto el contratista como el gobierno comparten los riesgos de la producción. El riesgo en la producción de hidrocarburos es un aspecto importante, que debe ser considerado en las empresas petroleras (*risk takers*). El riesgo puede estar limitado a través de la diversificación. El diseño fiscal es muy importante en las negociaciones internacionales. En este mismo sentido, Adrián Lajous expresa

...en todo el mundo las actividades extractivas de la industria petrolera están sujetas a un régimen fiscal especial debido a la magnitud de la renta económica que generan. Si bien la renta económica del petróleo es un concepto sencillo, su estimación no lo es. Los mecanismos fiscales solo buscan calcular y obtener un monto aproximado. La renta es el valor que excede a la suma del costo total de la exploración y producción, y una rentabilidad razonable sobre inversión de un proyecto determinado. El principal problema de su determinación radica en los costos.⁸¹

La arquitectura del régimen fiscal de los hidrocarburos está recogida por la LIH y su reglamento, en donde se establecen las asignaciones y los contratos; en la Ley Federal de Derechos; en la Ley de Coordinación Fiscal y en la Ley del Fondo Mexicano para el Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo.

⁷⁹ Pedro van Meurs es uno de los especialistas de los regímenes fiscales petroleros, y ha reconocido que México se ha incorporado a un régimen fiscal de hidrocarburos más cercano al de los países productores de hidrocarburos.

⁸⁰ Johnston, Daniel, *International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts*, Oklahoma, PennWell Publishing Company, 1994, p. 6.

⁸¹ Lajous, Adrián, *La industria petrolera mexicana. Estrategias, gobierno y reformas*, México, Fondo de Cultura Económica, 2014, pp. 606 y 607.

VI. RÉGIMEN FISCAL DE LOS HIDROCARBUROS (RFH)

De acuerdo con nuestro actual marco jurídico, el régimen fiscal de los hidrocarburos comprende a la exploración y explotación de los mismos, y se compone por:

- Las obligaciones tributarias propias del régimen fiscal de los hidrocarburos (cuota contractual para la fase exploratoria, regalías, bono a la firma);⁸²
- El IEEH causado por los contratistas o asignatarios;
- Las contraprestaciones por contratos;
- Los derechos por las asignaciones;
- El ISR causado por los contratistas o asignatarios;
- Derechos y aprovechamientos por permisos y autorizaciones de la CRE y la CNH.

Todo este conjunto de prestaciones que se deben pagar al Estado es lo que forma el *government take*, lo que significa que es el monto o porcentaje de recurso que recibe el Estado por la exploración y extracción de los hidrocarburos. El *government take* está inserto en el artículo 2 de la LIH, que respecto al destino de los ingresos obtenidos por los derechos y contraprestaciones será al Fondo Mexicano del Petróleo (fideicomiso público), por lo que tienen normas de excepción respecto a la Ley de Ingresos de la Federación.

Es así que el Estado recibe diversos ingresos por los distintos contratos que se establecen en el actual régimen de los hidrocarburos, y que a continuación se señalan:

Contrato de licencia

- ISR
- IEEH
- Cuota contractual en la fase exploratoria
- Regalía

⁸² A estas obligaciones también la LIH las considera como contraprestaciones dentro de los contratos.

- Bono de firma
- Contraprestación por la aplicación de una tasa al valor contractual de los hidrocarburos (mecanismo de ajuste)

Contrato de utilidad compartida y de producción compartida

- ISR
- IEEH
- Cuota contractual fase exploratoria
- Regalía
- Contraprestación por la aplicación de un porcentaje a la utilidad operativa (mecanismo de ajuste)

Contrato de servicios de exploración y extracción de hidrocarburos

- ISR
- IEEH
- Totalidad de la producción contractual al Estado.

Por otro lado, tenemos la tributación de las asignaciones.

Asignaciones

- ISR
- IEEH
- Contabilidad separada por tipo de región
- Derecho de extracción de hidrocarburos
- Derecho de exploración de hidrocarburos

Y ahora bajo el nuevo régimen Pemex deberá pagar:

- Derecho de exploración de hidrocarburos
- Derecho de extracción de hidrocarburos
- Derecho por utilidad compartida
- Regalías
- IEEH
- ISR
- Dividendo estatal

En el régimen fiscal para Pemex, a pesar de que existe un cambio radical del monopolio fiscal al que estaba sujeto, para algunos autores y en el ámbito petrolero se sigue observando que existe cierta rigidez en los derechos que deberán pagar las EPE, lo que no permite atender las condiciones del mercado.⁸³ En un primer acercamiento al tema, al parecer sigue existiendo un trato diferenciado en el régimen fiscal a Pemex frente a los particulares; es decir, se sigue demandado mayor carga tributaria a esta EPE que a los contratistas privados.

VII. ¿DÓNDE ESTÁN LOS DILEMAS? EN LAS FACULTADES DE LA SHCP EN MATERIA DE HIDROCARBUROS

En el derecho tributario nacional y tradicional uno de los dilemas de este nuevo régimen se inserta en las facultades que por ley se le otorgan a la SHCP, porque si dentro del régimen fiscal de los hidrocarburos consideramos a los contratos, la SHCP adquiere una actuación vital para establecer las condiciones económicas de las licitaciones, así como los términos fiscales de los contratos; además de determinar las bases y reglas sobre el registro de costos, gastos e inversiones de los contratos, así como determinar las bases y reglas sobre la procura de bienes y servicios; verificar el cálculo de las contraprestaciones y notificar la FMPED sobre las posibles irregularidades en el pago de las mismas.⁸⁴ Todas estas atribuciones o facultades las ejercerá a través de lineamientos que desde el punto de vista jurídico no son fuente de obligaciones ni son reglamentos ni reglas de carácter general, lo cual genera incertidumbre jurídica, porque no se sabe en qué nivel de fuentes de las obligaciones estatales se encuentran los lineamientos. Además, se pone en entredicho el principio de reserva de ley tributario, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal.

A continuación ilustraremos varios ejemplos en donde la actuación de la SHCP se da a través de lineamientos o resoluciones, y que por mandato legislativo se opera en esta industria:

A) En los contratos de producción compartida se observa que la utilidad operativa se define en la LIH, y de acuerdo con el artículo 17 se sanciona:

⁸³ Aguilera Gómez, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera...”, *cit.*, p. 128.

⁸⁴ Clavelilla Miller, José y Ortega Olvera, Víctor, *op. cit.*, p. 21.

La Utilidad Operativa se determinará cada Periodo y será el resultado de disminuir del Valor Contractual de los Hidrocarburos los siguientes conceptos:

I. El monto de las Regalías efectivamente pagado por el Contratista en el Periodo, y

II. La Contraprestación correspondiente a la recuperación de costos determinada de conformidad con el artículo 16 de esta Ley.

Sin embargo, en la obtención de la utilidad operativa deja algunos conceptos deducibles al arbitrio de los lineamientos de la SHCP, como los siguientes: a) los costos en que se incurra por servicios de asesoría, excepto aquellos previstos en los lineamientos que emita la Secretaría; b) los gastos relacionados con la capacitación y programas de entrenamiento que no cumplan con los lineamientos que emita la Secretaría; c) los montos registrados como provisiones y reservas de fondos, excepto aquellos para el abandono de las instalaciones conforme se señale en los lineamientos que emita la Secretaría; d) aquellos que no sean estrictamente indispensables para la actividad objeto del contrato; e) los demás que se especifiquen en cada contrato, atendiendo a sus circunstancias o situaciones particulares, y f) los que se establezcan en los lineamientos que para tal efecto emita la Secretaría (artículo 19, LIH).

B) En las bases de licitación, así como en la migración de asignaciones a contratos, la SHCP fijará un porcentaje de recuperación de costos (artículo 3, fracción XII, LIH), así como el mecanismo de ajuste, que es una fórmula que fija la SHCP (artículo 3, fracción X, LIH) en cada contrato a partir de la rentabilidad en cada periodo del contratista. Este mecanismo aumenta las contraprestaciones a favor del Estado mediante la modificación de alguno de los parámetros que determinan las contraprestaciones del contrato. Este mecanismo de ajuste forma parte del *government take*. La ventaja es que este mecanismo de ajuste es transparente, porque se publica en las bases de licitación para la adjudicación del contrato, así como en el contrato mismo (artículo 10, LIH).

C) En los contratos de licencia, el bono a la firma, su monto y las condiciones de pago estarán determinados por la SHCP, y se incluirán en las bases de la licitación (artículo 7o., LIH).

D) En el caso de las regalías (*royalties*), que es un concepto novedoso en nuestro sistema, pero que es de uso común en los regímenes fiscales de

hidrocarburos de otros países, la LIH establece una fórmula para determinar su monto con base en una tasa que se define en el artículo 24 tal como se transcribe:

Artículo 24. Los Contratos preverán Contraprestaciones cada Periodo denominadas Regalías, a favor del Estado Mexicano. El monto de las Regalías se determinará para cada tipo de Hidrocarburo mediante la aplicación de la tasa correspondiente, determinada de conformidad con las fracciones I a III de este artículo, al Valor Contractual del Petróleo, al Valor Contractual del Gas Natural y al Valor Contractual de los Condensados, de acuerdo a lo siguiente...

Para la determinación de las tasas para el cálculo de las Regalías contempladas en este artículo se deberán considerar los efectos de las variaciones en el Índice de Precios al Productor de los Estados Unidos de América o el que lo sustituya. Para ello, la Secretaría se sujetará a los lineamientos que para este propósito emita, los cuales deberán ser publicados en el *Diario Oficial de la Federación*.

E) Además de las atribuciones arriba señaladas, la LIH establece en materia de contratos lo siguiente:

Artículo 37. Los Contratos preverán que el Fondo Mexicano del Petróleo y la Secretaría tendrán, entre otras, las siguientes funciones:

Corresponde a la Secretaría:

I. Determinar las bases y reglas sobre el registro de costos, gastos e inversiones del Contrato, conforme a los lineamientos que emita. Dichas bases y reglas deberán incluirse en el Contrato respectivo;

II. Determinar las bases y reglas sobre la procura de bienes y servicios para las actividades llevadas a cabo al amparo de cada Contrato, conforme a los lineamientos que emita, mismos que deberán tener como objetivo minimizar los costos, gastos e inversiones, privilegiando para ello el uso de mecanismos que garanticen la mayor transparencia y competencia en los procesos de contratación del Contratista. Dichas bases y reglas sobre la procura de bienes y servicios deberán incluirse en el Contrato respectivo;

III. Recibir del Fondo Mexicano del Petróleo la información y documentación relacionada con los costos, gastos e inversiones, así como con la deducción de dichas inversiones, requeridos para la ejecución del Contrato, y llevar un registro de dichos conceptos;

IV. Verificar el correcto pago de las Regalías, Cuotas Contractuales para la Fase Exploratoria y demás Contraprestaciones que, conforme al Contrato, correspondan al Estado y al Contratista;

V. Llevar los registros de información que se requieran para la verificación de las Contraprestaciones establecidas en el Contrato y para realizar las demás funciones a su cargo;

VI. Notificar al Fondo Mexicano del Petróleo sobre las irregularidades que detecte en el pago de las Contraprestaciones, para que proceda conforme se establezca en el Contrato;

VII. Verificar las operaciones y registros contables derivadas del Contrato, incluso mediante la realización de auditorías o visitas a los Contratistas, conforme a los lineamientos que al efecto emita;

VIII. Solicitar a los Contratistas y a terceros la información que requiera para el correcto ejercicio de sus funciones, conforme a lo establecido en el Contrato;

IX. Solicitar al Fondo Mexicano del Petróleo la información adicional que requiera para la ejecución de sus funciones;

X. Coordinarse con la Comisión Nacional de Hidrocarburos para recibir apoyo técnico y solicitar realice visitas de campo o de otro tipo para verificar las actividades e inversiones de los Contratistas, y

XI. Dar aviso al Fondo Mexicano del Petróleo y la Comisión Nacional de Hidrocarburos respecto de las irregularidades que detecte en la ejecución del Contrato a efecto de que se hagan valer los derechos que correspondan al Estado conforme al mismo, o se apliquen las penas o sanciones que se prevean en el Contrato. Lo anterior, sin perjuicio de otras acciones legales, judiciales o penales que resulten aplicables.

Sin embargo, en la actualidad no han existido problemas jurídicos por la aplicación y emisión de los lineamientos de la SCHP. Pero es un tema importante que cambia todo el paradigma del derecho tributario nacional y del régimen fiscal de hidrocarburos mexicano. Además, la percepción del sector petrolero en esta materia es que existe una regulación excesiva por parte la SCHP y que desalienta al inversionista privado.

En resumen, la SHCP tiene amplias facultades para establecer las condiciones económicas y los términos fiscales de los contratos que se publicarán en las licitaciones.⁸⁵

⁸⁵ *Idem.*

VIII. CONCLUSIONES

En resumidas cuentas, después de analizar brevemente la historia sobre la regulación de Pemex, sin temor a errar, podemos decir que no han sido claras las reglas del juego sobre la empresa, y eso ha causado confusión y desconfianza. Con la reforma constitucional a los artículos 26, 27 y 28, de diciembre de 2013, se dio un cambio institucional a Pemex. El principal desafío será que Pemex como EPE realmente participe como una empresa privada y que se le permita generar sus propias utilidades, y un dato interesante es que no deberá consolidar sus ingresos con los demás ingresos del Estado. Pero lo más importante será que la carga impositiva se reduzca poco a poco a Pemex con las migraciones de las asignaciones a los contratos, pues ese será el gran desafío para que con su nueva estructura orgánica y su nuevo régimen fiscal Pemex pueda competir a nivel internacional como una verdadera empresa.

No obstante los cambios que han existido con la reforma en este sector, todavía existe la percepción de que hay un trato diferenciado entre los contratistas privados y Pemex. Pero esto se demostrará con datos empíricos y con el resultado de la aplicación de las asignaciones y contratos.

La amplitud de facultades a la SCHP es un cambio de paradigma en materia tributaria, y todavía no se observa en sede jurisdiccional algún problema constitucional sobre estas atribuciones. La práctica petrolera en México dará las pautas para ir sopesando este tema, que no deja de ser inquietante, porque rompe con el principio de reserva de ley tributaria, y sobre todo con el de la seguridad jurídica del contratista o asignatario.

Quizá la manera de solventar las amplias atribuciones de la SCHP a través de los lineamientos será aplicar transparencia proactiva en todos los ámbitos, y que por tal circunstancia no existe el secreto fiscal en las asignaciones y en los contratos. Además, es importante un manejo eficiente de los recursos provenientes de los hidrocarburos, que deberán transparentarse, al ser administrados por el Fondo Mexicano para la Estabilización y el Desarrollo.

IX. BIBLIOGRAFÍA

- AGUILERA GÓMEZ, Manuel *et al.*, “Consideraciones sobre la reforma de la industria petrolera en México”, *Journal of Economic Literature, Economía UNAM*, vol. 11, núm. 33, 2014.
- BARQUÍN ÁLVAREZ, Manuel, “Control del Ejecutivo y la administración pública federal sobre el sector paraestatal”, *Anuario Jurídico*, VIII-1981.
- CARREÓN RODRÍGUEZ, Víctor G. y GRUNSTEIN DICKTER, Miriam, “Pemex: ¿la no empresa de todos los mexicanos? Por qué Pemex no es una verdadera «empresa pública» y por qué debe serlo”, documento de trabajo núm. 538, México, CIDE, noviembre de 2012.
- CHÁVEZ PRESA, Jorge A., “Algunas reflexiones e ideas sobre el régimen fiscal de los hidrocarburos en México”, ponencia dictada en los *Foros de Debate sobre la Reforma Energética*, México, Senado de la República, 26 de junio de 2008.
- CLAVELILLA MILLER, José, ORTEGA OLVERA, Víctor, “Reforma y nueva estructura del sector de hidrocarburos en México”, cuaderno de investigación, México, Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República, 2015.
- CONTRERAS ÁNGEL, Pedro, “Nuevo régimen fiscal en hidrocarburos”, en GALLARDO, Adrián y MORA, Luz María de la, *Reforma energética: motor de crecimiento económico y bienestar*, vol. I, Porrúa-Fundación Colosio, 2014.
- DI PLINIO, Giampiero, “La administración estatal”, en FRANCO FERRARI, Giuseppe (coord.), *Derecho administrativo italiano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013.
- FRAGA, Gabino, *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1994.
- GOBIERNO DE MÉXICO, *La verdad sobre la expropiación de los bienes de las empresas petroleras*, México, 1940.
- GRUNSTEIN, Miriam, *De la caverna al mercado. Una vuelta al mundo de las negociaciones petroleras*, México, CIDAC, 2010.
- JOHNSTON, Daniel, *International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts*, Oklahoma, PennWell Publishing Company, 1994.
- LAJOUS, Adrián, *La industria petrolera mexicana. Estrategias, gobierno y reformas*, México, Fondo de Cultura Económica, 2014.
- MARTÍNEZ ESCAMILLA, Ramón, *México, Estado capitalista, empresa paraestatal y dirección económica. Cambios, problemas, perspectiva*, México, CEDEN, 1999.

- PUYANA MUTIS, Alicia, *La economía petrolera en un mercado politizado y global. México y Colombia*, México, FLACSO, 2015.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela y SANTOS FLORES, Israel, *Breve historia hacendaria de México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013.
- ROLDÁN XOPA, José, participación en el *Foro de Debates sobre la Reforma Energética* del Senado de la República, en <http://www.pan.senado.gob.mx/imprimeprensa.php?id=55.1174>.
- , “Reforma energética (I) Constitución, mercado y desarrollo”, en *Sapere Laude*, página <https://joseroldanxopa.wordpress.com/2013/12/23/reforma-energetica-i-constitucion-mercado-y-desarrollo>.
- SILVA HERZOG, Jesús, *Historia de la expropiación de las empresas petroleras*, 4a. ed. aumentada, México, Instituto Mexicano de Investigaciones Económicas, 1973.
- ZAVALA CHAVERO, Roberto, “Condiciones económicas sobre los términos fiscales en los contratos que deriven de las migraciones previstas en la reforma energética”, *Puntos Finos*, núm. 235, febrero de 2015.

Páginas consultadas

- <http://www.desarrollofiscal.net/Blog/TabId/1016/ArtMID/3203/ArticleID/76/Empresas-productivas-del-Estado.aspx>.
- <http://www.gob.mx/sener/articulos/ronda-cero-y-migracion-de-contratos-de-pemex>.
- <http://www.gob.mx/cnh/acciones-y-programas/contratos-primera-licitacion-de-la-ronda-1>.
- <http://www.basham.com.mx/es/julio-2016/1415-primera-licitacion-de-la-ronda-2>.
- <http://www.informador.com.mx/economia/2016/665938/6/en-julio-primera-convocatoria-de-ronda-dos.htm>. www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LPM_110814.pdf.

Legislación

- “Ley del Petróleo, publicada el 23 de diciembre de 1901”, *Colección Legislativa Completa de la República Mexicana con todas las disposiciones expedidas para la Federación, el Distrito y los Territorios Federales*, año 1901, continuación de la legislación mexicana de Dublán y Lozano, t. XXXIII, segunda par-

te, México, Talleres Tipográficos de Arturo García Cuabas Sucesores Hermanos, 1907.

Ley del Petróleo y su Reglamento, México, Edición oficial de la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo, Talleres Gráficos de la Nación, 1926.

Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, México, 6 de febrero de 1971.

Ley de Ingresos de Hidrocarburos.

Ley Federal de Derechos.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley del Fondo Mexicano para el Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo.