

**Cualidades ficales de los contratistas en hidrocarburos.
Revisión crítica de su eficacia jurídica**

*Fiscal qualities of contractors in hydrocarbons.
Critical review of its legal effectiveness*

MIRIAM GONZÁLEZ SERRANO
Universidad Nacional Autónoma de México,
Facultad de Derecho, México
mgs-alea@hotmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-9284-5099>

Recibido: 26/09/2022

Aceptado: 14/04/2023

<https://doi.org/10.36105/iut.2023n37.01>

RESUMEN

En la última década México abrió a la participación privada las áreas de exploración y extracción de hidrocarburos antes reservadas para el estado. Para eliminar suspicacias en torno a la protección de los ingresos que dicha apertura produciría, en materia fiscal se incluyeron requisitos para la aceptación de los contratistas. Sin embargo, como se demuestra en esta investigación, los requisitos no solo son deficientes en su estructura, sino que su revisión y sanción se dificulta como consecuencia de un diseño inacabado que incluye la ausencia de facultades

para las autoridades, así como las consecuencias que deberían ocurrir debido a las omisiones detectadas.

Palabras clave: contratos petroleros, residencia fiscal, objeto social, transparencia fiscal, verificación contractual.

ABSTRACT

In the last decade, Mexico opened to private participation the hydrocarbon exploration and extraction areas previously reserved for the state. To eliminate suspicions regarding the protection of the income that said opening would produce, in tax matters they included requirements for the acceptance of contractors. However, as shown in this investigation, the requirements are not only deficient in their structure, but their review and sanction are difficult due to their unfinished design, which includes the absence of powers for the authorities, as well as the consequences that should occur due to omissions detected.

Keywords: oil contracts, tax residency, social object, fiscal transparency, contractual verification.

Planteamiento

En los últimos años se han realizado profundas modificaciones en el orden jurídico mexicano, en particular a partir de la incorporación de las denominadas *reformas estructurales*, entre otras, la correspondiente al sector energético plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 25, párrafos 4, 6 y 8; 27, párrafos 6 y 7; 28, párrafos 4, 6 y 8 y en 21 artículos transitorios.

Esta reforma es una transformación del capítulo económico de la Constitución diseñado a partir de nuevas expectativas¹ en las denominadas áreas estratégicas, entre ellas la relacionada con el sector energético, del cual importa ahora el tema de hidrocarburos y en especial

¹ Se conoce que estas expectativas tuvieron un viraje profundo con la llegada de un nuevo gobierno; sin embargo, el tema del que se ocupa este ensayo no se ve afectado por las recientes decisiones en el tema energético, ya que se enfoca a analizar la normatividad aún vigente y aplicable en materia de contratos petroleros.

las actividades de exploración y extracción que, se dice, también podrán ser realizadas por la Nación mediante contratos con particulares.

En la Ley de Hidrocarburos, reglamentaria de los artículos 25, párrafo cuarto; 27, párrafo séptimo y 28, párrafo cuarto de la Constitución, se establece el procedimiento de licitación de los contratos² para la exploración y extracción de los hidrocarburos y se señalan como autoridades a cargo de dichos procesos a la Secretaría de Energía, Comisión Nacional de Hidrocarburos y Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes quedan a cargo de definir las áreas, establecer los modelos de contratación, los lineamientos técnicos y condiciones económicas relativas a los términos fiscales, entre otros.

En el tema fiscal, el artículo 31 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos precisa algunos requisitos que deben cumplir los contratistas: ser personas morales residentes fiscales en México, tener como objeto exclusivo la exploración y extracción de los hidrocarburos y no tributar en el régimen de grupos previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta. La justificación para incluir estas exigencias deriva del denominado *cercos fiscales*, que busca preservar la base del impuesto sobre la renta libre de disminuciones extrañas a las actividades de exploración y extracción mencionadas.³

En este punto, las preguntas que surgen se refieren a si dichos requisitos fiscales son suficientes o si están debidamente estructurados para cumplir la función esperada de garantizar al Estado la percepción y control de los ingresos derivados de las actividades petroleras.

Estas interrogantes aparecen cuando se observa el tipo de figuras societarias que se utilizaron, preferentemente en la firma de los contratos que se declaran residentes fiscales en México y su uso no genera por sí mismo suspicacias sobre su posible impacto fiscal negativo, pero sí puede producirse con motivo de *planeaciones fiscales agresivas*,⁴ entre

² Conforme al artículo 4, fracción ix de la Ley de Hidrocarburos, un contrato para la exploración y extracción de hidrocarburos es el acto jurídico que suscribe el Estado mexicano, a través de la Comisión Nacional de Hidrocarburos por el que se conviene la exploración y extracción de hidrocarburos en un área contractual y por una duración específica.

³ *Cfr.* Cámara de Diputados, Declaratoria de publicidad de dictámenes de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Energía, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos; se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, y de la Ley de Coordinación Fiscal; y se expide la Ley del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo, *Gaceta Parlamentaria*, año xvii, núm. 4077-E, 2014, p. 71, disponible en: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2014/jul/2014_0728-E.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

⁴ La planeación fiscal agresiva se percibe como un conjunto de actividades o acuerdos entre sujetos, con consecuencias fiscales elusivas o inesperadas en varias jurisdicciones, debido a la ventaja que se toma de los aspectos técnicos de un sistema fiscal o de las diferencias entre dos

otras, por la forma como se clasifiquen fiscalmente esas empresas en el extranjero.

Asimismo, al analizar el objeto exclusivo de las sociedades y confrontarlo con el contenido de los estatutos sociales de los contratistas, se posibilita que realicen actividades no necesarias para el cumplimiento de su objeto exclusivo. Aunado a lo anterior, existe una ausencia de facultades y parámetros para verificar la exclusividad del mencionado objeto e incluso, no existen consecuencias jurídicas cuando se incumplen las citadas exigencias. En consecuencia, se podría afirmar que las normas que se refieren a las cualidades fiscales de los contratistas son disposiciones jurídicas inoperantes e ineficaces,⁵ porque además de que no se verifican los requisitos antedichos, tampoco existe algún tipo de consecuencia en caso de su inobservancia.

Por lo tanto, la hipótesis que se sostiene es que la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos establece requisitos fiscales a cargo de los contratistas que buscan ser mecanismos de control, vigilancia y garantía de ingresos para el Estado; sin embargo, estos requisitos no están completa ni debidamente diseñados de forma que puedan cumplir sus objetivos de salvaguardia para los intereses del país, lo cual revela la necesidad de mejorar la regulación sobre la materia.

Las siguientes líneas buscan la respuesta a las interrogantes formuladas y, de confirmar la hipótesis sugerida, se señalan algunas ideas que puedan auxiliar en la conformación de verdaderos mecanismos de control de los ingresos del Estado.

El análisis se llevará a cabo a partir de la revisión de las escrituras constitutivas de los contratistas y de los contratos firmados con las autoridades mexicanas y con las empresas petroleras; asimismo, se revisarán

o más sistemas con el propósito de reducir la obligación fiscal. Cfr. Abal, Alejandra, *La planificación fiscal agresiva de las multinacionales europeas en el impuesto sobre sociedades*, España, Universidad Pontificia Comillas, 2014, pp. 9-11, disponible en: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/831/TFG000825.pdf?sequence=1> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023). European Commission, *Aggressive tax planning indicators. Final Report*, 2017, p. 23, disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Glossary of tax terms*, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryof-taxterms.html> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

⁵ En la clasificación de las normas prescriptivas, es decir, las que imponen deberes de conducta, se afirma que el deber jurídico sólo será en la medida en que exista una norma que impute una sanción al incumplimiento de ese deber jurídico. En otro sentido, este tipo de normas se dice que carecen de eficacia ya que el estado no tiene capacidad para ejecutar sus sanciones o pueden ser inoperantes derivado de la falta de desarrollo posterior. Cfr. Bonifaz, Leticia, *El problema de la eficacia en el derecho*, México, Porrúa, 1999, p. 182; Huerta, Carla, *Conflictos normativos*, UNAM-IIIJ, 2003, p. 38 y Bejarano, Manuel, *Obligaciones civiles*, México, Oxford, 1999, p. 298.

las facultades de las autoridades en la materia, para comprender si tienen la capacidad para resolver los cuestionamientos que se presentan.

Régimen fiscal de los hidrocarburos

Una forma de acercarse al régimen fiscal de las actividades petroleras es a partir de los sujetos autorizados para realizarlas. Estos sujetos son las empresas productivas del Estado y los contratistas.

Las empresas productivas⁶ son empresas propiedad del Estado y su objeto es la creación de valor económico e incremento de los ingresos de la nación con sentido de equidad y responsabilidad social y ambiental, con autonomía presupuestal, técnica y de gestión;⁷ participan en la exploración y extracción de hidrocarburos a través de asignaciones que les otorga la Secretaría de Energía respecto de un área definida y por tiempo determinado. Actualmente, la empresa que reúne estas características es Pemex Exploración y Producción.

Los contratistas son los sujetos que, en forma individual, en asociación en participación o en consorcio, firman un contrato de exploración o de exploración y extracción de hidrocarburos con la Comisión Nacional de Hidrocarburos en el marco de las licitaciones realizadas a partir de la reforma energética de 2013.

Asignatarios y contratistas tendrán a su cargo una serie de obligaciones fiscales y contractuales que permitirán al estado captar recursos de las actividades petroleras; además del impuesto sobre la renta y al valor agregado, tendrán la obligación de realizar determinados pagos en función de la explotación exclusiva que se les concede.

La característica general del régimen fiscal de los asignatarios es que sus obligaciones forman parte de las contribuciones definidas en el Código Fiscal de la Federación como créditos fiscales: los derechos, derivados del uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación y los impuestos por actualizar la situación jurídica prevista en las leyes de la materia. En adición, deben pagar un dividendo estatal anual, calculado en función de la situación financiera de la empresa.

Para los contratistas se prevé una carga económica en función de cada modalidad contractual (licencia, utilidad o producción compartida);

⁶ Por ministerio de ley, Petróleos Mexicanos y sus entonces organismos subsidiarios se transformaron en empresas **productivas** del Estado, conservando su personalidad jurídica, así como la titularidad de sus bienes, derechos y obligaciones, excepto los señalados en la Ley de Hidrocarburos. *Cfr.*: Ley de Petróleos Mexicanos, art. 2 y art. 3 trans.

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo vigésimo transitorio de la reforma del 20 de diciembre de 2013.

estas obligaciones, llamadas *contraprestaciones*, no son contribuciones y aparecen en el contexto de los *términos fiscales relacionado con las condiciones económicas de los contratos*, no referidos a disposiciones ni a cargas tributarias, sino a las condiciones de cada contrato asociadas a la captura de la renta petrolera.⁸ Es, a estos contratistas, a quienes se les requiere una serie de cualidades fiscales que deben cumplir para poder ser titulares de un contrato petrolero mexicano, como se verá a continuación en la Tabla 1.

TABLA 1: Obligaciones fiscales de los asignatarios y contratistas

	Asignatario	Contratista
Determinado por la SHCP para cada contrato y se incluirá en las bases de licitación contractual.	***	Bono a la firma
Pago mensual en función de la parte del área que no se encuentre en la fase de producción.	Derecho de exploración de hidrocarburos	Cuota contractual para la fase exploratoria
Pagos mensuales por la extracción de crudo, gas y condensados, conforme al valor de extracción por tipo de hidrocarburo y a partir de tasas variables determinadas en función de su precio.	Derecho de extracción de hidrocarburos	Regalías
Cantidad adicional pactada en los contratos. Licencia: aplicación de una tasa al valor contractual de los hidrocarburos. Contratos de utilidad/producción compartida: aplicación de un porcentaje a la utilidad operativa.	***	Contraprestación o regalía adicional
Pago anual, aplicando una tasa al valor de los hidrocarburos menos las deducciones permitidas.	Derecho por la utilidad compartida	***
En función de la situación financiera de la EPE, planes, opciones y perspectivas de inversión y financiamiento.	Dividendo estatal	***
Pago mensual en función del tamaño del área, según se encuentre en fase de exploración o extracción.	Impuesto a la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos	***

Fuente: elaboración propia a partir de los artículos 2, 6, 7, 11, 12, 23, 24, 33, 39, 44, 45 y 54 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y 97 de la Ley de Petróleos Mexicanos.

⁸ Cfr. Cámara de Diputados, *op. cit.*, pp. 24, 54-55.

Cuestión previa. Nacionalidad de los contratistas

Describe Isabelle Rousseau⁹ la estrategia de Weetman Dickinson Pearson, propietario de la otrora famosa compañía El Águila, constituida conforme a las disposiciones de comercio mexicano y quien, a partir de 1909, decide dar una *imagen nacional* a su empresa, agregando la denominación *mexicana* para convertirla en la Compañía Mexicana de Petróleo El Águila, con la pretendida intención de distinguirla de otras compañías extranjeras.¹⁰

Muy cerca estaba la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en la que se estableció la propiedad originaria de la nación respecto de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional; el dominio directo de, entre otros, el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; así como la posibilidad de realizar concesiones a particulares, sociedades civiles o comerciales constituidas conforme a las leyes mexicanas, con la condición de establecer trabajos regulares para su explotación.

Sin embargo, como la historia lo ilustra,¹¹ el cambio en la denominación de una empresa o el imperativo constitucional relativo a la entrega de concesiones a particulares o sociedades civiles o comerciales constituidas conforme a las leyes mexicanas no condujo a los resultados que entonces se esperaban.

A más de un siglo de aquellos acontecimientos, el texto del actual artículo 27 de la Constitución no hace referencia alguna a la nacionalidad

⁹ Cfr. Rousseau, Isabelle, *Tribulaciones de dos empresas petroleras estatales 1900-2014 (Trayectorias comparadas de Pemex y PdVSA)*, México, El Colegio de México, 2017, pp. 57-58.

¹⁰ Pronto sería seguida su iniciativa, ya que para 1936 diversas compañías habían agregado a su denominación alguna palabra, si no nacionalista, si indicativa —al menos— del lugar en el que se encontraban, por ejemplo, la *Huasteca Petroleum Company*; *California Standard Oil Co. de México*; *Richmond Petroleum Company of México, S.A*; *Mexican Sinclair Petroleum Corporation*; *Consolidated Oil Companies of México, S.A*; *Mexican Gulf Petroleum Company*, entre otras. Cfr. *Petróleos Mexicanos, El Petróleo de México I*, ed. conmemorativa, México, Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, 1988, p. 282.

¹¹ No obstante que las empresas adicionaban a su denominación un vocablo para identificarlas con el país y no como *compañías extranjeras*, no lograron permear en el inconsciente propio y colectivo como empresas mexicanas. Asimismo, el establecimiento en la Constitución de la obligatoriedad de la nacionalidad de las sociedades, tampoco fue suficiente para que los empresarios extranjeros se consideraran como nacionales mexicanos, solicitando el apoyo de sus gobiernos cuando fue requerido. Cfr. Becerra, Manuel, “La expropiación petrolera de 1938 y el derecho internacional”, *México 1938-1988, a cincuenta años de la expropiación petrolera*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho, 1990, pp. 93 y 98.

de los sujetos que pueden llevar a cabo las actividades de exploración y extracción de los hidrocarburos, sólo refiere que estas actividades podrán realizarse a través de asignaciones y contratos, con empresas productivas del Estado o con particulares. Sin embargo, del artículo 4, fracción xxv de la Ley de Hidrocarburos en relación con los artículos 3, primer párrafo y 31 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se concluye que los sujetos que pueden realizar las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos deben ser sociedades mercantiles constituidas de conformidad con la legislación mexicana,¹² lo cual origina su nacionalidad mexicana y su naturaleza formal de comerciantes.¹³

Cerco fiscal (ring fencing)

Los contratos para realizar las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos sólo podrán formalizarse con empresas productivas del Estado¹⁴ o con sociedades mercantiles constituidas de conformidad con la legislación mexicana, estas últimas deberán:

- Ser residentes para efectos fiscales en México.
- Tener por objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos.
- No tributar en el régimen fiscal opcional para grupos de sociedades a que se refiere el Capítulo vi del Título Segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En un primer momento, la iniciativa de Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos establecía la prohibición de tributar en el régimen fiscal opcional para grupos de sociedades y no permitía que los contratistas pudieran ser titulares de más de un contrato; se dijo entonces, que tales limitaciones obedecían al denominado *cerco fiscal*, conforme al cual se buscaba delimitar los resultados por cada contrato, en inver-

¹² En la iniciativa de la Ley de Hidrocarburos sólo se menciona que los contratos podrán celebrarse con Petróleos Mexicanos, con cualquier otra empresa productiva del Estado y con cualquier persona moral “siempre que sean sociedades mercantiles constituidas de conformidad con la legislación mexicana”, pero no se explica el porqué de dicho requisito. Cfr. Ejecutivo Federal, *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley de Hidrocarburos y se reforman diversas disposiciones de la Ley de Inversión Extranjera; Ley Minera y Ley de Asociaciones Público-Privadas*, 2014, p. 16, disponible en: http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/62/2/2014-04-30-1/assets/documentos/Ley_de_Hidrocarburos.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

¹³ Ley de Nacionalidad, art. 8 y Código de Comercio, art. 3, frac. ii.

¹⁴ Al ser empresas de propiedad estatal, no serán motivo de este documento, debido a que por su propia naturaleza se entienden nacionales y residentes fiscales en México.

siones, gastos e ingresos, para determinar de forma precisa la rentabilidad de cada área y evitar la consolidación de pérdidas que erosionen la base impositiva.¹⁵

El *cercos fiscal* o *ring fencing* es una limitación en la tributación de las empresas petroleras a quienes les aplica el mismo sistema de tributación de renta que al resto de los contribuyentes, salvo que se hace en función de un proyecto o área específica o mediante la separación de las actividades, para evitar que los ingresos sean reducidos por gastos no realizados para la producción en dichas áreas o por pérdidas no derivadas de la operación propia, evitando incluso la manipulación de los niveles de endeudamiento de una empresa. En síntesis, esta limitación implica que el ingreso derivado de un proyecto, contrato o área no puede ser disminuido o compensado con las pérdidas producidas en otro proyecto, contrato o área.¹⁶

Más adelante, se reflexionó sobre el mencionado *cercos fiscal*, considerando que "...no se debe limitar de manera desmedida las formas organizativas de los participantes...",¹⁷ para no impedir el desarrollo de la industria petrolera nacional. Con esa premisa, se estableció que los contratistas pueden participar en forma individual, en consorcio o mediante la asociación en participación y se admite que pueden ser titulares de más de un contrato para reducir su exposición al riesgo exploratorio y comercial.¹⁸

Entonces también se agregaron como condicionantes a los contratistas el deber ser residentes fiscales en México y el tener por objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos, a la par de la prohibición de tributar en el régimen opcional para grupos de sociedades; por lo que, se puede concluir que todas estas son disposiciones que se insertan dentro de la lógica del *cercos fiscal* y la conveniencia de

¹⁵ Cfr. Ejecutivo Federal, Iniciativa del titular del Ejecutivo Federal, por el que expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, y se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y de la Ley de Coordinación Fiscal, *Gaceta Parlamentaria*, año xvii, núm. 4012-A, anexo A, 2014, p. 9, disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2014/abr/20140430-A.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

¹⁶ Cfr. Tordo, Silvana, *Fiscal systems for hydrocarbons. Design issues*, USA, The World Bank, 2007, Working Paper no. 123, p. 38; Sunley, Emil M. et al., *Revenue from the oil and gas sector: Issues and country experience*, Post-conference draft, 2002, p. 5, disponible en: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/SunleyPaper.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023) y Ripley, Peter, "The UK oil and gas taxation regime: A "smash and grab" approach?", 2011, p. 119, disponible en: <https://www.abdn.ac.uk/law/documents/TheOilandGasTaxationRegime.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

¹⁷ Cfr. Cámara de Diputados, *op. cit.*, p. 68.

¹⁸ *Ibidem*, p. 71.

contar con sociedades residentes en el país para facilitar su vigilancia para el debido pago de impuestos.

En ese contexto, el *cercos fiscal*, determinado en función del impuesto sobre la renta y las actividades objeto de los contratos petroleros, conduce al análisis de los requisitos fiscales con los cuales se pretende garantizar dicho *cercos* a fin de establecer si los mismos son suficientes y adecuados para tales fines.

Residencia fiscal

En materia impositiva existen diversos criterios que legitiman a los países su derecho para recaudar tributos y obligar a su pago; estos criterios se basan en el reconocimiento de una *cierta conexión* entre un estado y los sujetos que puede surgir a partir de la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o la residencia de los particulares.

De entre estos criterios, México adopta el parámetro de *residencia* como el criterio subjetivo o personal de vinculación para establecer y exigir de los particulares el pago de contribuciones; así, el artículo 31, fracción IV constitucional, indica que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que *residan*, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La residencia, a diferencia de la nacionalidad y del domicilio, se verifica a través de varios criterios de índole material como pueden ser, el lugar en donde se lleva a cabo la gestión de la empresa, el lugar en el que se desarrolla la actividad económica, en el que se encuentra el mayor valor de la entidad, el lugar en que se lleva a cabo el control y dirección central de la empresa, entre otros.¹⁹

Acorde con dicho criterio, en el artículo 9, fracción II del Código Fiscal de la Federación se dice que una persona moral es *residente fiscal* en el país, si en éste ha establecido la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva²⁰ y, en el artículo 6 del reglamento del código citado, se señala que estas condiciones son cumplidas "... cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o

¹⁹ Cfr. Bernaldes, Roberto, "La doble residencia en los tratados fiscales para evitar la doble imposición, ¿es correcta la última modificación en la materia incluida en los comentarios al modelo de convenio OCDE?", en Enriquez, José (coord.), *Derecho Fiscal Internacional*, México, Porrúa-ITAM, 2011, p. 93.

²⁰ Hasta 2016, en el art. 9 del Código Fiscal de la Federación se decía que la residencia fiscal de las personas morales también se podía determinar conforme a la nacionalidad derivada de su constitución de conformidad con las leyes mexicanas.

las personas que tomen o *ejecuten* las decisiones de control, dirección, *operación* o administración de la persona moral y de las *actividades* que ella realiza.” Es decir, es residente fiscal en México, la persona moral que haya establecido en el país su administración principal o sede de dirección efectiva, en tanto en territorio nacional se encuentre el lugar donde las personas lleven a cabo los actos indicados en el mencionado reglamento.

La sede de dirección efectiva es un concepto que surge en los documentos internacionales, específicamente en el artículo 4, tercer párrafo del Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos para 2014, en el cual se mencionaba a la sede de dirección efectiva (*place of effective management*), como el indicador para atribuir la residencia fiscal en caso de controversia. Para dicho modelo, esta sede es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de actividades empresariales o profesionales de la entidad y, para su determinación, se aconsejaba considerar todos los hechos y circunstancias pertinentes,²¹ debido a que puede existir más de una sede de gestión, pero sólo una sede de dirección efectiva.

Sin embargo, la definición mexicana va más allá de la dirección efectiva que se centra en el concepto de *decisión*, ya que el reglamento citado, incluye que esta sede también puede ser un lugar en el que se *ejecuten* las decisiones de operación y de las actividades que realiza la sociedad. Es decir, bajo las condiciones nacionales, un lugar de trabajo o un centro operativo podría ser la *sede de dirección efectiva* de una sociedad por encontrarse en dicho lugar las personas que ejecutan las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona

²¹ Entre otros, el modelo en comento menciona: dónde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo de administración u órgano similar, desde donde se realizan habitualmente las funciones de los consejeros y altos ejecutivos, en donde se realiza la alta gestión cotidiana, lugar en que está situada la oficina central, lugar en el que se encuentran sus archivos contables, etc. Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, Francia, OECD Publishing, p. 91.

Para la versión de 2017, el modelo precisa que cuando una entidad pueda ser residente de dos estados, éstos resolverán mediante acuerdo de qué país debe ser considerado residente el sujeto en cuestión, para lo cual habrán de tomar en cuenta la sede de dirección efectiva, el lugar en donde se haya constituido u otros hechos relevantes. Es decir, con el crecimiento de la economía digital, los criterios que tienen como presupuesto una presencia (personal u objetiva) no alcanzan a cubrir la realidad de operación de muchas empresas, por lo cual incluso el criterio de *sede de dirección efectiva* se está desplazando para considerar otros elementos para la configuración de la residencia fiscal de una persona moral. Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Francia, OECD Publishing, p. 30.

moral y de sus actividades con independencia del lugar en que se hayan tomado esas decisiones.

Es criticable que la legislación nacional haya tomado como concepto de residencia fiscal el criterio de desempate señalado en los documentos internacionales y, más aún, que en disposiciones administrativas secundarias se haya incluido el lugar de ubicación de las personas que no sólo tomen decisiones, sino que las ejecuten, ya que con esto no solo se aleja de la esencia de una sede de dirección efectiva, sino que tampoco se acerca a la realidad de las empresas en la actualidad y sí podría, sin embargo, colisionar con el concepto de establecimiento permanente.²²

La relevancia de contar con una definición de residencia clara y objetiva, radica en que, a partir de dicho concepto, las leyes fiscales establecen diversos efectos, derechos y obligaciones para quien se considere residente en un país; el más importante en México es que los residentes se ven compelidos a pagar el impuesto sobre la renta bajo el principio de renta mundial; es decir, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la fuente de origen y, no menos significativo, el hecho contrario cuando una persona deja de ser residente fiscal en México, se considera liquidada y enajenados todos sus activos a partir de lo cual deberá pagarse un *exit tax* o impuesto de salida.²³

Objeto exclusivo: exploración y extracción de hidrocarburos

Otro de los requisitos que deben cumplir los contratistas, es tener como objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos.

²² Este es un criterio que debe revisarse, porque con el avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones se hace evidente que una persona con las funciones descritas puede estar en cualquier parte del mundo al momento de tomar y/o ejecutar las decisiones descritas. Aunado a lo anterior, la presencia de una persona o personas puede ser indicativa de un establecimiento permanente.

²³ A juicio de Bitar y Rodríguez, si bien se comprende que este impuesto de salida (contenido en el artículo 12, segundo párrafo de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos) haya surgido motivado por la presunción de que las modificaciones en la residencia fiscal de las personas morales buscan evadir el pago del impuesto sobre la renta, transfiriendo la fuente de riqueza a otros países, lo cierto es que puede resultar violatorio de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, porque se impone un gravamen sobre hechos que no son manifestaciones de riqueza y porque se coloca a un contribuyente activo en igualdad de circunstancias a una empresa que sí se encuentra en los supuestos de liquidación societaria, sin darle además una posibilidad de demostrar que su conducta no es evasora o ilícita. *Cfr.* Bitar, Elías y Rodríguez, Abril, "Migración de residencia", en Pérez, Arturo (coord.), *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, México, Themis-IFA, 2011, pp. 244 y 256.

El término *objeto*, es ambiguo;²⁴ sin embargo, al ser una característica atribuible a una persona moral constituida en el país, se puede suponer que la mención se refiere al objeto social, aquél que se hace constar en las escrituras constitutivas de una sociedad²⁵ y que la doctrina identifica como la actividad económica de la sociedad, conformada por el conjunto de actos necesarios para cumplir dicho objeto social el cual ayuda además a determinar el interés social, delimita la competencia de los órganos sociales, las facultades de representación y define la esfera de actividades en las que se invertirá el patrimonio social.²⁶

Este objeto, conforme a la legislación de la materia, debe ser *exclusivo* en las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos. En términos del artículo 4, fracciones xiv y xv de la Ley de Hidrocarburos, la exploración es, en síntesis, el conjunto de actividades encaminadas a la identificación, descubrimiento y evaluación de hidrocarburos en el subsuelo; mientras que la extracción es un conjunto de actividades destinadas a la producción de hidrocarburos, incluyendo la construcción,

²⁴ En el Diccionario de la Real Academia Española se encuentra como “1. Todo lo que puede ser materia de conocimiento o sensibilidad de parte del sujeto, incluso este mismo. 2. Aquello que sirve de materia o asunto al ejercicio de las facultades mentales. 3. Término o fin de los actos de las potencias. 4. Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación. 5. Materia o asunto de que se ocupa una ciencia o estudio. 6. Cosa”.

²⁵ Ley General de Sociedades Mercantiles, art. 6, frac. II.

²⁶ Óscar Vázquez distingue al objeto de la sociedad de su finalidad, siendo esta última la intención o fin que se pretende lograr con la ejecución de los actos propios del objeto. Sin embargo, Roberto L. Mantilla lo identifica con la finalidad social, al señalar que en los proyectos de Código Civil se empleaba la expresión *fin o finalidad social* en vez de *objeto social*. Cfr. Vázquez, Óscar, *Asambleas, fusión, liquidación y escisión de sociedades mercantiles*, México, Porrúa, 2006, p. 23; Mantilla, Roberto M., *Derecho mercantil*, México, Porrúa, 2002, pp. 234-235 y Ferrero, Alfredo, “La función e importancia del objeto social en las sociedades mercantiles”, *Ius et Veritas*, Perú, núm. 13, 1996, p. 164 y 166, disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusveritas/article/download/1567/16017> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

Se resalta que la opinión de Roberto Mantilla se sitúa en el análisis de los elementos de los contratos, en los que se dice que su objeto es la cosa que el obligado debe dar o el hecho que el obligado debe hacer o no hacer, en tanto que el motivo o fin es el determinante de la voluntad de los que contratan y que no debe ser contrario a las leyes de orden público ni a las buenas costumbres (Código Civil Federal, artículos 1824 y 1831). Sin embargo, conviene citarlo como muestra de la ambigüedad anotada al inicio de este apartado.

Para Alfredo Ferrero, la exigencia de un objeto social exclusivo se ha justificado en la doctrina por razones de política económica, social o general, en virtud de los cuales se quiere incentivar alguna actividad o bien existen controles rígidos sobre ciertas actividades consideradas fundamentales o con exigencias técnicas particulares, o cuando se ha otorgado algún tipo de beneficio o concedido explotaciones de servicio público o monopolios y, en tales casos, se busca que no existan desviaciones en la actividad de la sociedad.

localización, operación, uso, abandono y desmantelamiento de instalaciones para la producción.²⁷

En el contexto descrito, se considera que la exigencia del objeto exclusivo relacionada con el *cercos fiscal* expresa la intención de que el contratista no realice actividades o actos que afecten las operaciones e ingresos propios de las actividades exclusivas, en detrimento de la base gravable correspondiente.

No tributar en el régimen fiscal opcional para grupos de sociedades

Es natural de las sociedades mercantiles obtener ventajas comerciales y administrativas que se incrementan al organizarse en función de actividades específicas que sirvan al propósito económico perseguido. Así, es común hablar de asociaciones, grupos, *holding*, etc., que dan la idea de una organización de sociedades, con una finalidad común. Ante esta realidad, en México se han regulado diversas formas para que los grupos societarios tributen como una *unidad económica*, como el diferimiento del pago del impuesto, entre otras ventajas.²⁸

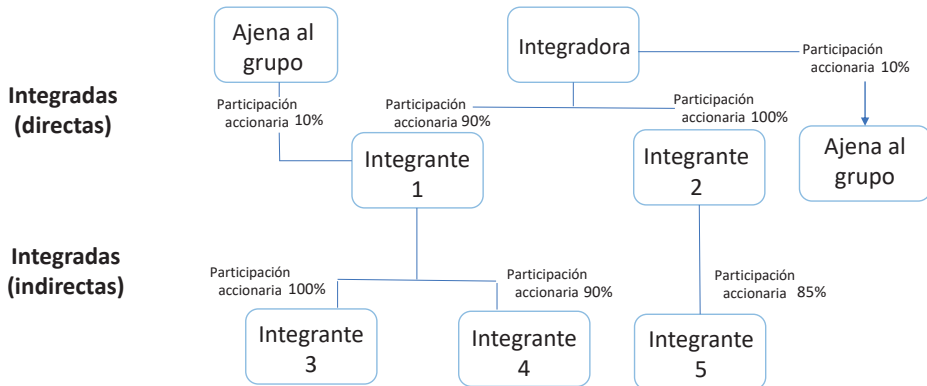
Actualmente, en México se permite la tributación de un conjunto de sociedades a través de un régimen potestativo. Este régimen opcional para grupos de sociedades se regula en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta e involucra dos tipos de sujetos:

- Sociedad integradora: residente en México, propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra(s) sociedad(es) integradas, incluso cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades integradas. En ningún caso sus propias acciones con derecho a voto podrán ser propiedad de otra(s) sociedad(es) en más del 80%.
- Sociedades integradas: aquéllas en las cuales más del 80% de sus acciones con derecho a voto son propiedad, directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora como se puede observar en la Imagen 1.

²⁷ La Comisión Nacional de Hidrocarburos ha señalado que los contratistas deben tener dicho objeto exclusivo, sin menoscabo de poder realizar las actividades necesarias para cumplirlo, incluyendo actos de comercio. Cfr: Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Bases de licitación CNH-R01-L03/2015*, p. 68, disponible en: http://rondasmexico.gob.mx/wp-content/uploads/2015/12/R01L03_Bases-Licitacion_20151120.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

²⁸ Cfr. Hernández, José Alfredo, *Consolidación fiscal. Impuesto sobre la renta diferido*, México, Themis, 2010, pp. 3-5.

IMAGEN 1: Régimen opcional para grupos de sociedades



Fuente: elaboración propia a partir de los artículos 59, 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al obtener una autorización para ser consideradas dentro de esta opción de tributación, las sociedades podrán diferir el impuesto por cada integrante, considerando la proporción en que la integradora participe en su capital y hasta por tres ejercicios fiscales. Es decir, la ley les permite llevar a cabo un procedimiento²⁹ a través del cual no enteran al fisco la cantidad debida como resultado del cálculo individual del impuesto anual, sino una proporción en función de las tenencias accionarias y otros datos a considerar, entre los que destacan las pérdidas de cada sociedad.

En ese contexto, el requisito o prohibición a que se refiere la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, consistente en no tributar en el régimen fiscal opcional para grupos de sociedades, implica que los contratistas no podrán calcular el impuesto sobre la renta en conjunto con el grupo de empresas al que pertenezcan, principalmente para evitar la aplicación de pérdidas fiscales de otras sociedades que impacte en su tributación específica.

Problemas en la configuración, verificación y sanción de los requisitos fiscales

Los contratistas pueden participar en las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos en forma individual, en consorcio o en

²⁹ El procedimiento de cálculo, pago y diferimiento del impuesto sobre la renta se detalla en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, desarrollarlo rebasa los objetivos de este análisis.

asociación en participación, sin limitación del tipo de sociedad mercantil que puede ser utilizado en su constitución. En consecuencia, en las bases de licitación³⁰ no se condiciona la organización de los contratistas y, al referirse a sus cualidades, sólo reiteran los requisitos fiscales establecidos en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y se adiciona: a) la posibilidad de que los licitantes individual o agrupado o alguno de sus miembros, constituyan una sociedad con propósito específico para la celebración del contrato, quedando aquéllos como obligados solidarios y como parte de la nueva sociedad respecto de la cual deberá mantener *el control* y, b) la opción para que el licitante agrupado pueda constituirse en una nueva sociedad para dar cumplimiento a las obligaciones previstas en el convenio privado de propuesta conjunta, siempre y cuando en la nueva sociedad se mantengan las responsabilidades de dicho convenio.

La libertad configurativa anterior se advierte en los distintos tipos de sociedades mercantiles, como se muestra en la Tabla 2, que los licitantes han adoptado a la firma de los contratos; preferentemente son sociedades anónimas, sociedades anónimas promotoras de inversión y sociedades de responsabilidad limitada.

TABLA 2: Tipos de sociedades participantes en los contratos petroleros

Licitación	Contrato	Objeto	Tipo de sociedades firmantes
Sociedades de Responsabilidad Limitada de Capital Variable (S. de R.L. de C.V.)			
R1-L2 (E-PC-AS)	Producción compartida	Extracción	S. de R.L. de C.V.
R1-L3 (E-L-ZT)	Licencia	Extracción	S. de R.L. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V.
R3L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A.P.I. de C.V.

³⁰ La cita corresponde a las bases de licitación de la Ronda 1, tercera convocatoria; no obstante, son disposiciones reiteradas en las siguientes convocatorias. *Cfr.* Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Bases de licitación CNH-R01-L03/2015...*, *op. cit.*, pp. 52, 68-69.

R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A.P.I. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A.P.I. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - EPE
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - EPE
R1-L2 (E-PC-AS)	Producción compartida	Extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L3 (EE-L-ZT)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L3 (EE-L-ZT)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V.
R1-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V. S.A. de C.V.
R1-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V. S.A. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V. S.A. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V. S.A.P.I. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V. EPE
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S. de R.L. de C.V. EPE
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V. - EPE
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V. - EPE

R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V. - S.A. de C.V. S.A. de C.V.
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V.- S. de R.L. de C.V. S.A. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S. de R.L. de C.V.- S. de R.L. de C.V. S.A. de C.V. - S.A. de C.V.
Empresa Productiva del Estado (EPE)			
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	EPE
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	EPE
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	EPE
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	EPE - S.A. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	EPE - S.A. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	EPE - S.A. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	EPE - S.A. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	EPE - S.A. de C.V.
Sociedades Anónimas Promotoras de Inversión de Capital Variable (S.A.P.I. de C.V.)			
R1-L3 (E-L-ZT)	Licencia	Extracción(a)	S.A.P.I. de C.V.
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S.A.P.I. de C.V.
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S.A.P.I. de C.V.
R2-L2 (EE-L-ZT)	Licencia	Exploración y extracción(b)	S.A.P.I. de C.V.
R2-L3 (EE-L-ZT)	Licencia	Exploración y extracción(c)	S.A.P.I. de C.V.
Sociedades Anónimas de Capital Variable (S.A. de C.V.)			
R1-L3 (E-L-ZT)	Licencia	Extracción(d)	S.A. de C.V.
R2-L2 (EE-L-ZT)	Licencia	Exploración y extracción	S.A. de C.V.

R2-L3 (EE-L-ZT)	Licencia	Exploración y extracción(e)	S.A. de C.V.
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción(f)	S.A. de C.V.
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción(g)	S.A. de C.V.
R1-L2 (E-PC-AS)	Producción compartida	Extracción	S.A. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S.A. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S.A. de C.V. - S.A. de C.V.
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción(h)	S.A. de C.V. - S.A. de C.V.
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S.A. de C.V. (3 empresas)
R1-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S.A. de C.V. (3 empresas)
R2-L4 (EE-L-AP)	Licencia	Exploración y extracción	S.A. de C.V. (3 empresas)
R3-L1 (EE-PC-AS)	Producción compartida	Exploración y extracción	S.A. de C.V. (3 empresas)

Fuente: elaboración propia a partir de los contratos localizados en <https://www.gob.mx/> y <http://www.cnh.gob.mx/contratos/pdf/contratos>. Para esta tabla se consideró la razón social de las empresas firmantes originales.

Las claves de la columna *Licitación*, significan: R1 a R3 (Ronda 1 a Ronda 3); L1 a L4 (Licitación 1 a Licitación 4); E (extracción); EE (exploración y producción); L (licencia); PC (producción compartida); ZT (zona terrestre); AS (aguas someras) y AP (aguas profundas).

Para abreviar la información, se menciona en una línea el tipo de contrato y características que se replican, de las siguientes licitaciones: (a) Para la clave R1-L3-E-L-ZT, se contaron 13 contratos firmados por S.A.P.I. de manera individual. (b) Para la clave R2-L2-EE-L-ZT, se contaron 6 contratos firmados por S.A.P.I. de manera individual. (c) Para la clave R2-L3-EE-L-ZT, se contaron 6 contratos firmados por S.A.P.I. de manera individual. (d) Para la clave R1-L3-E-L-ZT, se contaron 11 contratos firmados por S.A.P.I. de manera individual. (e) Para la clave R2-L3-EE-L-ZT, se contaron 6 contratos firmados por S.A. de C.V. de manera individual. (f) Para la clave R2-L4-EE-L-AP, se contaron 6 contratos firmados por S.A. de C.V. de manera individual. (g) Para la clave R3-L1-EE-PC-AS, se contaron 5 contratos firmados por S.A. de C.V. de manera individual. (h) Para la clave R2-L4-EE-L-AP, se contaron 5 contratos firmados por dos S.A. de C.V.

La *sociedad anónima* es una sociedad compuesta al menos de dos socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones,³¹ con un capital social dividido en acciones representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y derechos de socio, con igual valor e iguales derechos derivados de las mismas.

La *sociedad anónima promotora de inversión* es una modalidad de la sociedad anónima regulada en la Ley del Mercado de Valores; su capital social se divide en acciones que pueden ser de distinto tipo según confieran o nieguen derechos de voto; otorguen derechos sociales no económicos distintos al derecho de voto o sólo este derecho; limiten o amplíen el reparto de utilidades u otros derechos económicos especiales o confieran el derecho de veto o requieran voto favorable de uno o más accionistas; no está sujeta a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, salvo que esté inscrita en el Registro Nacional de Valores, ni está obligada a publicar sus estados financieros como sí lo está una sociedad anónima.³² Este tipo de sociedades se utiliza para promover a las pequeñas y medianas empresas, ya que ayuda a la captación del denominado capital de riesgo necesario para compañías que están empezando a operar, sin sujetarlas a un esquema estricto de pagos, ni a la estructura rígida de una sociedad anónima, particularmente por lo que se refiere a los derechos de permanencia de los accionistas y esquemas de salida de inversiones.³³

³¹ No obstante, en los últimos años en México está cobrando fuerza la doctrina denominada *levantamiento del velo corporativo*, a partir de la cual se puede prescindir o desestimar la ficción de la personalidad jurídica societaria, cuando a través de ésta se realizan actos de fraude en perjuicio de acreedores o incumplimiento de obligaciones. Cfr. Tesis aisladas I.5o.C.62 C (10a) y I.5o.C.72 C (10a), *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, décima época, libro xxiii, 2013, pp. 1733 y 1750.

En materia fiscal, además están ampliándose los supuestos de responsabilidad solidaria entre socios, integrantes, accionistas y representantes que, sin desconocer las cualidades mercantiles de las sociedades y sus constituyentes, implican la salvaguardia de los intereses del fisco al transferir las obligaciones de las empresas a sus socios, integrantes, accionistas y a sus representantes inclusive.

³² Ley del Mercado de Valores, artículo 13.

³³ Cfr. Fuente, Jesús, *Ley del mercado de valores. Análisis, exposición de motivos, jurisprudencia, casos prácticos, disposiciones de las autoridades financieras*, México, Porrúa, 2009, pp. 67-79. El autor relaciona estas sociedades con el mercado *Over The Counter* o extrabursátil, a través del cual, empresas pequeñas y medianas pueden colocar acciones y eventualmente valores de deuda, pero no a través de la Bolsa Mexicana de Valores, sino en este tipo de mercados *desregulados*. A juicio de ese autor, la sociedad anónima promotora de inversión es una especie de *prerregistro* bursátil en la que se pueden emitir valores, pero sólo entre inversionistas institucionales y tienen un plazo para cumplir con todos los requisitos de gobierno corporativo y creación de comités de auditoría. No obstante, añade, estos mercados tienen un costo porque se requiere que parte del capital de las emisoras esté respaldado por un banco o agente financiero.

La *sociedad de responsabilidad limitada* es una sociedad constituida por no más de 50 socios, quienes solamente están obligados al pago de sus aportaciones, su capital social se divide en partes sociales y no podrá constituirse o aumentarse mediante suscripción pública, por lo que dichas partes sociales no pueden ser títulos negociables, a la orden o al portador y sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la ley. En su origen, la sociedad de responsabilidad limitada tenía la función de permitir la realización de empresas mercantiles de pequeña y mediana importancia, sin arriesgar en ellas la totalidad del patrimonio de los socios y sin demasiada intervención estatal.³⁴ Sin embargo, la nota esencial consistente en que los socios responden de las obligaciones sociales de un modo limitado, ha modificado su mercado, al ser ahora una figura societaria que despierta especial interés en empresas multinacionales.

Para todas estas sociedades se exige que las escrituras o contratos constitutivos contengan, entre otros, su objeto social y, en materia fiscal, no existen diferencias sustanciales en su forma de tributación, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que cuando se haga mención a *persona moral*, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles a las cuales les resulta aplicable por igual, lo dispuesto en el Título II de la ley de la materia.³⁵ De existir diferencias, éstas serán en función de las actividades u opciones que cada sociedad en particular decida tomar de entre las reguladas en la legislación fiscal.

A continuación, se identifican las dificultades que se presentan para configurar y cumplir adecuadamente los requisitos fiscales enunciados en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, así como la problemática que presenta su verificación tomando en cuenta la forma jurídica adoptada por las empresas que han firmado los contratos petroleros en México.

Residencia fiscal y sociedades transparentes

La residencia fiscal de los contratistas permite al país gravar a dichas empresas por sus ingresos de renta mundial y, como se mencionó anteriormente, este requisito está colocado dentro de los supuestos que pretenden garantizar el *cerco fiscal* y evitar la vulneración de la base gravable del impuesto sobre la renta.

³⁴ Mantilla, Roberto M., *op. cit.*, p. 286.

³⁵ Ley General de Sociedades Mercantiles, art. 6, frac. II, 83 y 91 y Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 7.

No obstante, se advierte que algunas de las figuras utilizadas por los contratistas son formas societarias cuyo origen estuvo relacionado con las necesidades de la pequeña y mediana empresa, pero que se utilizan desde hace algunos años en proyectos multinacionales con la intención de obtener ventajas impositivas.

Por sus características mercantiles y, particularmente el de responsabilidad limitada, son vistas en el extranjero como entidades *transparentes*, es decir, como entidades no consideradas contribuyentes del impuesto sobre la renta,³⁶ porque los ingresos o pérdidas que obtienen se asignan a sus integrantes, como si ellos hubiesen percibido dichos ingresos o pérdidas.

La *transparencia*, en algunos casos la establece la propia ley³⁷ y, en otros, es permitido que las sociedades o sus integrantes determinen dicha calidad. El sistema más conocido es el de los Estados Unidos,³⁸ país en el cual, el *Internal Revenue Service* ha establecido las reglas conocidas como el *check-the-box*,³⁹ a través de las cuales se permite la elección de la forma de tributación de las entidades nacionales o extranjeras, con integrantes estadounidenses, con la limitación de que de considerarse corporaciones *per se*, no se pueden participar en la determinación de su propio régimen.

³⁶ Tradicionalmente, en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se señalaba que una entidad transparente es aquella que no es considerada como contribuyente del impuesto sobre la renta en el país en que está constituida o tiene su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios. En la legislación vigente al 2022, es el artículo 4-A de la mencionada Ley, el que establece la definición de entidad o figura jurídica transparente, con la condición de que sean extranjeras. Evidentemente, debido al ámbito de aplicación territorial, la Ley del Impuesto sobre la Renta no alcanza para incidir en la naturaleza que la legislación extranjera atribuya a las entidades y figuras de origen mexicano.

³⁷ Por ejemplo, el Código de Rentas de Estados Unidos, establece que: “&701. Partners, not partnership, subject to tax. A partnership as such shall not be subject to the income tax imposed by this chapter. Persons carrying on business as partners shall be liable for income tax only in their separate or individual capacities”. Cfr. Internal Revenue Service, *Code of Federal Regulations*, Title 26: *Classification of organizations for federal tax purposes*, disponible en: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.7701-2> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

³⁸ Sin embargo, no es el único sistema de clasificación de las sociedades para fines fiscales; por ejemplo, Reino Unido tiene su clasificación en el denominado *INTM180030. Foreign entity classification for UK tax purposes; List of Classifications of Foreign Entities for UK tax purposes*, 2022, disponible en: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180030> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

³⁹ En su origen, el *check-the-box*, tuvo como finalidad simplificar los procedimientos de clasificación de las sociedades, minimizar la distorsión de las decisiones de negocios y generar equidad y neutralidad entre los contribuyentes sofisticados y quienes no lo eran. Cfr. Mullis, Kenan, “Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities”, *Tax Notes International*, vol. 64, núm. 5, 2011, p. 374.

Respecto de las sociedades mexicanas, dichas reglas señalan que las sociedades anónimas, incluyendo las de capital variable, son corporaciones *per se* por lo que sus accionistas no pueden elegir su clasificación para efectos fiscales federales en los Estados Unidos; pero respecto de las demás sociedades mexicanas sí se puede elegir dicha clasificación; es decir, son sociedades *elegibles*.⁴⁰

Lo cierto es que, las sociedades de responsabilidad limitada mexicanas han sido —desde hace algunos años— sociedades respecto de las cuales se puede elegir un trato de entidad transparente cuyos ingresos son gravados *como si* los percibiera su integrante estadounidense.

Lo relevante del uso de esquemas en los cuales una sociedad mexicana es considerada transparente en el país de residencia de sus integrantes, es que permite a dichos integrantes incorporar los ingresos de sus subsidiarias mexicanas como propios, principalmente para reducir su carga fiscal en sus propios países; no obstante, para efectos nacionales, lo que interesa es que las sociedades no modifican ni su residencia,⁴¹ ni su personalidad; por lo que, en México, sus operaciones generadoras de ingresos o pérdidas realizadas con sus socios (*partners*) pueden clasificarse en forma distinta a cómo se clasifican en el país de origen de aquéllos, originando una disminución indebida de la base gravable.⁴²

⁴⁰ En el caso de las sociedades promotoras de inversión, existe una teórica controversia en cuanto a si la misma puede o no ser sujeta al *check-the-box*. Una opinión señala que cuando una entidad no se encuentre expresamente identificada como corporación bajo la clasificación del *check-the-box* y además no pueda cotizar en bolsa, debe ser una *sociedad elegible* para efectos fiscales norteamericanos. Para una corriente, este tipo de sociedad sólo es una modalidad de la sociedad anónima y, por lo tanto, es una corporación *per se*. Cfr. Martin, Patrick y Menzie, Liliana, *Clarifying rule for classification of new foreign business entities as foreign eligible entities under treas. Reg. Section 301.7701-3: Case study: The Mexican Sociedades Anónimas Promotoras de Inversión ("SAPIs")*, Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP, 2013, p. 1, disponible en: <http://www.procopio.com/uploads/model/Block/4657/pdf/215/docs-1300825-v10-washington-dc-delegation-paper-sapi-under-ctb-regulations-2715.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023) y Robleda, Vicente, *op. cit.*, p. 73.

⁴¹ La doctrina que existe al respecto, sumada a los convenios internacionales y estudios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, son unánimes en que la residencia fiscal no se pierde cuando existe transparencia, ya que la entidad de que se trate no está sujeta a imposición plena en el país en el que tributa a través de sus miembros o *partners*. Cfr. Morales, Nora y Vázquez, Luis, "Artículos 1 y 4. Aplicación a las Figuras o Entidades Transparentes", en Calderón, Alejandro (coord.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, México, Themis, 2013, p. 16.

⁴² Kenan Mullis resume la preocupación porque el uso del *check-the-box* sea la causa del incremento de entidades híbridas que ocasionan distorsiones económicas e incentivan las transacciones internacionales ventajosas. Cfr. Mullis, Kenan, *op. cit.*, pp. 374-375.

En defensa del uso de estructuras grupales que incluyen entidades transparentes, se dice que, más que la intención de generar pérdidas indebidas, lo que buscan estas agrupaciones es contrarrestar el costo que implica que en México no existen reglas claras para realizar reestructuras empresariales, lo cual entorpece la venta de proyectos a nivel de empresa y hace necesario emplear entidades flexibles para individualizarlos. Sin embargo, la experiencia internacional demuestra que las estructuras se aprovechan en muchos casos para vulnerar la base gravable de las sociedades y, dicho uso, no es privativo de México; por lo que acusar la deficiente legislación nacional como origen de dichos arreglos, no justifica la existencia de estas planeaciones fiscales *agresivas* a nivel mundial.⁴³

Se reitera que los tipos societarios utilizados por los contratistas no tienen en sí mismos una repercusión jurídica, pero sí resulta relevante evidenciar cómo estas figuras se articulan dentro de los grupos internacionales de los que forman parte. Así, se encontró que, en los contratos petroleros mexicanos firmados, aparecen esquemas organizativos que privilegian el uso de sociedades de responsabilidad limitada y sociedades anónimas promotoras de inversión.

En adición a los tipos de sociedades utilizados en los contratos petroleros indicados en la Tabla 2 de este documento, también se encontraron los siguientes esquemas organizativos:⁴⁴

- a) Sociedad de responsabilidad limitada, como firmante de los contratos.
- b) Sociedad anónima promotora de inversión, como firmante de los contratos.

⁴³ Cfr. Juez, Pedro, *Operaciones fraudulentas a través de sociedades. Detección por medio de la contabilidad y la investigación económica e implicaciones jurídicas*, España, La ley, grupo Wolters Kluwer, 2013, pp. 308, 311, 396-411. Este autor realiza una compilación de las principales formas en que se pueden utilizar las sociedades para cometer fraudes, entre ellos, el consistente en confundir la identidad de quien realmente administra o es propietario, cuya finalidad es ocultar quién está verdaderamente detrás de unos bienes con el objetivo de evitar embargos, blanquear capital o pagar menos impuestos. Entre las estrategias identificadas se encuentra la de utilizar sociedades que son controladas por sociedades en otros países europeos, principalmente en Holanda, Reino Unido, Luxemburgo, Liechtenstein y Malta, junto con paraísos fiscales. Tratándose de Holanda, el autor lo identifica con una tributación por intereses escasamente del 5%.

⁴⁴ Los diagramas y explicación de las estructuras encontradas en los grupos participantes en las licitaciones, se realizan a partir de la documentación proporcionada por la Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Oficio RES:PER-57-2017 y Anexos, respuesta a la solicitud de información pública número 1800100016317, Sistema INFOMEX*, así como del análisis de los contratos petroleros localizados en: <https://www.gob.mx/> y <https://www.gob.mx/cnh/es/archivo/articulos>

- c) Utilizar una sociedad mexicana, anónima, de responsabilidad limitada o anónima promotora de inversión, como subsidiaria de empresas extranjeras *Limited Liability Company*, *Besloten Vennootscha*,⁴⁵ Sociedad Limitada o *Limited* o de una misma sociedad de responsabilidad limitada nacional.

a) Sociedades de Responsabilidad Limitada

El primer grupo de estructuras que se encuentra presente en las empresas firmantes de los contratos petroleros implica la utilización de una sociedad de responsabilidad limitada en la base del esquema, esto es, como firmantes de los contratos de exploración y extracción respectivos.

Estas formas de organización aparecen repetidas entre los distintos actores y remite a la idea de cómo las sociedades de responsabilidad limitada pueden ser utilizadas para mejorar la situación fiscal del grupo, ya sea para la propia empresa o para la propietaria de las partes sociales o, como expresa la opinión contraria, para buscar una separación de proyectos dentro del mismo grupo que les permita salvar las lagunas legales en materia de reestructura de sociedades.

En este esquema casi siempre las partes sociales de la sociedad de responsabilidad limitada firmante son propiedad de una empresa de la misma naturaleza acompañada de una *Limited Liability Company* extranjera como se muestra en la Imagen 2a.

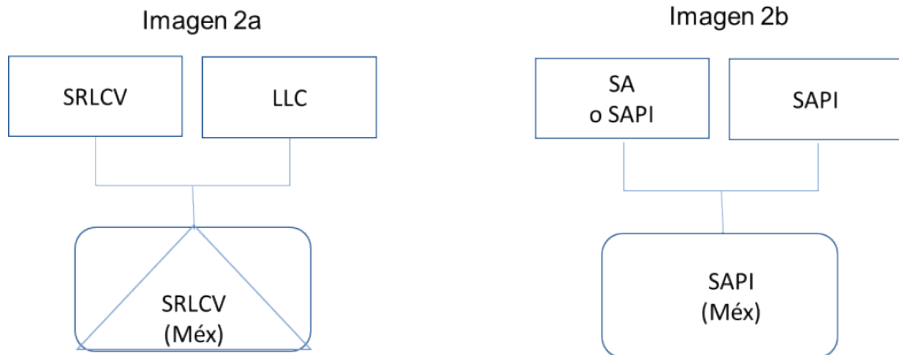
b) Sociedades Anónimas Promotoras de Inversión

En otro esquema grupal, se advierte que se utiliza una sociedad anónima promotora de inversión, tanto como firmante de los contratos, como en calidad de empresa tenedora de las acciones de la firmante, casi siempre de la mano de una sociedad anónima.

La razón que pudiera existir para estas agrupaciones es la posibilidad de obtener financiamiento sin exceso de vigilancia y de inversionistas institucionales, como las Afores y Siefors se puede observar en la Imagen 2b.

⁴⁵ En términos literales, sociedad de responsabilidad limitada.

IMAGEN 2a - 2b: Tipos de contratistas petroleros



Fuente: elaboración propia a partir de los contratos localizados en <https://www.gob.mx/cnh/articulos/boveda-digital>

c) Sociedades extranjeras de responsabilidad limitada

Además del tipo de sociedad mexicana contratante, también se encontró el uso de tres distintas formas de agrupación societaria que, en sus países de origen, son consideradas transparentes fiscales. En este caso, se utilizan las figuras societarias extranjeras como tenedoras de acciones o partes sociales de una sociedad mexicana de cualquier naturaleza:

- *Limited Liability Company (LLC)*.
- *Besloten Vennootschap (B.V.)*.
- Utilización de *Limited* y otras figuras semejantes.

Una entidad *Limited Liability Company* es una entidad de responsabilidad limitada, por lo general, de nacionalidad estadounidense que se puede constituir sin restricciones en cuanto al número de socios, tipo o monto de capital aportado y puede realizar cualquier actividad en tanto sea lícita. Este tipo de entidad puede incorporarse como una empresa transparente, lo que implica que la *Limited Liability Company* no es contribuyente de impuestos, sino que sus ingresos fluyen a través de esta hacia sus accionistas o *partners*.⁴⁶

⁴⁶ Cfr. Gradwohl, Carlos y Gutiérrez, Mario, Consideraciones fiscales en México de una *Limited Liability Company (LLC)*, pp. 1-2, disponible en: <https://www.scribd.com/document/208038311/2011-07-consideraciones-fiscales> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

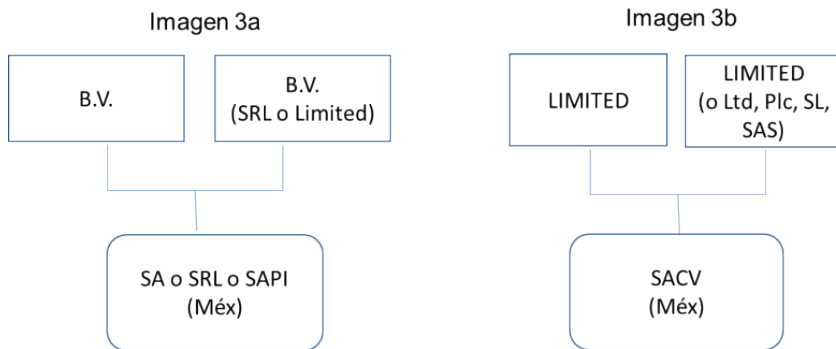
En los contratistas, este tipo de empresas aparecen como tenedoras de partes sociales de una sociedad de responsabilidad limitada (*supra* Imagen 2a).

Una entidad *Besloten Vennootschap* es una sociedad privada de responsabilidad limitada que se constituye por uno o más socios, de nacionalidad holandesa. El capital se conforma por acciones que son suscritas en régimen privado y no son de libre transmisión. Si se constituyen como *holding* no tributa por dividendos y ganancias que les reporten sus filiales, siempre que se tenga una participación mínima en la filial del 5%.⁴⁷

Al analizar la organización de los contratistas de la Ronda 1, este tipo de sociedad aparece como accionista o propietario de partes sociales indistintamente de sociedades mexicanas tipo de responsabilidad limitada, anónima o anónima promotora de inversión, en conjunción con otra *Besloten Vennootschap* o una entidad de responsabilidad limitada extranjera o nacional como se observa en la Imagen 3a.

Las entidades *Limited (Ltd)*, *Public Limited Company (Plc)* o Sociedad Limitada (S.L.) también entidades de responsabilidad limitada de distinta nacionalidad aparecen en los contratos petroleros, siempre como tenedoras de acciones de sociedades anónimas mexicanas y en mayor medida compartiendo dicha tenencia con alguna otra figura de responsabilidad limitada como puede verse en la Imagen 3b.

IMAGEN 3a – 3b: Tipos de socios, integrantes o accionistas de los contratistas petroleros



Fuente: elaboración propia a partir de contratos localizados en <https://www.gob.mx/> y <https://www.gob.mx/cnh/es/archivo/articulos>

⁴⁷ Cfr. Juez, Pedro, *op. cit.*, p. 412. A decir del autor, este tipo de sociedades puede ser la puerta a los paraísos fiscales de las Antillas Holandesas.

De las organizaciones descritas, se advierte un uso representativo de sociedades de responsabilidad limitada, tanto nacionales como internacionales. Este tipo de sociedades, han sido analizadas en distintos ámbitos de la doctrina, la jurisprudencia, principalmente europea, y en instrumentos internacionales como figuras que pueden llegar a utilizarse en la realización de planeaciones fiscales agresivas.

En ese sentido, su utilización es un indicio de que los requisitos previstos en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos para los contratistas son insuficientes para garantizar la no vulneración de la base gravable. Esto, debido a que el tratamiento fiscal de los contratistas en el extranjero no forma parte de la documentación e información que les es solicitada con motivo de las licitaciones, no se conoce el nombre ni el número de los contratistas que actualicen la condición de sociedades transparentes para fines fiscales en otros países.

No se omite mencionar que, desde las licitaciones petroleras mexicanas a la actualidad, se han puesto en marcha en México tanto en su legislación local como en los tratados internacionales, el resultado del Plan de Acción BEPS, particularmente en lo relacionado con el tratamiento fiscal de figuras y estructuras transparentes cuya utilización pudiera vulnerar la base tributaria nacional.⁴⁸

No obstante, estas medidas aún están en un periodo de *estabilidad*, ya que, al ser incorporadas sin mediar análisis de derechos humanos y constitucionalidad, aún no existen datos para medir su eficacia. Incluso, algunas medidas han sido modificadas en los últimos años y la Convención Multilateral derivada del mencionado Plan, si bien firmada, aún no ha sido ratificada por México, por lo que resultan insuficientes —al menos por ahora— para dar cuenta de los resultados y planeaciones que puedan tener lugar en el tema de hidrocarburos.⁴⁹

⁴⁸ En efecto, respecto a las relaciones intragrupos, recientemente se adicionaron las declaraciones e información que deberá rendir un contribuyente mexicano. En el artículo 32-B-Ter y siguientes del Código Fiscal de la Federación aparece la obligación relacionada con los beneficiarios controladores, más relacionada con las disposiciones de origen lícito de los recursos. Por otra parte, el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece la declaración informativa de partes relacionadas que aparentemente le permitiría al fisco conocer los intercambios entre integrantes de los grupos, así como los efectos que en cada país se realicen; o obstante, este precepto no establece una facultad para modificar las acciones realizadas por los operadores petroleros.

⁴⁹ Corroborar la afirmación anterior las reformas que ha tenido el artículo 28, en sus fracciones XXIX y XXXI (esta última actualmente derogada), en las que la autoridad ha pretendido aterrizar las recomendaciones derivadas del Plan de Acción BEPS, pero sin lograr estabilizar su aplicación.

¿Objeto social, actividad económica o ingreso fiscal exclusivos?

Los contratistas deben tener como objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos; pueden, sin embargo, realizar cualquier otra actividad necesaria para cumplir dicho objeto.⁵⁰ En su mayoría, los contratistas entienden que esta exigencia se colma dentro de sus documentos constitutivos con el señalamiento de que su objeto social es exclusivamente la exploración y extracción de hidrocarburos, sin menoscabo de realizar cualquier actividad necesaria para cumplir con dicho objeto. No obstante, con la revisión de los estatutos⁵¹ de algunos contratistas, se demuestra que su interpretación en cuanto al objeto exclusivo, no necesariamente implica señalarlo como objeto social exclusivo; así, se encontraron los siguientes objetos:

- Proporcionar todo tipo de servicios y personal administrativo, técnico o profesional para el mantenimiento, construcción, reparación, instalación y montaje de equipos, plataformas, estructuras y complejos relacionados con la exploración y explotación de recursos naturales en tierra, mar, lagunas, ríos o canales.
- Iniciar, llevar a cabo o celebrar todo tipo de contrato con el fin de construir, financiar, tener y operar líneas de gas, oleoductos, plantas para la licuefacción y/o regasificación de gas natural, embarcaciones para la transportación del petróleo (incluyendo sin limitación alguna, gas natural, petróleo crudo, LPG y LNG) e instalaciones relacionadas.
- Celebrar, en carácter de propietario o empleado, contratos de trabajo relacionados con plantas para la licuefacción y/o regasificación de gas natural e instalaciones relacionadas.
- La participación directa e indirecta en actividades de tratamiento, transporte y almacenamiento de hidrocarburos.
- La prestación del servicio de transporte, almacenamiento y distribución de gas natural en estado líquido, en los términos permitidos por la Ley Reglamentaria del Artículo Veintisiete Constitucional en el Ramo del Petróleo y en el Reglamento de Gas Natural (*sic*).
- Prestar servicios de contabilidad, de mercadeo, técnicos, de administración de recursos, de administración de bases de datos,

⁵⁰ Cfr. Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Bases de licitación CNH-R01-L03/2015...*, *op. cit.*, p. 68.

⁵¹ De las escrituras analizadas se mencionan distintas cláusulas, sin que correspondan todas ellas a un mismo acto constitutivo. Cláusulas tomadas de la Comisión Nacional de Hidrocarburos, Oficio RES:PER-57-2017.

de administración de información y otros servicios administrativos, de pago de nóminas, servicios de control de prestaciones y otros servicios necesarios para la administración de los recursos humanos.

De los ejemplos anteriores, se advierte que los contratistas no asumen que el objeto exclusivo se traduce en su objeto social y, en algunos casos, el objeto social incluye actividades que son ajenas o no contribuyen a la realización de las actividades de exploración y extracción definidas en la Ley de Hidrocarburos. Entonces, si se considera que el objeto social expresa las actividades esenciales de la empresa y, para llevar a cabo dicho objeto se pueden realizar acciones tendientes a su cumplimiento, es obvio que varias de las actividades señaladas por los contratistas no son atinentes a la exclusividad que obliga la ley.

Un primer hallazgo sobre este tema es el relativo a que no se verificó y no se estableció ninguna medida para aquellos casos de contratistas cuyo objeto social consignado en sus documentos constitutivos abarcará actos y actividades ajenos o no necesarios para las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos. Luego, el requisito de firma de los contratos con empresas dedicadas exclusivamente a las actividades de exploración y extracción no es más que letra inoperante en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

Por otra parte, y más allá de lo consignado en las escrituras constitutivas de los contratistas, es necesario preguntarse ¿es suficiente con mencionar en una escritura constitutiva un objeto exclusivo de una empresa o este objeto debe ser materia de confirmación posterior? La pregunta es relevante, ya que se advierte la necesidad de contar con un parámetro preciso que permita confirmar en la *praxis* que el objeto exclusivo se está cumpliendo.

En materia fiscal, por ejemplo, se establece un vínculo entre las actividades económicas⁵² de los contribuyentes y los ingresos que generan, cuando se trata de calificar una actividad⁵³ exclusiva o preponde-

⁵² Identificadas por Óscar Vázquez del Mercado con el objeto social. *Cfr.* Vázquez, Óscar, *op. cit.*, pp. 23 y 209.

⁵³ El INEGI utiliza el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte 2018, en el cual se clasifican, entre otros, las actividades económicas que, en esencia, se replican en materia fiscal para clasificar las actividades de los contribuyentes. En este sistema se dice que una actividad económica "es un conjunto de acciones realizadas por una unidad económica con el propósito de producir o proporcionar bienes y servicios", mientras que una unidad económica es una entidad productora de bienes y servicios. Bajo este sistema se clasifican los sectores, subsectores, ramas, subramas y clases de actividades que, en esencia, se toman en materia fiscal para clasificar las actividades de los contribuyentes Las de exploración y extracción se

rante. En efecto, en diversos preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se precisa que se consideran contribuyentes dedicados *exclusivamente* a determinadas actividades, como las de autotransporte, agrícolas o de generación de energía proveniente de fuentes renovables inclusive, cuando de dichas actividades se obtienen al menos el 90% de los ingresos totales. En tanto que se consideran actividades *preponderantes* aquéllas de las cuales el contribuyente obtenga un ingreso superior respecto de cualesquiera otras de sus actividades.⁵⁴

Sin embargo, para la materia de hidrocarburos no existe una disposición que permita verificar en los hechos la existencia de un objeto o actividad exclusiva; ante lo cual se advierten varios escenarios posibles:

- Limitarse al hecho de que se tiene firmado un contrato de exploración y extracción de hidrocarburos con la Comisión Nacional de Hidrocarburos.
- Considerar la exclusividad por el hecho de estar percibiendo las contraprestaciones previstas en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.
- Instituir que los ingresos que deriven de las contraprestaciones derivadas de los contratos representen un porcentaje específico respecto del total de los ingresos percibidos por el contratista.
- Establecer un porcentaje de realización de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos bajo su propio riesgo para considerar que se están realizando las actividades sustantivas de su objeto exclusivo y evitar así que el contratista sea un intermediario entre el Estado y otros sujetos que efectivamente lleven a cabo las mencionadas actividades.
- Relacionar el objeto exclusivo con criterios económicos que incluyan además la razonabilidad de los gastos e inversiones.

encuentran dentro del sector 21 Minería; subsector 211 Extracción de petróleo y gas. Cfr. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *Estructura del Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte 2018*, pp. ix, 101-102, disponible en: http://internet.contenidos.inegi.org.mx/contenidos/Productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/nuevo_estruc/702825099695.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

⁵⁴ En efecto, en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos se consideran contribuyentes dedicados *exclusivamente* al autotransporte, a actividades agrícolas o de generación de energía proveniente de fuentes renovables, cuando de dichas actividades se obtienen al menos el 90% de los ingresos totales. En el reglamento de dicha ley, se consideran actividades *preponderantes* aquéllas de las cuales el contribuyente obtenga un ingreso superior respecto de cualesquiera otras. Ley del Impuesto sobre la Renta, arts. 72, 74 y 77-A. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, art. 45.

- Establecer indicadores para los no operadores en consorcios que permitan sostener que, sin ser operador, la exclusividad de su objeto se verificará a partir del cumplimiento de determinados requisitos.

Todos estos escenarios plantean serias dudas de su eficacia o *deseo* de implementación por parte de las autoridades facultadas; así, se considera que no basta la firma de un contrato en términos de la Ley de Hidrocarburos para concluir que existe el objeto exclusivo, ya que, como se señaló anteriormente, algunos contratistas no tienen siquiera en sus actas de constitución o estatutos, la mención exacta de su objeto social y sí tienen ya, un contrato firmado.

Asimismo, considerar que se tiene el objeto exclusivo por estar percibiendo las contraprestaciones derivadas de los contratos, tampoco es una razón suficiente, porque esto permitiría a los sujetos mencionados realizar otras actividades cuyos ingresos, en conjunto, podrían ser superiores a las contraprestaciones derivadas de los contratos.

Por otra parte, el utilizar la fórmula que existe para otras actividades, es decir, establecer un porcentaje de ingresos derivados de la actividad de hidrocarburos, tampoco parece adecuada, ya que la percepción de las prestaciones no garantiza que los contribuyentes estén realizando de manera exclusiva esas actividades o siquiera que las esté realizando por sí mismos dada la posibilidad real y hasta necesaria de actuar con subcontratistas. Así, el ingreso plasmará la percepción de un pago contractual, pero ¿hasta qué medida reflejará un objeto exclusivo propio?

En apoyo a lo anterior, es obligado recordar que el objeto exclusivo no se delimita por la percepción de un ingreso, sino por la realización de una actividad económica, entendida ésta como el conjunto de actos que se realicen en cumplimiento de ese objeto. Sin embargo, ¿las autoridades admitirían la necesidad de establecer parámetros que señalen que la exclusividad en el objeto se colma, además de la inserción en las correspondientes escrituras constitutivas, con la demostración efectiva de que es el contratista quien realiza o asume el riesgo de las actividades atinentes a dicho objeto social o al menos en un porcentaje considerable?

A reserva de la respuesta que se pueda dar a la pregunta anterior, se advierte que el requisito de objeto exclusivo se puede convertir en un recurso retórico y circular, cuya relevancia práctica puede encontrarse en la conveniencia para las autoridades con facultades de verificación

operativa, como la Comisión Nacional de Hidrocarburos, más que de índole fiscal.

En adición a lo antes dicho, si el *cercos fiscal*, a la luz del cual surge esta delimitación de objeto, se verifica en la realidad impidiendo la combinación de ingresos y deducciones derivados de otras actividades, la exclusividad sería innecesaria en tanto existan los controles para verificar la exacta aplicación del mencionado cerco.

Verificación, auditorías de cumplimiento y sanciones

Se dice en las leyes de la materia, que los contratos petroleros sólo podrán ser formalizados con empresas que cumplan, entre otros, con los requisitos de ser residentes fiscales, tener como objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos y no tributar en determinado régimen fiscal.⁵⁵

En la Ley de Hidrocarburos⁵⁶ además, se mencionan los supuestos en los cuales el Ejecutivo Federal podrá rescindir administrativamente los contratos, cuando se presente una serie de causas que se refieren básicamente a la operación del contrato y cumplimiento de las actividades y compromisos adquiridos; con excepción de la causal de rescisión que se actualiza por el envío por más de una ocasión en forma dolosa o injustificada de información o reportes falsos o incompletos, o los oculte, a las secretarías de Energía, de Hacienda y Crédito Público o de Economía, a la Comisión Nacional de Hidrocarburos o a la Agencia, respecto de la producción, costos o *cualquier otro aspecto relevante del contrato*.

Las causales de rescisión contractual,⁵⁷ por otra parte, ponen el énfasis en el incumplimiento de los planes de trabajo, periodos, garantías o movimientos societarios (liquidación, cesión, cambio de control, etc.), sin previa autorización o sustitución y admiten la fórmula general de incumplimiento *sustancial* de las obligaciones del contratista.

⁵⁵ Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, artículo 31. Asimismo, en el artículo 26 de la Ley de Hidrocarburos se precisan una serie de supuestos en los cuales las autoridades también se abstendrán de celebrar los contratos mencionados.

⁵⁶ Ley de Hidrocarburos, art. 20.

⁵⁷ Cfr. Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Contrato para la exploración y extracción de hidrocarburos bajo la modalidad de producción compartida entre la Comisión Nacional de Hidrocarburos y Sierra O&G Exploración y Producción, S. de R. L. de C. V., Talos Energy Offshore México 7, S. de R. L. de C. V. y Premier Oil Exploration and Production México, S. A. de C. V.*, 2015, núm. CNH-R01-L01-A7-2015, pp. 55-56, disponible en: http://www.cnh.gob.mx/contratos/pdf/contratos/CONTRATO_NUMERO_CNHR01L01A72015.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

Por otra parte, del artículo 37, apartado B de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y de los Anexos 3 y 4⁵⁸ de los contratos, se puede apreciar que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad de realizar procedimientos para la verificación de las *contraprestaciones*; pero no así para determinar si los contratistas reúnen los requisitos fiscales condicionantes —presumiblemente previos— a la contratación petrolera. Aunque la autoridad hacendaria o su brazo recaudador sí cuentan con facultades para establecer los supuestos de residencia fiscal en México o la pérdida de la misma a través del ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal, esta posibilidad no está contemplada como parte de la verificación del cumplimiento de los contratos, ni tampoco está clara su intervención para revisar el objeto exclusivo de los contratistas, incluso porque no existen parámetros establecidos para determinar dicha exclusividad.

Por otra parte, aun y cuando llegaran a existir dichas facultades de constatación, lo cierto es que no existe sanción o procedimiento expreso para corregir o sancionar el incumplimiento de los requisitos fiscales de los contratistas, ya que las distintas causales de rescisión administrativa y contractual,⁵⁹ se concentran en incumplimientos operativos o sustantivos de los contratos. Por lo tanto, en el supuesto de que alguna autoridad fiscal nacional o extranjera descubra o informe sobre la falta de cumplimiento de los multicitados requisitos fiscales, dicha inobservancia carecería de consecuencia o sanción, situación que permite afirmar la ineficacia de los preceptos que los establecen como obligatorios.

Conclusiones

Después de analizar las exigencias derivadas del *cercos fiscal*, surgió la pregunta sobre si en la forma prevista en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, estos requisitos están adecuadamente estructurados y son suficientes para garantizar y controlar los ingresos derivados de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, concluimos que es necesario tomar medidas adicionales para garantizar los ingresos del Estado. En ese sentido, las conclusiones son:

⁵⁸ Cfr. Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Contrato CNH-R01-L01-A7-2015*, anexo 3, cláusula 10.1, p. 25 y anexo 4, cláusula 3, pp. 21-28, disponible en: http://www.cnh.gob.mx/contratos/pdf/contratos/CONTRATO_NUMERO_CNHR01L01A72015.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

⁵⁹ Ley de Hidrocarburos, artículo 20 y Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Contrato CNH-R01-L01-A7-2015...*, *op. cit.*, pp. 55-56.

Primera. Confirmación de hipótesis

Al revisar las leyes aplicables, los contratos y actas constitutivas de los contratistas, se encontró que los requisitos fiscales no están siendo debidamente cumplidos ni verificados por la autoridad a la firma de los contratos y que, *a posteriori*, tampoco están dadas las condiciones para su verificación y, mucho menos, existen sanciones o consecuencias ante su incumplimiento. Con estas observaciones, se confirma la hipótesis propuesta y la calificación de ineficacia e inoperatividad de las disposiciones jurídicas que prescriben los requisitos fiscales de los contratistas petroleros.

Segunda. Residencia fiscal

Tratándose del requisito de residencia fiscal, su simple mención no es suficiente *a priori* en función para garantizar o controlar los ingresos del Estado, debido a las prácticas elusivas que pueden realizarse con las figuras societarias elegidas para celebrar los contratos. Asimismo, porque los criterios vigentes para verificar dicha residencia ya han sido superados por las prácticas societarias de empresas pertenecientes a grupos, lo que implica que en algunos casos la residencia se pierda o se modifique sin que ninguna autoridad se percate de ello.

Así, resulta necesario entonces, que la legislación de la materia señale algunos candados para evitar las planeaciones fiscales en el uso de sociedades que, si bien no renuncian a su residencia fiscal, tributan por esas mismas rentas en un país diferente y a través de sus integrantes. Para que esto sea posible, será necesario que se modifique el *enfoque de la cuestión a resolver*, es decir, buscando otros parámetros de relevancia más allá de la residencia fiscal que puede convertirse más en una declaración formal que en un criterio de eficacia recaudatoria.

No se omite reconocer que las recientes reformas legales, derivadas de las recomendaciones del Plan de Acción BEPS, podrían utilizarse de forma efectiva en los siguientes años, siempre que no incidan en los términos contractuales pactados, ya que estos términos, no son contribuciones y quedan fuera del ámbito de aplicación de las normas fiscales que se refieren a impuestos.

Tercera. Objeto social

En relación con el objeto exclusivo, en los documentos de constitución revisados, se encontró que los contratistas se reservan una lista de

actividades que no son indispensables para lograr un objeto social exclusivo en exploración y extracción petrolera, lo que implica que hasta la realización de auditorías o revisiones de cualquier índole se podrá verificar el acatamiento a dicho requisito y, para entonces, será importante definir qué se va a entender por exclusividad.

En ese aspecto, ya que no están dados los parámetros para medir la *exclusividad*, se propone que el objeto exclusivo se establezca respecto de la actividad y en función del riesgo de los contratistas, más que en criterios formales o de ingresos contractuales. Entre tanto, este requisito parece más una declaración en espera de contenido que podría resultar innecesario en la medida en que se perfeccione la inacabada regulación e implementación del *cercos fiscal*.

Cuarta. Verificación y consecuencias

Otro de los hallazgos relevantes, fue que la constatación de cumplimiento de los multicitados requisitos no solo no fue objeto de revisión previa a la firma de los contratos, sino que además no está contemplada como uno de los objetivos de las verificaciones que puede realizar la autoridad hacendaria y tampoco existe una sanción específica por transgredir dichas limitantes.

En esos términos, se advierte la importancia de establecer una consecuencia jurídica al hecho de que los contratistas no cumplan con los requisitos fiscales previstos en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y se faculte a la autoridad fiscal para verificar tales condiciones; ya que de otra forma se llegaría al absurdo de pensar que son requisitos para firmar un contrato, pero no relevantes en su operación, conclusión que, desde luego, no se comparte.

Bibliografía

ABAL, Alejandra, *La planificación fiscal agresiva de las multinacionales europeas en el impuesto sobre sociedades*, España, Universidad Pontificia Comillas, 2014, disponible en: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/831/TFG000825.pdf?sequence=1> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

BECERRA, Manuel, "La expropiación petrolera de 1938 y el derecho internacional", *México 1938-1988, a cincuenta años de la expropiación petrolera*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho, 1990.

BEJARANO, Manuel, *Obligaciones civiles*, México, Oxford, 1999.

- BENEDETTO, Miguel, “La reforma energética como la oportunidad para reactivar el sector petroquímico de México”, en OROPEZA, Arturo (coord.), *Reforma energética y desarrollo industrial*. México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.
- BERNALES, Roberto, “La doble residencia en los tratados fiscales para evitar la doble imposición, ¿es correcta la última modificación en la materia incluida en los comentarios al modelo de convenio OCDE?”, en ENRÍQUEZ, José (coord.), *Derecho Fiscal Internacional*, México, Porrúa-ITAM, 2011.
- BITAR, Elías y RODRÍGUEZ, Abril, “Migración de residencia”, en PÉREZ, Arturo (coord.), *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, México, Themis-IFA, 2011.
- BONIFAZ, Leticia, *El problema de la eficacia en el derecho*, México, Porrúa, 1999.
- Cámara de Diputados, “Declaratoria de publicidad de dictámenes de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Energía, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos; se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, y de la Ley de Coordinación Fiscal; y se expide la Ley del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo”, *Gaceta Parlamentaria*, año XVII, 2014, núm. 4077-E, disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2014/jul/20140728-E.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- COLMENER, Ricardo y PINTO, Sheraldine, “Contratos integrados de servicios para la extracción de hidrocarburos: instrumento fundamental en la industria petrolera latinoamericana”, en PRIEGO, Erik Manuel y LOYOLA, Rafael (coords.), *Nuevo modelo energético y cambio climático en México*, México, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, Miguel Ángel Porrúa, 2018.
- Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Contrato CNH-R01-L01-A7-2015*, disponible en: http://www.cnh.gob.mx/contratos/pdf/contratos/CONTRATO_NUMERO_CNHR01L01A72015.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Bases de licitación CNH-R01-L03/2015*, disponible en: http://rondasmexico.gob.mx/wp-content/uploads/2015/12/R01L03_Bases-Licitacion_20151120.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

- Comisión Nacional de Hidrocarburos, *Oficio RES:PER-57-2017 y Anexos, respuesta a la solicitud de información pública número 1800100016317, Sistema INFOMEX*, México, 2017.
- DÍEZ-HOCHLEITNER, Javier e IZQUIERDO, Cristina, “Las inversiones a través de sociedades locales en los APPRIS celebrados por España con países de Latinoamérica”, *Revista electrónica de estudios internacionales*, número 7, diciembre 2003, disponible en: <http://www.reei.org/index.php/revista/num7/archivos/JDHyCIS.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- Ejecutivo Federal, “Iniciativa del titular del Ejecutivo Federal, por el que expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, y se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y de la Ley de Coordinación Fiscal”, *Gaceta Parlamentaria*, año XVII, 2014, núm. 4012-A, disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2014/abr/20140430-A.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- Ejecutivo Federal, “Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley de Hidrocarburos y se reforman diversas disposiciones de la Ley de Inversión Extranjera; Ley Minera y Ley de Asociaciones Público Privadas”, *Gaceta Parlamentaria*, 2014, disponible en: http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/62/2/2014-04-30-1/assets/documentos/Ley_de_Hidrocarburos.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- European Commission, *Aggressive tax planning indicators. Final Report*, 2017, disponible en: https://ec.europa.eu/taxation.customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp_.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- FERNÁNDEZ, Jorge, *Derecho Administrativo*. México, Porrúa, UNAM, 2016.
- FERRERO, Alfredo, “La función e importancia del objeto social en las sociedades mercantiles”, *Ius et Veritas*, Perú, núm. 13, 1996, disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusveritas/article/download/1567/16017> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- FLORES, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 2001.
- FUENTE, Jesús, *Ley del mercado de valores*, México, Porrúa, 2009.
- GARCÍA, Héctor, *El ISR en el régimen opcional para grupos de sociedades*, https://ccpm.org.mx/avisos/PAF_590.1a_mayo_14.pdf.
- GRADWOHL, Carlos y GUTIÉRREZ, Mario Alberto, *Consideraciones fiscales en México de una Limited Liability Company (LLC)*, disponible en: <https://www.scribd.com/document/208038311/2011-07-consideraciones-fiscales> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

- GRUNSTEIN, Miriam, “¡Aguas arriba!: la nueva industria de la explotación del petróleo en México”, en PRIEGO, Erik y LOYOLA, Rafael (coords.), *Nuevo modelo energético y cambio climático en México*, México, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, Miguel Ángel Porrúa, 2018.
- HERNÁNDEZ, José Alfredo, *Consolidación fiscal. Impuesto sobre la renta diferido*, México, Themis, 2010.
- Her Majesty’s Revenue & Customs (HMRC), *Internal Manual. International Manual, 2022. Foreign entity classification for UK tax purposes; List of Classifications of Foreign entities for UK tax purposes*, disponible en: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180030> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- HUERTA, Carla, *Conflictos normativos*, UNAM-IIIJ, 2003.
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *Estructura del Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte 2018*, disponible en: http://internet.contenidos.inegi.org.mx/contenidos/Productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/nuevo_estruc/702825099695.pdf (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- Internal Revenue Service (IRS), *Code of Federal Regulations, Title 26: Classification of organizations for federal tax purposes*, disponible en: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.7701-2> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- JUEZ, Pedro, *Operaciones fraudulentas a través de sociedades. Detección por medio de la contabilidad y la investigación económica e implicaciones jurídicas*, España, La ley, grupo Wolters Kluwer, 2013.
- MANTILLA, Roberto M., *Derecho mercantil*, México, Porrúa, 2002.
- MARTIN, Patrick y MENZIE, Liliana, *Clarifying rule for classification of new foreign business entities as foreign eligible entities under treas. Reg. Section 301.7701-3: Case study: The Mexican Societies Anónimas Promotoras de Inversión (“SAPIs”)*, Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP, 2013, disponible en: <http://www.procopio.com/uploads/model/Block/4657/pdf/215/docs-1300825-v10-washington-dc-delegation-paper-sapi-under-ctb-regulations-2715.pdf> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).
- MORA, Jorge, *La reforma energética. Oportunidades para empresarios y consultores*, México, Dofiscal-Thomson Reuters, 2015.
- MORALES, Nora y VÁZQUEZ, Luis I., “Artículos 1 y 4. Aplicación a las Figuras o Entidades Transparentes”, en CALDERÓN, Alejandro (coord.),

Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, México, Themis, 2013.

MULLIS, Kenan, "Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities", *Tax Notes International*, vol. 64, núm. 5, 2011.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Glossary of tax terms*, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.html> (fecha de consulta: 24 de abril de 2023).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 y 2017*, Francia, OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Francia, OECD Publishing.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Francia, OECD Publishing, 2014.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Francia, OECD Publishing, 2013.

Petróleos Mexicanos, *El Petróleo de México I*, ed. conmemorativa, México, Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, 1988.

RAMOS, Carlos, "Contratos petroleros de exploración y extracción en el marco de la reforma energética. Contenido, procedimientos y posibilidades", en Priego, Erik y Loyola, Rafael (coords.), *Nuevo modelo energético y cambio climático en México*, México, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, Miguel Ángel Porrúa, 2018.

RECASÉNS, Luis, *Sociología*, México, Porrúa, 1991.

RIPLEY, Peter, "The UK oil and gas taxation regime: A "smash and grab" approach?", 2011, disponible en: <https://www.abdn.ac.uk/law/documents/TheOilandGasTaxationRegime.pdf>

ROBLEDA, Vicente, "Sociedades anónimas promotoras de inversión", *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, 1a. quincena, enero 2015, disponible en: https://www.ccpm.org.mx/avisos/sociedades_anonimas.pdf

ROLDÁN, Oscar y MENDOZA, Eduardo, "El rol de la información y las subastas petroleras en México", en COLMENER, Ricardo y ENRÍQUEZ, David (coords.), *Transacciones petroleras internacionales en América Latina. Actualización de tendencias en la industria*, 2a. ed., México, Tirant Lo Blanch, 2018.

ROUSSEAU, Isabelle, *Tribulaciones de dos empresas petroleras estatales 1900-2014 (Trayectorias comparadas de Pemex y PdVSA)*, México, El Colegio de México, 2017.

Secretaría De Hacienda Y Crédito Público, *Reporte anual por el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece los rangos de valores de los términos económicos de los contratos para la exploración y extracción de hidrocarburos para el año 2018*, disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/287344/Reporte_SHCP_art_5_LISH_2018_170111.pdf

SUNLEY, Emil. *et al.*, *Revenue from the oil and gas sector: Issues and country experience*, Post-conference draft: June 8, 2002, disponible en: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/SunleyPaper.pdf>.

TORDO, Silvana, *Fiscal systems for hydrocarbons. Design issues*, USA, The World Bank, 2007.

TORDO, Silvana, *et al.*, *Petroleum exploration and production rights*, USA, The World Bank, 2010.

VÁZQUEZ, Óscar, *Asambleas, fusión, liquidación y escisión de sociedades mercantiles*, México, Porrúa, 2006.

Legislación

Código de Comercio, *Diario Oficial de la Federación*, México, 7 de octubre al 13 de diciembre de 1889 y ref. al 30 de diciembre de 2021.

Código de rentas de los Estados Unidos de Norteamérica, disponible en: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/701> (fecha de consulta: 20 de abril de 2023).

Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, México, 31 de diciembre de 1981 y ref. al 12 de noviembre de 2021.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, México, 5 de febrero de 1917 y ref. al 28 de mayo de 2021.

Ley de Hidrocarburos, *Diario Oficial de la Federación*, México, 11 de agosto de 2014 y ref. al 20 de mayo de 2021.

Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, *Diario Oficial de la Federación*, México, 11 de agosto de 2014 y ref. al 9 de diciembre de 2019.

Ley de Petróleos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, México, 11 de agosto de 2014.

Ley del Impuesto sobre la Renta, *Diario Oficial de la Federación*, México, 11 de diciembre de 2013 y ref. al 12 de noviembre de 2021.

Ley del Mercado de Valores, *Diario Oficial de la Federación*, México, 30 de diciembre de 2005 y ref. al 9 de enero de 2019.

Ley General de Sociedades Mercantiles, *Diario Oficial de la Federación*, México, 4 de agosto de 1934 y ref. al 14 de junio de 2018.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2 de abril de 2014.