

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

**QUEJOSAS Y RECURRENTES:
DESARROLLOS MINEROS BISMARCK,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE Y OTRAS**

**RECURRENTE ADHESIVO: PRESIDENTE
DE LA REPÚBLICA**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

COTEJÓ

SECRETARIA: GABRIELA ELEONORA CORTÉS ARAUJO

México, Distrito Federal. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al, emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelve el amparo en revisión 349/2017, promovido en contra del fallo dictado el veinte de junio de dos mil dieciséis por el Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región en el expediente 213/2016, en auxilio de la Juez Cuarta de Distrito en La Laguna, con residencia en Torreón, Coahuila, en el juicio de amparo indirecto 605/2015.

El problema jurídico a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en analizar si los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece y vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos transgreden el principio de proporcionalidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

I. ANTECEDENTE

1. El once de diciembre de dos mil catorce fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo” vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, dentro de cuyas disposiciones destacan los artículos 32, penúltimo párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través de los cuales se establece un porcentaje máximo autorizado de 10% de erogaciones en períodos preoperativos de industrias extractivas relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotación.

2. Por su parte, el once de agosto de dos mil catorce fue publicada en el mismo medio de difusión oficial la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, en la cual se establece que, para efectos del impuesto sobre la renta, los contratistas podrán aplicar hasta el 100% de las deducciones por inversiones relativas a la exploración, recuperación secundaria y mejorada, y el mantenimiento no capitalizable del monto original que lleven a cabo personas dedicadas a la industria extractiva, en vez de aplicar los porcentajes de deducción que precisa la Ley del Impuesto sobre la Renta.
3. En aplicación de las leyes señaladas, las quejas presentaron declaración correspondiente al ejercicio fiscal dos mil catorce por el impuesto sobre la renta el treinta y treinta y uno de marzo de dos mil quince, respectivamente.

II. TRÁMITE DEL JUICIO DE AMPARO

4. Por escrito presentado el veintidós de abril de dos mil quince¹ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en La Laguna, con sede en Torreón, Coahuila, **Luis Antonio Andrade León**, en representación de **Desarrollos Mineros Bismark, Sociedad Anónima de Capital Variable, Desarrollos Mineros Parreña, Sociedad Anónima de Capital Variable,**

¹ Fojas 2 a 33 del juicio de amparo 605/2015 del índice del Juzgado Cuarto de Distrito en La Laguna, con residencia en Torreón, Coahuila.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

Exploraciones y Desarrollos Mineros Tizapa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Minera Ciprés, Sociedad Anónima de Capital Variable, Minera Capela, Sociedad Anónima de Capital Variable y Desarrollos Mineros Maple, Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió juicio de amparo en contra del decreto referido en el apartado que antecede, con motivo de su entrada en vigor y señaló como autoridades y normas reclamadas las siguientes:

III. AUTORIDADES RESPONSABLES.

- a) El Congreso de la Unión integrado por la Cámara de Diputados y por la Cámara de Senadores.
- b) El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

IV. NORMAS GENERALES RECLAMADAS.

- a) Del Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, se reclama la discusión, aprobación y expedición del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expida la Ley del Impuesto Sobre la Renta y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1 de enero de 2014.

[...]

También se reclama la discusión, aprobación y expedición del “Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de agosto de 2014, vigente a partir del 1° de enero de 2014.

[...]

- b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos la promulgación y orden de expedición de todos los actos legislativos que han dado origen al texto de las disposiciones combatidas.

- 5. La parte quejosa señaló como preceptos constitucionales y convencionales violados en su perjuicio a los artículos 1°, 14, 16 y 31, fracción IV, y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Igualmente, esgrimió los conceptos de violación que estimó pertinentes.
- 6. Por razón de turno, correspondió conocer al Juzgado Cuarto de Distrito en La Laguna, con residencia en Torreón, Coahuila, quien registró la demanda bajo el toca 605/2015, admitió a trámite, solicitó los informes justificados a las autoridades señaladas como responsables y señaló día y hora para la

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

celebración de la audiencia constitucional, mediante proveído de veinticuatro de abril de dos mil quince².

7. Previos diferimientos, el quince de abril de dos mil dieciséis se celebró la audiencia de ley³ y mediante proveído de nueve de mayo siguiente⁴, el juez de Distrito ordenó remitir los autos del juicio de amparo al Juzgado Primero de Distrito Auxiliar de la Quinta Región, con sede en Culiacán, Sinaloa, con base en el oficio STCCNO/2074/2015 de siete de diciembre de dos mil quince de la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal.
8. Hecho lo anterior, el juez de distrito auxiliar dictó sentencia, autorizada el veinte de junio de dos mil dieciséis, en el sentido de negar el amparo a las quejas⁵.

III. INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN

9. Inconformes con la resolución del juez de Distrito, las quejas interpusieron recurso de revisión el veinte de julio de dos mil dieciséis⁶, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en La Laguna, con sede en Torreón, Coahuila.
10. Por razón de turno correspondió conocer del asunto al Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito, el cual admitió el recurso mediante acuerdo de dos de diciembre de dos mil dieciséis⁷.
11. Por su parte, el Presidente de la República interpuso recurso de revisión adhesivo ante la Oficialía de Partes del tribunal colegiado mencionado, el

² *Ibidem*, fojas 285 a 286 vuelta.

³ *Ibidem*, foja 766.

⁴ *Ibidem*, foja 768.

⁵ *Ibidem*, fojas 770 a 786 vuelta.

⁶ Fojas 3 a 43 del amparo en revisión 483/2016 del índice del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito.

⁷ *Ibidem*, fojas 45 a 46 vuelta.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

diecisiete de enero de dos mil diecisiete⁸, admitido por auto de uno de febrero siguiente⁹.

12. Posteriormente, mediante acuerdo de nueve de marzo de dos mil diecisiete¹⁰, el tribunal colegiado de circuito determinó carecer de competencia para pronunciarse sobre los agravios hechos valer tanto por la quejosa como por el Presidente de la República, relacionados con el tema constitucional analizado por el juez de distrito y, en virtud de ello, ordenó enviar los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
13. Recibidos los autos, el Presidente de este Alto Tribunal, por acuerdo de siete de abril de dos mil diecisiete¹¹, registró el asunto bajo el expediente 349/2017, ordenó notificar a la autoridad responsable y, finalmente, turnó los autos para su estudio y elaboración del proyecto, al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.
14. Finalmente, el veintitrés de mayo de dos mil diecisiete, esta Primera Sala se avocó al conocimiento del asunto para su estudio y elaboración del proyecto¹².

IV. COMPETENCIA

15. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e, de la Ley de Amparo vigente, 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 37, parte final, y 86, primer párrafo, del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación vigente; y conforme a lo previsto en el Punto Tercero, por no darse los supuestos a que se alude en

⁸ *Ibidem*, fojas 56 a 72.

⁹ *Ibidem*, foja 73.

¹⁰ *Ibidem*, fojas 84 a 117.

¹¹ *Ibidem*, fojas 78 a 80.

¹² *Ibidem*, foja 106.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

el Punto Segundo, fracción III, y Cuarto fracción I, todos del Acuerdo General Plenario 5/2013, de trece de mayo de dos mil trece, en virtud de que el recurso de revisión se interpuso en contra de una sentencia dictada por un juez de distrito, en un juicio de amparo en materia administrativa, en el que se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece y vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

16. Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.
17. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento dispone que -al igual que los amparos directos en revisión- los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno que sean de la materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que si el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe avocarse al conocimiento del mismo.

V. OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

18. Por ser un presupuesto procesal de estudio preferente, esta Primera Sala procede a estudiar los aspectos relacionados con la oportunidad de los recursos y la legitimación de sus promoventes.
19. En términos del artículo 86 de la Ley de Amparo, el recurso de revisión principal interpuesto por las quejas fue presentado dentro del plazo de ley.
20. Lo anterior, toda vez que la sentencia del juez de distrito les fue notificada por lista el seis de julio de dos mil dieciséis¹³ y surtió sus efectos el día siguiente; por lo que el plazo transcurrió del ocho al veintiuno de ese mes y año, sin contar en el cómputo los días dieciséis, diecisiete, veintitrés y veinticuatro, por corresponder a sábados y domingos. Luego, si el recurso se interpuso el veinte de julio de dos mil dieciséis, es evidente su oportunidad.
21. Por otra parte, el recurso de revisión adhesivo también fue presentado dentro del plazo que indica el artículo 82 de la Ley de Amparo; toda vez que el acuerdo del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito de dos de diciembre de dos mil dieciséis, por el que fue admitido el recurso de revisión principal, fue notificado a la autoridad responsable el diez de enero de dos mil diecisiete¹⁴ y surtió efectos en ese momento. Por ende, el plazo para la adhesión transcurrió del once al diecisiete de ese mes y año, sin contar en el cómputo los días siete y ocho, por corresponder a sábado y domingo.
22. En esas condiciones, si el recurso de revisión adhesivo fue presentado por la autoridad responsable el diecisiete de enero de dos mil diecisiete¹⁵ ante la oficina de Correos de México, es evidente su oportunidad.
23. Por otra parte, las recurrentes se encuentran legitimadas para interponer el recurso de revisión al ser parte quejosa en el juicio de amparo indirecto, a

¹³ Foja 803 del juicio de amparo.

¹⁴ Foja 55 del recurso de revisión 483/2016.

¹⁵ *Ibidem*, foja 72.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

las que, en audiencia constitucional, les fue negado el amparo en relación con los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; por lo que –además– cuentan con interés jurídico para interponer la revisión.

24. Igualmente, el Presidente de la República cuenta con legitimación e interés para adherirse al recurso de revisión principal, al haber sido señalado como autoridad responsable en el juicio de amparo y porque, a través de la adhesión, busca sostener las razones por las cuales el juez de distrito validó la constitucionalidad de los preceptos señalados.

VI. ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER

25. A fin de resolver el presente recurso de revisión, conviene resumir los conceptos de violación que hizo valer la parte quejosa en el amparo, las consideraciones de la sentencia recurrida, los argumentos del recurso de revisión, así como lo resuelto por el tribunal colegiado.

VI.1. Demanda de amparo

26. Previas consideraciones sobre los principios de libertad configurativa del legislador y sus límites y de proporcionalidad, así como de lo que establece la regulación minera y la evolución histórica de los preceptos reclamados, las quejas vertieron dos conceptos de violación.
27. A través del primero, adujeron que los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, transgreden el principio de proporcionalidad tributaria porque imponen al contribuyente amortizar en un período de diez años los gastos que ha llevado a cabo para encontrar nuevos fondos, al no tener certeza si serán útiles para obtener ingresos ya que no en todos se construye una mina, pues para ello es necesario cuantificar el yacimiento mineral para determinar si es comerciable y aprovechable para realizar una inversión.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

28. Señala que lo anterior es así, porque en los términos de la Ley Minera, la exploración de yacimientos minerales es una obligación que, en caso de incumplirse, da lugar a la revocación de la concesión, lo que propicia violación al principio de igualdad, dado que el numeral 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos permite a las empresas deducir el 100% de los gastos de exploración, mientras que las mineras no, siendo que en ambos casos se encuentran en la misma situación jurídica al no existir razón ni justificación válida para el trato diferenciado, pues en ambos casos se trata de la explotación de bienes del Estado. Además, es desproporcional que se considere amortizable en un período de diez años las erogaciones preoperativas, porque no se sabe si los yacimientos explorados serán útiles para obtener ingresos.
29. Por otra parte, en el **segundo concepto de violación** las quejas señalaron que los artículos violan el principio de equidad tributaria que tutelan los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución, porque existe un trato preferencial a la industria petrolera sobre la minera y otras dedicadas a la extracción, generando un trato discriminatorio.
30. Esto, ya que sólo quienes se dedican a la extracción de hidrocarburos pueden acceder a la tasa de deducción del 100% y a los demás como sucede con las quejas no se les permite acceder a la deducción, sin justificación válida para el trato discriminatorio.

VI. 2. Sentencia de amparo

31. El juez de distrito calificó infundados los conceptos de violación de las quejas y determinó la validez constitucional de los preceptos bajo los argumentos siguientes:
- a) El problema planteado por las quejas no se refiere a una cuestión de proporcionalidad tributaria, sino a un tema de igualdad ante la ley; pues no pretende cuestionar la estructura de una contribución, su mecánica, el vínculo con otros tributos o los efectos de su aplicación

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

como la devolución, compensación, acreditamiento u otras figuras. Más bien, las quejas cuestionan la constitucionalidad de los artículos impugnados a partir de la igualdad que tutela el artículo 1° constitucional, en tanto se combate la desigualdad entre personas y no por su capacidad contributiva. Lo anterior, con apoyo del criterio LXXXIX/2008 **“ACTIVO. EL DECRETO DEL EJECUTIVO FEDERAL POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO Y OTORGA DIVERSAS FACILIDADES A LOS CONTRIBUYENTES QUE INDICA, CON BASE EN EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA”**.

b) El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de igualdad consiste en que los particulares que se encuentren en una misma situación jurídica, deben ser tratados de manera igual, sin soslayar que pueden existir desigualdades materiales y económicas, como lo sostiene la jurisprudencia P./J. 42/97 **“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”**. Por ende, la igualdad constituye un derecho subjetivo que protege a su titular frente a los comportamientos discriminatorios de los poderes públicos y que es alegable ante cualquier diferenciación de trato no justificada a fin de cumplir el trato jurídico homogéneo a supuestos de hecho equivalentes cuando no existe un fundamento suficiente para su diferenciación.

c) El principio de igualdad ante la ley, como límite a la actividad del legislador, no tiene un carácter absoluto, de modo que no toda desigualdad de trato es violatorio de derechos humanos, de tal manera que una norma general puede dar un trato diferente a personas que se encuentran en una misma situación jurídica, cuando haya una justificación razonable y objetiva.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

d) El análisis del criterio utilizado por el legislador en materia fiscal se efectúa bajo un parámetro débil, dado que no se trata de alguna categoría sospechosa contemplada en el artículo 1º Constitucional, habida cuenta que las normas impugnadas versan sobre la regulación de una actividad económica –rubro en el que la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado–, siendo legítimas las clasificaciones que, buscando la consecución de una finalidad permitida por la Constitución, sean adecuadas para tal fin, como lo disponen los criterios CII/2010 **“PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO”** y 1a.XIII/2015 **“CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LA INTENSIDAD DE SU ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE IGUALDAD, CONFORME A LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES, NO ES DE CARÁCTER ESTRICTO, SINO FLEXIBLE O LAXO”**.

e) Como se desprende de los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, las industrias extractivas pueden deducir el 10% de las erogaciones realizadas con motivo de la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse; mientras que la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos, prevé en el artículo 32, inciso a, fracción I, que las empresas contratistas dedicadas a los servicios de exploración y extracción de hidrocarburos, en lugar de aplicar el porcentaje de deducción antes señalado, podrán deducir el 100% del monto original de las inversiones realizadas para la exploración, recuperación secundaria y mejorada, y el mantenimiento no capitalizable, en el ejercicio en el que se efectúen.

Sin embargo, contrario a lo señalado por la quejosa, para determinar si existe violación al principio de igualdad, es necesario comparar la norma impugnada con otra y otras para verificar su conformidad

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

constitucional y, en el caso, las empresas extractivas mineras y de hidrocarburos no comparten parámetro de comparación.

f) Si bien tanto las empresas dedicadas a la minería como las de hidrocarburos se encuentran en la misma situación jurídica, al desarrollar actividades extractivas sobre bienes de dominio de la Nación, las funciones de exploración y explotación de minerales se realiza por empresas privadas bajo una concesión otorgada por el Estado, mientras que las de hidrocarburos funcionan a través de contratos que las empresas privadas convienen con el Estado. Por lo tanto, aunque en ambos casos tributan bajo el régimen de personas morales en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cierto es que la diferenciación introducida por el legislador persigue un fin constitucionalmente válido.

g) De los trabajos legislativos que dieron lugar a la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, específicamente al artículo 32, se desprende que el legislador tuvo la intención de cambiar el tratamiento fiscal que se aplicaba a la extracción de hidrocarburos, pues no tomaba en cuenta los costos y las necesidades de reinversión; por lo que en la iniciativa, el Presidente de la República precisó que el objetivo era que el Estado obtuviera ingresos que contribuyeran al desarrollo de largo plazo de la Nación, a través de actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, llevadas a cabo mediante asignaciones a empresas productivas del Estado a través de contratos celebrados entre éstas y los particulares.

Así, los particulares realizarán tales actividades de exploración y extracción de hidrocarburos por cuenta de la Nación y, en contraprestación, los particulares recibirán contraprestaciones según el tipo de contrato de que se trate. Por ende, a cambio de utilizar sus propios recursos en la exploración de hidrocarburos, los particulares

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

podían deducir dichas inversiones con base en los porcentajes que señala el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

Además, en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Energía se adicionó la fracción VIII al artículo 28, para efecto de establecer que una vez terminado el contrato, los activos que se generen o se adquieran en función de este, deben pasar sin costo al Estado mexicano, porque a través de la recuperación de costos cubiertos al contratista este adquiere la propiedad de los activos correspondientes.

De ahí que la reforma buscara que el Estado contara con mayores ingresos para el desarrollo a largo plazo y autorizó a los particulares celebrar contratos con las empresas productivas del Estado, para realizar actividades de exploración y extracción de hidrocarburos a cambio de otorgarles algunas contraprestaciones, como por ejemplo, deducir las inversiones realizadas por dichas actividades, bajo la condición de que, una vez terminado el contrato, los activos pasen sin costo al Estado, en tanto este último adquirió la propiedad de aquéllos en el momento en que cubrió los costos al particular.

h) La diferenciación cuestionada busca un fin legítimo, porque al permitir deducir a los particulares los costos realizados con motivo de la exploración de hidrocarburos, estos pueden disponer de la cantidad que, en su caso, deberían pagar por concepto de impuesto sobre la renta para continuar realizando su actividad empresarial, pues una vez terminado el contrato, los activos generados por la explotación de dichos hidrocarburos pasarán al Estado sin cargo alguno, en tanto este adquirió la propiedad de los mismos en el momento en que cubrió los costos al particular.

i) La medida es proporcional en virtud de que sólo favorece a las personas jurídicas que realizan actividades de hidrocarburos sin afectar otras actividades económicas de la Nación ni conlleva a que se

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

transgreda derecho humano alguno del resto de los gobernados, dado que la medida adoptada por el legislador no tiene como finalidad la intrusión en la esfera jurídica de los particulares ajenos a dicha actividad económica. Tampoco afecta intereses de la sociedad porque, si bien es cierto que el fisco deja de recaudar ingresos por concepto del impuesto sobre la renta, lo cierto es que la medida alienta a los particulares a invertir en un área considerada prioritaria por el Estado, a la par que permite la reinversión en una actividad económica realizada por particulares que, a largo plazo, permite que el Estado conserve el dominio de los activos generados por la explotación de hidrocarburos.

j) Con base en el criterio 1a. LIII/2012 **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”**, los parámetros que fijó el legislador para diferenciar a los sujetos que pueden deducir en mayor medida sus gastos de preoperación no resultan artificiosos o arbitrarios, sino que se encuentran ajustados de manera objetiva para cumplir con una finalidad constitucionalmente válida, que es captar mayores ingresos para el Estado, para el desarrollo a largo plazo de éste, fomentando la inversión de las actividades de exploración de hidrocarburos por parte de los particulares.

k) Por lo expuesto, los artículos señalados no transgreden el principio de igualdad ya que el Estado tiene la obligación de dirigir la economía mediante los mecanismos que la Constitución le otorga, por lo que puede establecer un tratamiento especial destinado a un sector concreto de la actividad económica bajo parámetros objetivos.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

l) Finalmente, debe precisarse que los órganos jurisdiccionales de amparo no cuentan con facultades para determinar en abstracto y sin elementos comparativos si es o no justo que las mineras únicamente puedan deducir el 10% de sus gastos preoperativos, a pesar de los gastos que tienen que realizar para su exploración y extracción; pues en atención al principio de división de poderes, no puede evaluar actos de autoridad que impliquen decisiones ideológicas y políticas de los demás poderes, por lo que no puede sustituir al órgano legislativo para determinar si es o no correcto que las empresas mineras sólo puedan deducir el porcentaje que señala la norma. Ello, con base en los criterios P./J. 78/2009 **“DIVISIÓN DE PODERES. EL QUE ESTE PRINCIPIO SEA FLEXIBLE SÓLO SIGNIFICA QUE ENTRE ELLOS EXISTE UNA COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS, PERO NO LOS FACULTA PARA ARROGARSE FACULTADES QUE CORRESPONDEN A OTRO PODER, SINO SOLAMENTE AQUELLOS QUE LA PROPIA CONSTITUCIÓN LES ASIGNA”** y P./J. 52/2005 **“DIVISIÓN DE PODERES. EL EQUILIBRIO INTERINSTITUCIONAL QUE EXIGE DICHO PRINCIPIO NO AFECTA LA RIGIDEZ DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**.

VI. 3. Recurso de revisión principal

32. La parte recurrente propuso cuatro agravios para combatir la resolución del juez de Distrito.
33. En el **primer agravio**, aduce que la sentencia es incongruente, porque el juez no realiza un análisis coincidente entre lo resuelto en la sentencia principal y los conceptos de violación manifestados en la demanda de amparo, porque no dio contestación a la litis planteada al omitir el análisis de los conceptos de violación, basando su resolución, únicamente, sobre el análisis el contenido del artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos bajo el test de proporcionalidad, pero sin estudiar los

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

numerales 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con los principios de equidad y proporcionalidad que rigen la justicia tributaria.

34. Señala que el juez de distrito también omite pronunciarse respecto al trato desproporcional recibido por las quejas para que consideraran amortizable en un período de diez años, las erogaciones en períodos preoperativos cuando no se sabe si serán útiles para obtener ingresos, al desconocer si los fondos en los que se invierte vayan a constituir una mina; es decir, que se pase de la etapa de exploración a la explotación del bien.
35. Por último manifiesta que en la sentencia recurrida se soslaya que el propósito de las quejas fue que se desincorporara de su esfera de derechos el contenido de los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al causarle afectación directa en virtud de su especial situación frente a dichas normas, las cuales contienen la limitante a las deducciones de las erogaciones realizadas en períodos preoperativos; pero el juez se limita a resolver sobre el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.
36. Por su parte, a través del **segundo agravio** las quejas afirman que la sentencia emitida por el juez de distrito carece de fundamentación y motivación, porque partió de un análisis sistemático equívoco de los conceptos de violación expresados por las quejas, al estimar que éstos no podían ser estudiados a la luz del principio constitucional de equidad tributaria (sic), al no incidir en los elementos de la contribución. Sin embargo, contrario a lo que se sostiene en la sentencia recurrida, los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sí establecen la mecánica y efectos para la determinación de pago por concepto del impuesto sobre la renta, en tanto las erogaciones realizadas en períodos preoperativos serán deducibles de los ingresos de las contribuyentes, lo que dará como resultado la base de pago del impuesto en mención.
37. Por lo anterior, las recurrentes consideran que dichos artículos deben analizarse a la luz del principio de equidad tributaria previsto en el artículo

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al relacionarse con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, como son las deducciones para la determinación de la base de la contribución; pues el hecho de que el juez de distrito constriñera su estudio al test de proporcionalidad resulta ilegal, porque con dicho cuestionario únicamente se demuestra si existe violación al principio de proporcionalidad tributaria, pero sin mencionar nada sobre el de equidad.

38. En el **tercer agravio**, las recurrentes alegan que el juez de distrito sostuvo que el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos frente a los diversos 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al considerar que al permitir la deducción de inversiones realizadas con motivo de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos tiene como finalidad principal que el Estado pueda captar mayores ingresos para el desarrollo a largo plazo de la Nación, pero sin tener en cuenta que la minería también es importante para el país, al tratarse de una de las actividades económicas primarias en términos del artículo 27 constitucional.
39. Para demostrar lo anterior, las quejas esgrimen las manifestaciones realizadas por el Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, en un documento denominado "Impuestos en el sector minero: un análisis teórico-práctico respecto a la actividad minera", así como en el propio Plan de Desarrollo 2012-2018 se reconoce a la minería como un sector estratégico; por ende, el juez de distrito perdió de vista que tanto la industria minera como la de hidrocarburos participan en relevancia igual para los ingresos del Estado y el beneficio de la Nación. De ahí que, a juicio de la parte recurrente, sostenga que el trato diferenciado introducido por el legislador transgreda los artículos 14 y 16 constitucionales, pues pierde de vista que ambas industrias extractivas son iguales en relevancia para el desarrollo económico del país.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

40. Además, señalan que no debe considerarse que desde la óptica de necesidad recaudatoria se puedan analizar violaciones a las garantías tributarias de ciertos sectores de la sociedad, pues ante la necesidad de recaudación las empresas extractivas de hidrocarburos pueden deducir el 100% de sus gastos en períodos preoperativos, lo que genera que la sentencia viole el principio de extrafiscalidad previsto en el artículo 25 constitucional y 31, fracción IV, de la Constitución, porque los elementos en los que se sustenta el trato diferenciado desconocen las razones de los fines extrafiscales, al tratarse de actividades primarias del Estado tanto la minería como los hidrocarburos.
41. Finalmente, mediante el **cuarto agravio** las recurrentes sostienen que la sentencia del juez de distrito carece de exhaustividad, porque en ella no se analizaron todos los argumentos vertidos en la demanda de amparo en relación con la inconstitucionalidad de los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esto, pues en el primer concepto de violación se sostuvo la violación al principio de proporcionalidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución y en el segundo la violación a los principios de equidad tributaria e igualdad que tutelan los artículos 1º y 31, fracción IV, constitucionales, mismos que no fueron atendidos de forma integral por el a quo.

VI. 4. Recurso de revisión adhesivo

42. El Presidente de la República expuso cuatro agravios en los que aduce:
- a) Las normas impugnadas no transgreden el principio de igualdad porque la norma sólo favorece a personas jurídicas que se dedican a la extracción y exploración de hidrocarburos, sin intromisión en la esfera jurídica de los particulares que no se dediquen a dicha actividad económica; además de que los objetivos de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos buscan promover el desarrollo de la industria en beneficio de la economía nacional, al permitir incrementar los niveles de exploración y extracción como lo determinó el legislador.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

b) Es inoperante el argumento de las quejas en el sentido de que el artículo 32, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pues parte de una interpretación equivocada de la norma, al señalar que las industrias extractivas no podrán hacer sus erogaciones antes de que enajene sus productos o preste sus servicios de forma constante, pero no limita la realización de erogaciones.

c) Resultan inoperantes los conceptos de violación de las quejas, pues pretende obtener la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos impugnados, a partir de situaciones particulares de las que se desprende que no se encuentra en el supuesto de erogaciones por gastos preoperativos, sino como erogaciones para mantener activa su concesión y comprobar trabajos y obras realizadas en los yacimientos mineros otorgados.

d) No asiste razón a las recurrentes principales al aducir que el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos otorga una tasa preferencial de deducción del 100% a personas que realicen gastos de exploración, pero al tener la calidad de empresas de explotación minera no pueden compararse con las que se dedican a la extracción de hidrocarburos, al encontrarse en situaciones distintas tal como lo disponen las leyes que regulan a cada contribuyente en cada caso.

Lo anterior es así, porque quienes se dedican a la exploración y extracción de petróleo y demás hidrocarburos deben celebrar un contrato con el Estado mexicano y las empresas productivas con la finalidad de que sean a cargo de la Nación las actividades y no admiten, por ende, concesiones; mientras que en una concesión minera, el Estado otorga los derechos sobre todos los minerales o sustancias extraídas, así como la disposición de los productos minerales que se obtengan con motivo de las obras y trabajos que se realicen. Por ende, en la industria de hidrocarburos son de interés social y de índole político-económico que busca la protección del sector

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

energético y la regulación de los ingresos por la exploración, extracción y explotación de los hidrocarburos, a diferencia de la minería cuya finalidad es simplemente económica.

Además, el régimen fiscal de los contratos de exploración y extracción de hidrocarburos no implica un esquema tributario; es decir, no se refiere al ámbito de las contribuciones como los impuestos o derechos, pues se conoce como régimen fiscal a los términos establecidos en los contratos, pues es un acuerdo de voluntades de las partes, sobre las prestaciones que obtendrá el Estado por la exploración y extracción de hidrocarburos, entonces los contratos a que se refiere la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos no tienen la naturaleza de contribuciones, sino de contraprestaciones contractuales con mecanismos para su determinación.

Por lo anterior, para determinar las deducciones de las inversiones para el desarrollo de proyectos petroleros, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en los artículos 33 y 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que se establecen porcentajes específicos en el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, pues la ley de renta no contempla la deducción de las inversiones para el desarrollo de proyectos petroleros, en virtud de que antes estas actividades eran realizadas por Petróleos Mexicanos, quien estaba exento del impuesto sobre la renta.

Además, existe la posibilidad de postergar las pérdidas hasta por diez ejercicios fiscales para poder determinar la contraprestación debido a que existen períodos de maduración amplios en las cuales requieren importantes inversiones para los proyectos petroleros.

Finalmente, lo anterior se robustece con la exposición de motivos de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, de lo que se puede concluir que la normatividad tiene la finalidad de llevar a cabo de exploración y extracción de hidrocarburos se tendrán que realizar a través de

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

contratos celebrados entre el Estado mexicano y las empresas productivas del Estado y particulares, con el objeto de incrementar los niveles de exploración y extracción de hidrocarburos para lo cual se proponen cambios al tratamiento fiscal aplicable a la extracción de hidrocarburos cuyo término fiscal para los contratos que se regulan no tienen la naturaleza de contribuciones, sino de contraprestaciones contractuales con mecanismos para su determinación; por ende, para determinar las deducciones de las inversiones para el desarrollo de proyectos petroleros, en vez de aplicar los porcentajes que señalan los numerales 33 y 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establecerán los previstos en el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

VI.5. Acuerdo del tribunal colegiado

43. El nueve de marzo de dos mil diecisiete, el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, determinó reservar competencia originaria a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para el análisis de los agravios propuestos tanto por la quejosa recurrente como por la recurrente adhesiva, sobre el estudio de constitucionalidad de los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

VII. ESTUDIO DE FONDO

44. Esta Primera Sala determina que el recurso de revisión principal es infundado.
45. Las recurrentes principales manifestaron a través de una parte del primer agravio y de los diversos segundo, tercero y cuarto que la sentencia del juez de distrito fue incompleta, incongruente y carente de exhaustividad, porque realizó un análisis incorrecto de los conceptos de violación al basarse únicamente en el análisis de proporcionalidad del artículo 32 de la Ley de

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

Ingresos sobre Hidrocarburos, sin llevar a cabo el estudio a partir del principio de equidad tributaria. Asimismo, sostienen que el juez pierde de vista que la industria minera es también de carácter primario y forma parte de la economía del estado, por lo que no debía excluirse del beneficio fiscal.

46. Por otro lado, en otra porción del primer agravio las recurrentes señalan que el juez de distrito omitió pronunciarse sobre el trato desproporcional recibido por las quejas para que consideraran amortizable en un período de diez años las erogaciones en períodos preoperativos, cuando no se sabe si serán útiles para obtener ingresos, al desconocer si los fondos en los que se invierte vayan a constituir una mina; es decir, que se pase de la etapa de exploración a la explotación del bien.
47. Ahora bien, esta Primera Sala determina que contrario a lo aducido por las recurrentes principales, la sentencia del juez de distrito no adolece de vicio constitucional y/o legal alguno; pues si bien es cierto que en los conceptos de violación se señaló la transgresión a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, también lo es que el juzgador estimó que la causa de pedir de las quejas más bien se relacionaba con la violación al principio de igualdad que tutela el artículo 1º constitucional y no con elementos propios de la contribución que pudieran estudiarse a partir del principio de legalidad tributaria previsto en el numeral 31, fracción IV, del Pacto Fundamental.
48. De igual forma, aunque en la sentencia no se efectúa expresamente el análisis constitucional sobre el tema de si es desproporcional que ahora las mineras deban amortizar en un periodo de diez años los gastos que han llevado a cabo para encontrar nuevos fondos, pues no se sabe si van a ser útiles para obtener ingresos, lo cierto es que, a pesar de que dicho argumento parte de una situación particular para demostrar la inconstitucionalidad de una norma, el juez sí dio contestación al concepto de violación.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

49. Lo anterior, porque se impugnó la validez de normas jurídicas que limitan la deducción de gastos de exploración de los yacimientos respectivos, bajo el argumento que no se está dando un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que envolvía que la problemática no debiera ser analizada a la luz de la equidad tributaria, porque no se pretendió cuestionar la estructura de una contribución, su mecánica, el vínculo con otros tributos o los efectos de su aplicación como la devolución, compensación, acreditamiento u otras figuras, sino en la deducción como un beneficio fiscal que otorgó el fisco para impulsar una actividad o sector económico, en este caso el de hidrocarburos; el cual, como se explica posteriormente, reviste de características que lo distinguen de otras áreas estratégicas del Estado dedicadas a la exploración y extracción de bienes nacionales, en relación con la forma en que los particulares participan o se benefician de ellos.
50. Entonces, si las quejasas propusieron que es desproporcional la amortización en un período de diez años de los gastos en los fondos en los cuales se encuentra buscando nuevos yacimientos minerales, aun cuando no se sabe si van a ser útiles para obtener ingreso y no se sabe si en los fondos en los que se invierte se pase de la etapa de exploración a explotación; lo cierto es que ello estaba administrado a la desigualdad argüida por las quejasas, por lo que, propiamente, el juez de distrito dio contestación a dicha cuestión y determinó que la disparidad existente entre los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el diverso numeral 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos se justifica en tanto los sujetos de cada norma revisten características que justifican el trato fiscal diferenciado.
51. En efecto, tal como lo señaló el juez de distrito, las quejasas solicitaron el estudio constitucional de los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias; sin embargo, de la causa de pedir, aquéllas no impugnaban los numerales referidos en relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta ni

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

en evitar que existan normas que produzcan un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares en el pago de contribuciones, sino de la supuesta desigualdad que existe entre las personas dedicadas a la exploración y extracción de minerales y de hidrocarburos, para obtener un beneficio fiscal.

52. Así, tal como lo ha sostenido este Alto Tribunal, el principio de equidad tributaria consiste en que los gobernados reciban el mismo trato cuando se ubican en una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación. Por ende, si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.
53. Adicionalmente, sustentó que dicho principio también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones tributarias desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable, como ya se señaló¹⁶.

¹⁶ Resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 41/97 “**EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

54. Por otro lado, esta Primera Sala ha sostenido que, dado el análisis que debe hacerse del principio fundamental de igualdad, o bien, de equidad en materia tributaria, en ciertos casos no es posible realizar distinciones, mientras que en otros supuestos estará permitido o incluso exigido constitucionalmente; luego, cuando la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos o personas, se requiere analizar: i) si la distinción descansa en una base objetiva y razonable o es una discriminación constitucionalmente vedada; ii) la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador; iii) si se cumple con el requisito de la proporcionalidad; y, iv) establecer en cada caso el referente sobre la cual se predica la igualdad¹⁷.

visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, p. 43.

¹⁷ Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 55/2006 **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL**. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

55. Este último aspecto es imprescindible, pues la igualdad es un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo; así, ese referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.
56. Ahora bien, con relación a lo anterior, esta Primera Sala ha establecido que es necesario distinguir la intensidad con la que deben evaluarse las diferenciaciones por parte del legislador, lo cual obedece al diseño y contenido del texto constitucional.
57. Así, tratándose de las normas de índole económico o tributario, por regla general, la intensidad del análisis debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en esos campos, en los cuales la Constitución General prevé una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado; sin que ello signifique algún tipo de renuncia por este Alto Tribunal el ejercicio de su competencia de control constitucional, sino que en ciertas materias el legislador goza de mayor discrecionalidad constitucional, por lo que en esos temas la intensidad de su control se ve limitada.
58. Cuestiones diversas suceden en aquellos casos en los que el legislador tiene una limitada discrecionalidad, pues en esos supuestos el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, tal como es el caso de alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1 constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas); por lo que el juzgador, para examinar su

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, debe hacer un análisis estricto, es decir, debe existir una motivación reforzada por parte del creador de la norma¹⁸.

59. Así, esta Primera Sala estima que el análisis del principio de igualdad y de equidad –para el caso que nos ocupa– requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, por lo que basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, exigiéndose un mínimo de idoneidad entre el medio y su finalidad, además de que debe existir un mínimo de proporcionalidad entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.
60. En el caso, el tópico de desigualdad recae en los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con el diverso 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce y ocho de diciembre de dos mil dieciséis, respectivamente, que disponen:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

[...]

Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

[...]

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un

¹⁸ Robustece lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 **“IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello”, publicada en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 23, octubre de 2015, tomo II, p. 1462.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Artículo 33. Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

[...]

II. 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

[...]

LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

[...]

Artículo 32. Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, se estará a lo siguiente:

A. Los Contratistas, en lugar de aplicar los porcentajes de deducción establecidos en los artículos 33 y 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán aplicar los siguientes porcentajes:

I. El 100% del monto original de las inversiones realizadas para la Exploración, recuperación secundaria y mejorada, y el mantenimiento no capitalizable, en el ejercicio en el que se efectúen;

II. El 25% del monto original de las inversiones realizadas para el desarrollo y explotación de yacimientos de Petróleo o Gas Natural, en cada ejercicio, y

III. El 10% del monto original de las inversiones realizadas en infraestructura de Almacenamiento y transporte indispensable para la ejecución del Contrato, como oleoductos, gasoductos, terminales, transporte o tanques de Almacenamiento necesarios para llevar la Producción Contractual a los puntos de entrega, medición o fiscalización determinados en cada Contrato, en cada ejercicio.

Cuando el Contratista utilice bienes de las inversiones a que se refiere este artículo que no hubieran sido deducidos en su totalidad conforme al Título Tercero de esta Ley, para efectos de este Título sólo podrán deducir el saldo pendiente por depreciar de los bienes que correspondan a dicho Contrato en términos de los lineamientos que al respecto emita la Secretaría.

Para efectos de la pérdida fiscal prevista en el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que realicen actividades en las regiones de áreas marinas con tirante de agua superior a quinientos metros, podrán disminuir dicha pérdida ocurrida en un ejercicio de la utilidad fiscal de los quince ejercicios siguientes hasta agotarlo.

[...]

61. En primer término, los artículos señalados de la Ley del Impuesto sobre la Renta derivan de la iniciativa que realizó el Presidente de la República para fortalecer los ingresos públicos y simplificar el diseño y estructura, con la

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

finalidad de recuperar el potencial recaudatorio a través de la ampliación de la base del impuesto sobre la renta.

62. En lo que interesa, la ley establece en el Título II, que las personas morales podrán deducir las inversiones que realicen mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por la propia ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, ahí mismo se establezcan; así como la mecánica para llevarlo a cabo¹⁹.

¹⁹ **Artículo 31.** Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente.

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la presente Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

63. Dentro de las deducciones autorizadas por inversiones, la ley de renta establece que, entre otros supuestos, tienen dicha naturaleza las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, las cuales, tratándose de industrias extractivas, son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse, las cuales podrán deducirse hasta en un 10% del período correspondiente.
64. Las actividades antes señaladas, propias de la industria extractiva, encuentran su fundamento constitucional en el artículo 27, el cual, al igual que los numerales 25 y 28, fueron reformados mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de diciembre de dos mil trece, en lo relativo a la materia de energía.
65. El precepto constitucional en referencia²⁰ dispone que la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional,

Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible en los términos de las fracciones II y III del artículo 36 de esta Ley, se considerará la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes.

Tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 36 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación.

²⁰ **Art. 27.** La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

[...]

Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

En los casos a que se refieren los dos párrafos anteriores, el dominio de la Nación es inalienable e imprescriptible y la explotación, el uso o el aprovechamiento de los recursos de que se trata, por los particulares o por sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, no podrá realizarse sino mediante concesiones, otorgadas por el Ejecutivo Federal, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes, salvo en radiodifusión y telecomunicaciones, que serán otorgadas por el Instituto Federal de Telecomunicaciones. [...]

Tratándose del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, en el subsuelo, la propiedad de la Nación es inalienable e imprescriptible y no se otorgarán concesiones. Con el propósito de obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la Nación, ésta llevará a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos mediante asignaciones a empresas productivas del Estado o a través de contratos

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

corresponde originariamente a la Nación, quien tiene el dominio directo de todos los recursos naturales, dentro de los que se encuentran los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria y los yacimientos de piedras preciosas, así como el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos.

66. En estos casos, así como en todos los señalados en el precepto constitucional en mención, el dominio de la Nación es inalienable e imprescriptible y la explotación, el uso o el aprovechamiento de los recursos de que se trata, por los particulares o por sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, no podrá realizarse sino mediante concesiones, salvo en el caso de petróleo y demás hidrocarburos que no podrán ser concesionados.
67. No obstante, con el propósito de obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la Nación, podrán llevarse a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos mediante asignaciones a empresas productivas del Estado o a través de contratos con éstas o con particulares, en los términos de la ley reglamentaria. Para cumplir con el objeto de dichas asignaciones o contratos las empresas productivas del Estado podrán contratar con particulares. En cualquier caso, los hidrocarburos en el subsuelo son propiedad de la Nación y así deberá afirmarse en las asignaciones o contratos.
68. Así, se desprende del texto constitucional que la Nación conserva la titularidad originaria de los bienes que ahí se señalan y las modalidades a través de las cuales podrán ser explotadas y/o aprovechadas por los particulares y, en ese sentido, la Constitución General establece distinciones precisas entre las actividades relacionadas con bienes cuya propiedad originaria detenta el Estado; pues, como es el caso, la

con éstas o con particulares, en los términos de la Ley Reglamentaria. Para cumplir con el objeto de dichas asignaciones o contratos las empresas productivas del Estado podrán contratar con particulares. En cualquier caso, los hidrocarburos en el subsuelo son propiedad de la Nación y así deberá afirmarse en las asignaciones o contratos.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

exploración, explotación y aprovechamiento en minas se lleva a cabo a través de las concesiones que otorga el gobierno federal, mientras que las relativas a petróleo e hidrocarburos jamás podrán ser concesionadas, por lo que los aprovechamientos que deriven de su exploración y explotación siempre serán del Estado.

69. En efecto, la Ley Minera publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de junio de mil novecientos noventa y dos, es reglamentaria del artículo 27 constitucional y, por ende, de orden público y observancia general, cuyo objeto primordial es regular la exploración, explotación, y beneficio de los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, así como de las salinas formadas directamente por las aguas marinas provenientes de mares actuales, superficial o subterráneamente, de modo natural o artificial y de las sales y subproductos de éstas²¹, salvo minerales como el petróleo y los demás hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, que se encuentren en el subsuelo; los minerales radiactivos; las sustancias contenidas en suspensión o disolución por aguas subterráneas, siempre que no provengan de un depósito mineral distinto de los componentes de los terrenos; las rocas o los productos de su descomposición que sólo puedan utilizarse para la fabricación de materiales de construcción o se destinen a este fin; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación se realice por medio de trabajos a cielo abierto, y la sal que provenga de salinas formadas en cuencas endorréicas²².

²¹ **ARTICULO 1°.** La presente Ley es reglamentaria del artículo 27 constitucional en materia minera y sus disposiciones son de orden público y de observancia en todo el territorio nacional. Su aplicación corresponde al Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Economía, a quien en lo sucesivo se le denominará la Secretaría.

ARTICULO 2°. Se sujetarán a las disposiciones de esta Ley, la exploración, explotación, y beneficio de los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, así como de las salinas formadas directamente por las aguas marinas provenientes de mares actuales, superficial o subterráneamente, de modo natural o artificial y de las sales y subproductos de éstas.

²² Artículo 5° de la Ley Minera.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

70. Además, la ley en comento establece que la exploración, explotación y beneficio de los minerales o sustancias son de utilidad pública, serán preferentes sobre cualquier otro uso o aprovechamiento del terreno, con sujeción a las condiciones que establece la misma, y únicamente por ley de carácter federal podrán establecerse contribuciones que graven estas actividades²³, como sucede en la especie a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
71. La Ley Minera, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 constitucional, señala que las actividades que regula podrán ser realizadas por personas físicas personas de nacionalidad mexicana, ejidos y comunidades agrarias, pueblos y comunidades indígenas, así como por sociedades constituidas en los términos de las leyes mexicanas; a través de las concesiones o asignaciones que al efecto otorgue la Secretaría de Economía, con base en los requisitos que al efecto prevé el reglamento de la ley²⁴ y otorgará derechos sobre todos los minerales o sustancias que señala el ordenamiento²⁵.
72. Lo anterior significa que los concesionarios o asignados disfrutarán de las utilidades que obtengan de los minerales que extraigan de las minas, por lo que los ingresos que obtengan podrán ser gravados por leyes federales en materia tributaria, toda vez que implicarán una percepción que se integra a su patrimonio.
73. Sin embargo, también con base en el mandato constitucional, en el caso de petróleo e hidrocarburos el Estado no puede otorgar concesiones que permitan a particulares disponer de los productos que se obtengan de la extracción de estos bienes nacionales; pues las utilidades serán de la Nación y ello lo refrendan las leyes reglamentarias del artículo 27 constitucional.

²³ *Ibíd*em, artículo 6º.

²⁴ *Ibíd*em, artículo 10.

²⁵ *Ibíd*em, artículos 15 y 16.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

74. A partir de la reforma constitucional a los artículos 25, 27 y 28, el Congreso de la Unión expidió diversas leyes en materia energética, tales como la Ley de Hidrocarburos, la Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética y la Ley de Petróleos Mexicanos.
75. De igual forma, el treinta de abril de dos mil catorce, el Presidente de la República presentó al Congreso de la Unión la iniciativa con proyecto de decreto de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y la reforma, adición y derogación de diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y la Ley de Coordinación Fiscal.
76. Al respecto, el presidente sostuvo que se trataba de una iniciativa que se enmarcaba en el paquete de legislación secundaria que derivaba de la reciente reforma constitucional en materia de energía, introdujo en nuestro sistema jurídico un nuevo esquema de explotación de los hidrocarburos propiedad de la Nación, el cual tiene como uno de sus principales objetivos el "*obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la Nación [...]²⁶*" y adicionó que:

[A]sí pues, la reforma constitucional en comento modernizó los mecanismos a través de los cuales el Estado llevará a cabo la explotación de los recursos del subsuelo, incorporando la participación de los particulares en las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, a nombre y por cuenta del Estado, de manera que se maximicen los ingresos públicos derivados de las actividades mencionadas.

La Constitución ahora establece que el Estado puede llevar a cabo las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos a través de:

- Asignaciones: las cuales sólo pueden ser otorgadas a empresas productivas del Estado, o
- Contratos: que pueden celebrarse entre el Estado Mexicano y las empresas productivas del Estado, o entre aquél y particulares.

Derivado de lo anterior, el Constituyente Permanente estableció en las disposiciones transitorias de la reforma referida diversas obligaciones al Poder Legislativo, con la finalidad de implementar el esquema aprobado. Entre ellas, ordenó establecer las modalidades de contratación y las contraprestaciones correspondientes, así como el régimen de ingresos derivados de las asignaciones que se otorguen a las empresas productivas del Estado. Específicamente, el texto constitucional, en el cuarto transitorio de la reforma, establece:

Dentro de los ciento veinte días naturales siguientes a la entrada

²⁶ Artículo 27, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

*en vigor del presente Decreto, el Congreso de la Unión realizará las adecuaciones que resulten necesarias al marco jurídico, a fin de hacer efectivas las disposiciones del presente Decreto, entre ellas, regular las modalidades de contratación, que deberán ser, entre otras: de servicios, de utilidad o producción compartida, o de licencia, para llevar a cabo, por cuenta de la Nación, las actividades de exploración y extracción del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, incluyendo las que puedan realizar las empresas productivas del Estado con particulares, en términos de lo dispuesto por el artículo 27 de esta Constitución. En cada caso, el Estado definirá el modelo contractual que mejor convenga para **maximizar los ingresos de la Nación**.*

***La ley establecerá las modalidades de las contraprestaciones que pagará el Estado a sus empresas productivas o a los particulares por virtud de las actividades de exploración y extracción del petróleo y de los demás hidrocarburos que hagan por cuenta de la Nación.** Entre otras modalidades de contraprestaciones, deberán regularse las siguientes: I) en efectivo, para los contratos de servicios; II) con un porcentaje de la utilidad, para los contratos de utilidad compartida; III) con un porcentaje de la producción obtenida, para los contratos de producción compartida; IV) con la transmisión onerosa de los hidrocarburos una vez que hayan sido extraídos del subsuelo, para los contratos de licencia, o V) cualquier combinación de las anteriores. **La Nación escogerá la modalidad de contraprestación atendiendo siempre a maximizar los ingresos para lograr el mayor beneficio para el desarrollo de largo plazo.** Asimismo, la ley establecerá las contraprestaciones y contribuciones a cargo de las empresas productivas del Estado o los particulares y regulará los casos en que se les impondrá el pago a favor de la Nación por los productos extraídos que se les transfieran.*

Asimismo, en el inciso d) del décimo transitorio de la reforma constitucional en materia de energía, se establece que el Congreso de la Unión realizará las adecuaciones que resulten necesarias al marco jurídico a fin de establecer que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) el establecimiento de las condiciones económicas de las licitaciones y de los contratos a que se refiere el párrafo séptimo del artículo 27 constitucional, relativas a los términos fiscales que permitan a la Nación obtener en el tiempo ingresos que contribuyan a su desarrollo de largo plazo.

Para cumplir con lo anterior, se propone la expedición de una nueva Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, que preverá los esquemas de ingresos que obtendrá el Estado Mexicano derivados de las actividades de exploración y extracción de los hidrocarburos de la Nación, ya sea que se realicen mediante asignación o la celebración de contratos. Esta Ley guarda una íntima relación con la Ley de Hidrocarburos, que en iniciativa por separado se presenta a consideración del Poder Legislativo, pues esta última es la que regula todos los aspectos sustantivos sobre las nuevas formas de desarrollar la explotación de hidrocarburos en nuestro país.

El régimen que se somete a consideración del Congreso de la Unión es acorde con los estándares internacionales, incorporando los

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

mecanismos que han probado ser más eficaces, de manera que se promueva el desarrollo de la industria, en beneficio de la economía nacional. Además, contempla elementos que le permitirán al Estado incrementar los niveles de exploración y extracción de hidrocarburos, así como atraer inversión, de conformidad con una política energética nacional moderna y transparente, ya que busca asegurar que la Nación capture la renta petrolera.

Asimismo, se proponen diversas disposiciones sobre la administración y supervisión de los aspectos financieros de los contratos. Con ello, se definen los mecanismos a través de los cuales el Estado asegurará el cumplimiento de las obligaciones fiscales y las responsabilidades contractuales de naturaleza financiera establecidas en los mismos.

También se establecen diversas obligaciones en materia de transparencia y rendición de cuentas respecto de los recursos a que se refiere la nueva Ley que aquí se propone. Ello, con la finalidad de que toda la información derivada de la determinación de las contraprestaciones en los contratos y los ingresos que deriven de los mismos, se encuentre al alcance de los ciudadanos de manera sencilla y accesible, de forma que la sociedad pueda dar seguimiento a los recursos generados por las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos.

Aunado a lo anterior, y con la finalidad de ajustar el marco jurídico vigente relacionado con la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos que se propone, se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y la Ley de Coordinación Fiscal, con el fin de facilitar la implementación de las disposiciones contenidas en la Ley que aquí se presenta y armonizar el sistema nacional de coordinación fiscal al nuevo esquema de ingresos petroleros, procurando minimizar el impacto en la distribución de los mismos.

La presente Iniciativa se enmarca dentro de los objetivos y líneas de acción trazadas en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, específicamente en lo referente a la meta número IV, "México Próspero", Objetivo 4.1. "Mantener la estabilidad macroeconómica del país"; Estrategias 4.1.1. Proteger las fianzas públicas ante riesgos del entorno macroeconómico y 4.1.2. Fortalecer los ingresos del sector público, que tiene como líneas de acción, respectivamente, diseñar una política hacendaria integral que permita al gobierno mantener un nivel adecuado de gasto ante diversos escenarios macroeconómicos y que garantice la viabilidad de las finanzas públicas y reducir la vulnerabilidad de las finanzas públicas federales ante caídas inesperadas del precio del petróleo y . disminuir su dependencia estructural de ingresos de fuentes no renovables y adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo.

I. LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

El proyecto de Ley que se pone a consideración de esa Asamblea regula un aspecto fundamental que deriva de la reforma constitucional antes señalada; en efecto, los ingresos que el Estado Mexicano habrá de recibir como consecuencia de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, constituyen uno de los pilares fundamentales del nuevo paradigma que en materia energética, específicamente petrolera, se introdujo con la reforma constitucional

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

aludida.

[...]

En ese sentido, la Iniciativa de Ley propone un cambio primordial respecto al tratamiento fiscal aplicable a la extracción de hidrocarburos, pues aplicar el modelo que hasta el momento ha sido exclusivo para Petróleos Mexicanos no resulta adecuado a la nueva organización de la industria petrolera que estableció la reforma constitucional. El modelo actual es un régimen complejo y extremadamente rígido, que impone una tributación a los rendimientos que se obtengan, con total indiferencia frente a los costos y a las necesidades de reinversión futuras. Además, impone una carga administrativa onerosa, distorsiona las decisiones de inversión y no garantiza la plena alineación de intereses entre el Estado y Petróleos Mexicanos.

[E]sto es, independientemente de 105 costos de producción, del nivel de producción o del precio de 105 hidrocarburos, la carga fiscal representa un porcentaje constante de 105 ingresos petroleros brutos de un proyecto.

Mientras que en México la captura de la renta petrolera se ha venido realizando por medio de un sistema rígido de derechos, otros países con recursos petroleros utilizan una diversidad de instrumentos. Entre otros, las regalías, los impuestos especiales sobre la producción o el valor de hidrocarburos (captura de la renta petrolera), los impuestos corporativos (es decir, el impuesto sobre la renta) e, incluso, los dividendos que las empresas pagan a sus accionistas, sus dueños, por los rendimientos que obtienen por el capital invertido.

Considerando lo anterior, la presente Iniciativa plantea los mecanismos con los que contará el Estado para definir los términos fiscales que permitirán a la Nación obtener ingresos que contribuyan a su desarrollo de largo plazo, por virtud de la explotación de los hidrocarburos propiedad del Estado, ya sea mediante Asignaciones o a través de Contratos.

En primera instancia es importante aclarar que hablar de un régimen fiscal en contratos de exploración y extracción de hidrocarburos no implica un esquema tributario, es decir, que no se refiere al ámbito de las contribuciones como son impuestos o derechos. En el medio petrolero se conoce como "régimen fiscal" a la regulación y a los términos que se establecen en contratos -sujeto al acuerdo de voluntades de las partes- sobre las prestaciones que obtendrá el Estado derivado de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos. En ese sentido, los términos fiscales para los contratos a las que se refiere la Ley que se propone, **no tienen la naturaleza de contribuciones**, sino de **contraprestaciones contractuales con mecanismos para su determinación**.

Por su parte, y a diferencia de lo que sucede con los contratos de exploración y extracción, en el caso de las Asignaciones se trata de una figura administrativa por la que el Estado concede a una empresa productiva del Estado el aprovechamiento de los hidrocarburos que son de la Nación. Por ello, resulta adecuado, como se propone, mantener un régimen, éste sí tributario, de derechos para estas actividades, similar al que existe actualmente, por una cuestión de economía legislativa y simplificación en la regulación. Así las cosas, se busca incorporar en el nuevo ordenamiento los

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

derechos sobre hidrocarburos que actualmente se encuentran vigentes en la Ley Federal de Derechos. El mantener vigente el régimen de derechos permitirá además que la transición al nuevo esquema de contratos se haga de manera ordenada, cuidando no alterar las finanzas públicas.

Por otro lado, respecto de los distintos tipos o modalidades de contratos previstos en la Constitución para las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, el proyecto que se somete a consideración de esa Asamblea define y norma las distintas contraprestaciones que deberán ser incluidas a favor del Estado y de los contratistas, según el tipo de contrato de que se trate. Lo anterior, garantizando en todo momento la captura de la renta petrolera a favor de la Nación.

[...]

Título Primero: Disposiciones Generales

[...]

El proyecto establece que, sin perjuicio de las demás obligaciones fiscales (por ejemplo, el impuesto al valor agregado o los aranceles) a las que los contratistas y asignatarios están sujetos, los ingresos que el Estado Mexicano percibirá por las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos se componen por lo siguiente:

- En el caso de los contratos, por las contraprestaciones a favor del Estado que se establezcan en cada uno de ellos, en los términos establecidos por la nueva ley, así como por el impuesto sobre la renta que se genere por las actividades comprendidas en el contrato, y
- En el caso de las asignaciones, por los derechos que se especifican en el Título Tercero del proyecto de Ley que aquí se presenta. ^[1]_[SEP]

Lo anterior implica que cualquier empresa pública o privada, con la que se formalice alguno de los contratos a los que se refiere el proyecto, además de las contraprestaciones contempladas en los mismos, estará sujeta a un tratamiento ordinario en materia fiscal. Es decir, que el pago de las contraprestaciones previstas en los contratos no exime a ningún contratista de cumplir con las obligaciones fiscales que les correspondan conforme a la legislación aplicable. ^[1]_[SEP]

La reforma constitucional también modificó el manejo de los ingresos del Estado por la exploración y extracción de hidrocarburos, privilegiando el ahorro de largo plazo y el uso transparente de los recursos petroleros. En particular, estableció que dichos ingresos, sin incluir los impuestos de aplicación general como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado, serían recibidos por el Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo (Fondo Mexicano del Petróleo) para su distribución según las disposiciones legales aplicables. En atención a lo anterior, se establece que dichos ingresos se exceptúan de las reglas de concentración en la Tesorería de la Federación. Los impuestos de aplicación general antes mencionados seguirán siendo recibidos por las instancias correspondientes.

[...]

Título Segundo: De los Ingresos por Contratos ^[1]_[SEP]

La Ley que se pone a consideración del Congreso de la Unión define y norma los elementos principales de las contraprestaciones que se podrán establecer en los contratos, incluyendo lo relativo a las condiciones bajo las cuales se calcularán y entregarán dichas

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

contraprestaciones. Por otro lado, reconociendo que se trata de una relación de naturaleza contractual entre el Estado Mexicano y el contratista, se aclara que el pago al Estado Mexicano de las contraprestaciones que se establezcan en los contratos no exime a los contratistas del cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones fiscales.

[...]

El régimen de contraprestaciones que se propone está diseñado bajo las siguientes premisas:

- **Captura de la renta económica para el Estado:** Por su propia naturaleza, las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos generan renta económica que debe ser capturada en beneficio de la Nación, propietaria de los recursos a extraer.
- **Régimen progresivo:** la proporción de los ingresos que recibe el Estado debe aumentar con el precio del hidrocarburo y con el tamaño del yacimiento descubierto.
- **Régimen sencillo:** considerando los objetivos anteriores, el régimen debe contar con pocos componentes, con una estructura similar entre distintos tipos de campos y de hidrocarburos.

[...]

77. En este orden, la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos regula los ingresos que obtiene el Estado en materia de petróleo e hidrocarburos y las contraprestaciones que percibirán los particulares con quienes se celebren los contratos para la exploración y extracción de estos bienes nacionales; así como las obligaciones fiscales que en cada caso deberán cubrir cada una de las partes²⁷, en los términos que para cada tipo de contrato dispone el ordenamiento en referencia.

²⁷ **Artículo 1.** La presente Ley es de orden público y tiene por objeto establecer:

I. El régimen de los ingresos que recibirá el Estado Mexicano derivados de las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos que se realicen a través de las Asignaciones y Contratos a que se refieren el artículo 27, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley de Hidrocarburos, así como las Contraprestaciones que se establecerán en los Contratos;

II. Las disposiciones sobre la administración y supervisión de los aspectos financieros de los Contratos, y

III. Las obligaciones en materia de transparencia y rendición de cuentas respecto de los recursos a que se refiere el presente ordenamiento.

Artículo 2. Sin perjuicio de las demás obligaciones fiscales de los Contratistas y Asignatarios, el Estado Mexicano percibirá ingresos por las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos conforme a lo siguiente:

I. Por Contrato, las Contraprestaciones establecidas a favor del Estado en cada Contrato de conformidad con esta Ley;

II. Por Asignación, los derechos a que se refiere el Título Tercero de esta Ley, y

III. El impuesto sobre la renta que causen los Contratistas y Asignatarios por las actividades que realicen en virtud de un Contrato o una Asignación.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

78. Por lo tanto, serán esas contraprestaciones las que conforman los ingresos que perciben los contratistas particulares y que, en consecuencia, las que serán gravadas en los términos que señala la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y la Ley del Impuesto sobre la Renta; pero no los ingresos que se obtienen directamente de su explotación, pues ellos pertenecen al Estado.
79. Bajo esta perspectiva, es que las deducciones autorizadas en materia del impuesto sobre la renta correspondientes a “erogaciones realizadas en períodos preoperativos” “relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse” no guarden relación en cuanto al tope porcentual que podrá deducirse en el ejercicio; porque mientras que en el caso de personas morales dedicadas a la minería, como sucede con las recurrentes, la utilidad que eventualmente perciban debido a la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse será un ingreso directo para esas empresas, en el supuesto de los contratistas que desempeñan dichas actividades pero relacionadas con hidrocarburos, estos no obtendrán ingresos por la explotación de los bienes (pues son del Estado), sino por la contraprestación que perciben según lo pactado en los contratos de exploración y explotación y que sí se encuentran gravados por el impuesto sobre la renta y sobre los que se aplicarán las deducciones aplicables.
80. Por lo anterior, el artículo 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos establece una deducción del 100% del monto original de las inversiones realizadas para la exploración, recuperación secundaria y mejorada, y el mantenimiento no capitalizable, en el ejercicio en el que se efectúen, pues es la forma en la cual el legislador les otorga un beneficio con el objeto de incentivar la inversión en etapas preoperativas de exploración para la localización y cuantificación de yacimientos con recursos petrolíferos susceptibles de ser explotados en beneficio de la Nación; es decir, de bienes que nunca serán de los particulares como sí acontece con la extracción de minerales.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

81. En esa línea argumentativa, sobra mencionar que las normas reclamadas no hacen alguna distinción basada en las categorías sospechosas a que se refiere el artículo 1º constitucional; lo que justifica que no se advierta la necesidad de realizar una motivación reforzada por parte del legislador, o bien, ser especialmente exigente en el examen de razonabilidad con motivo de la distinción legislativa.
82. De ahí que, contrario a lo aducido por las quejas, el estudio que se haga de las normas reclamadas no debe hacerse de una forma estricta, sino como se ha venido sustentando, debe hacerse un análisis laxo, a efecto de no intervenir en la libertad configurativa que en materia tributaria goza el legislador.
83. En efecto, el análisis del trato diferenciado entre sujetos no se presenta en todos los casos, sólo porque se afirma que se encuentra involucrado el derecho fundamental de igualdad o, como en el caso, el principio de equidad tributaria, sino que –como antes se dijo– ello ocurre cuando se encuentra involucrada una de las categorías sospechosas a que se refiere el artículo 1º constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas).
84. Además, las normas reclamadas guardan relación con el ámbito tributario, materia en la cual el legislador goza de un mayor margen de discrecionalidad. Máxime que no impacta en las citadas categorías sospechosas a que se hace referencia en el párrafo anterior; lo que justifica que el escrutinio de constitucionalidad deba realizarse bajo un parámetro laxo o poco estricto.
85. Más aún, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, lo ordinario es el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo; es decir, en atención a su

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

capacidad de contribuir, por lo que los beneficios fiscales como las deducciones, las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros, deben reducirse al mínimo.

86. Sobre el tema, es pertinente invocar la tesis 1a. IX/2009 **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO²⁸”**.
87. Esto es, los vehículos jurídicos para el otorgamiento de determinados beneficios (deducciones, en el caso) no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino que son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General; por ende, bajo la línea argumentativa expuesta en párrafos anteriores, el análisis de su constitucionalidad de los beneficios fiscales debe hacerse en función de las

²⁸ Texto: “Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, enero de 2009, p. 552.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

justificaciones sustentadas por el legislador, pero ello bajo un escrutinio poco estricto.

88. Robustece lo anterior, lo decidido por esta Primera Sala en la tesis 1a. CIX/2010 **“ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO²⁹”**.
89. Ahora bien, al revisar las razones que adujo el creador de la norma para establecer un estímulo consistente en la deducción del 100% del monto original de las inversiones realizadas para la Exploración, recuperación secundaria y mejorada, y el mantenimiento no capitalizable, en el ejercicio en el que se efectúen, se advierte que esa decisión se tomó para efectos de incentivar la exploración y extracción de hidrocarburos por parte de particulares y el beneficio a largo plazo del Estado, como se hizo notar en la

²⁹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 181, de texto siguiente: “Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que conceden estímulos, que promocionan ciertas conductas, que no se otorgan por razones estructurales, sino que son el vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no resultan exigibles constitucionalmente, y que de algún modo están en tensión con las implicaciones del principio de generalidad tributaria, ello tiene implicaciones en lo que se refiere a las razones que debería ofrecer el legislador al justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento. De esta forma, resulta radicalmente distinto acercarse al tema de la motivación legislativa en los casos en los que el gobernado denuncia que la legislación ordinaria establece un trato diferenciado que tiene como efecto privarle de un derecho constitucionalmente tutelado, restando a la esfera jurídica del quejoso, que en aquellos en los que el trato diferenciado se reduce a otorgar beneficios a terceros. Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen - o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo- pues tales extremos no son sólo "ordinarios" o "esperados", sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. En tales circunstancias, bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva o desajustada en relación con la capacidad contributiva que legitima la imposición del gravamen, y que sirve de medida para su determinación en cantidad líquida. Así, se aprecia que la situación ordinaria a la luz de lo dispuesto por la Constitución es no contar con la medida de minoración promotora de ciertas conductas. Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo”.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

iniciativa presentada por el titular del ejecutivo federal a la que se aludió en párrafos precedentes.

90. En esa medida, dado que para analizar si una norma fiscal vulnera el principio de igualdad no se requiere de realizar un escrutinio estricto, basta con que la justificación para establecer un tope máximo para la deducción de inversiones realizadas por industrias extractivas relacionadas con los sectores estratégicos del Estado previstos en los artículos 27 y 28 constitucionales, se deba a la diferencia que existe entre los sujetos pasivos de la contribución; con lo cual, es suficiente para considerar que los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos regulan diversos tipos de contribuyentes y, por lo tanto, no se vulnera el principio de equidad tributaria.
91. Dicho de otro modo, es inexacto considerar que los contribuyentes (contratistas) obtienen sus ingresos de la explotación de hidrocarburos y que, por ende, en el período preoperativo tienen derecho a deducir hasta el 100% del monto original de las inversiones dirigidas a la exploración para la localización y cuantificación de posibles yacimientos de petróleo, porque ellos no se beneficiarán de la utilidad que eventualmente generen los recursos extraídos, sino que será el Estado como propietario originario de esos bienes, quien obtendrá dichos ingresos y los contratistas sólo tendrán como ingreso la contraprestación que, en su caso, reciban en virtud del contrato que celebren.
92. De ahí se sigue que, el hecho de que tanto las personas dedicadas a la minería como las que dirigen sus actividades al sector petrolero puedan encontrarse en igualdad de condiciones, en cuanto que ambas invierten en la exploración para la localización y cuantificación de yacimientos susceptibles de explotarse, no implica que el legislador haya actuado en contravención al principio de equidad tributaria por limitar el tope de las deducciones por inversión relativa a erogaciones en período preoperativo en

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

uno y otro caso ya que –se insiste– la naturaleza de cada sujeto es distinta frente a la forma en que se benefician de los bienes de la Nación.

93. Consecuentemente, contrario a lo afirmado por la recurrente, las disposiciones reclamadas encuentran justificación constitucional que permite concluir que no vulnera el principio de equidad tributaria, en función de que la medida establecida pretende beneficiar a un sector de la industria; sin que sea viable que este Alto Tribunal deba analizar si la medida establecida por el legislador se cumple o no a efecto de concluir que no es razonable la medida adoptada; pues –se insiste– el escrutinio de esta Suprema Corte sobre las razones del legislador es poco estricto, porque debe evitarse la sustitución de la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si la política implementada para desarrollar o apoyar cierto sector de la industria son las mejores o resultan necesarias, y así no vulnerar la libertad política del legislador.
94. Máxime que, como es el supuesto del que se ocupa esta ejecutoria, el órgano legislativo llevó a cabo su función en observancia a la limitación que la propia Constitución dispone en el artículo 27, relativa a que, por regla general, los bienes propiedad de la Nación pueden ser explotados por los particulares a través de la concesión, mientras que la excepción es, precisamente, que en materia de petróleo e hidrocarburos el Estado no podrá otorgar concesiones a particulares, sino únicamente celebrar contratos para la obtención de recursos que generen un beneficio al país.
95. Cabe agregar que aun cuando esta Primera Sala ha sostenido en diversas ocasiones que el proceso legislativo no forma parte de la norma cuando la intención del legislador no quedó reflejada en la disposición cuya constitucionalidad se cuestiona, no significa que deba tomarse en cuenta para estudiar la constitucionalidad de las disposiciones, incluso, para verificar o reconstruir la voluntad de su creador.
96. Así, aun cuando el proceso legislativo no tenga valor normativo, pues no está incorporado en la norma, que es la que rige la actuación de las

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

personas, ello no significa de modo alguno que al analizar si una norma vulnera o no el principio de equidad tributaria, deban ignorarse las diversas circunstancias de hecho o de derecho que consideró el órgano legislativo al crear, modificar o derogar una disposición, o bien, abrogar un cuerpo normativo.

97. Por el contrario, precisamente para conocer por qué el legislador otorgó un trato benéfico a cierto grupo de contribuyentes, se requiere atender no sólo a la norma sino también acudir al proceso legislativo, incluso, del propio informe justificado o, al tratarse de un recurso de revisión, de los elementos que se aporten en la adhesión.
98. Apoya a lo anterior, la jurisprudencia P./J. 35/2010 **“NORMAS TRIBUTARIAS QUE ESTABLECEN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN CIRCUNSTANCIAS SIMILARES. LAS RAZONES TENDENTES A EXPLICARLO PUEDEN EXPONERSE EN EL INFORME JUSTIFICADO³⁰”**.
99. Consecuentemente, los agravios que nos ocupan son infundados, en tanto que no existe un trato discriminatorio en los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con el

³⁰ Texto: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el requisito de motivación de los actos legislativos se satisface cuando las leyes se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sin que ello implique que todas y cada una de las disposiciones que integran una ley deban ser materia de una motivación específica. Asimismo, ha considerado que para emitir un juicio de constitucionalidad respecto de normas que establecen un trato diferenciado no es indispensable que en el proceso legislativo se hayan expresado las razones que justifican esa determinación, pues la autoridad jurisdiccional competente deberá analizar tales normas a la luz de los principios constitucionales y atento a los argumentos expuestos por los interesados para determinar si resultan o no contrarias a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En congruencia con lo anterior, si el Poder Legislativo no está constitucionalmente obligado a exponer una motivación específica y concreta para cada precepto, debe dársele oportunidad de expresar los argumentos correspondientes en el informe justificado, los cuales deberán ser atendidos por el juzgador. Sostener lo contrario implicaría dejar inaudita y en estado de indefensión a la autoridad legislativa pues, por una parte, se le exime de la obligación de aportar una motivación específica en el proceso legislativo que culmina con la expedición del ordenamiento legal cuestionado y, por otra, se haría caso omiso de las razones que se aportan en el juicio para justificar la distinción de trato. Cabe precisar que ese proceder dota a los justiciables de mayor seguridad jurídica, pues se logra un mejor control de la regularidad constitucional en la medida en que el órgano jurisdiccional competente contará con más elementos de juicio, lo que le permitirá adoptar una determinación de mayor rigor técnico y jurídico, máxime cuando es el órgano creador de la norma -es decir, el que mejor conoce los motivos tomados en cuenta para su emisión- quien aporta elementos para hacer un análisis constitucional más completo”, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, abril de 2010, p. 6.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

diverso 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, por lo que no se vulneran los principios de igualdad ni de equidad tributaria; porque, aun cuando se trata de personas dedicadas a la industria extractiva de bienes dominio de la Nación, no existe identidad entre estos sujetos con base en las distinciones que precisa el artículo 27 constitucional y, en todo caso, existe una justificación legislativa constitucionalmente válida para distinguir el tope máximo de las deducciones a que tendrán derecho en cada supuesto, por lo que hace a las inversiones relativas a las erogaciones por la exploración para la localización y cuantificación de yacimientos susceptibles de ser explotados.

VIII. RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVO

100. En relación con el recurso de revisión adhesivo formulado por el Presidente de la República, debe señalarse que ha quedado sin materia, toda vez que la resolución resulta favorable a sus intereses en tanto no prosperó el planteamiento de inconstitucionalidad formulado por la parte recurrente principal. Consecuentemente, ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de aquéllas para interponer la adhesión.
101. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006 de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE³¹”**.

³¹ Texto: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; tomo XXI; página 266.

AMPARO EN REVISIÓN 349/2017

IX. DECISIÓN

102. Dadas las conclusiones alcanzadas y lo infundado de los agravios en la revisión, esta Primera Sala procede a confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo a las quejas en lo que compete a la constitucionalidad del artículo impugnado, lo que genera quede sin materia el recurso de revisión adhesivo.

103. En consecuencia, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **Desarrollos Mineros Bismark, Desarrollos Mineros Parreña, Exploraciones y Desarrollos Mineros Tizapa, Minera Ciprés, Minera Capela y Desarrollos Mineros Maple**, todas sociedades anónimas de capital variable en contra de los artículos 32, último párrafo, y 33, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 32 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece y once de agosto de dos mil catorce, respectivamente.

TERCERO. Queda sin materia el recurso de revisión adhesivo.

Notifíquese; con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.