



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

**"LOS ESTÍMULOS FISCALES, UNA HERRAMIENTA
EFICIENTE PARA GARANTIZAR EL DERECHO
HUMANO A UN MEDIO AMBIENTE ADECUADO"**

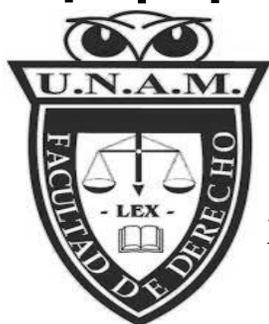
T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

HÉCTOR VILLANUEVA MARTÍNEZ

**ASESORA Y DIRECTORA DEL SEMINARIO:
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**



DISTRITO FEDERAL, MEX.

2015.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 3 de agosto de 2015.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **VILLANUEVA MARTÍNEZ HÉCTOR** con número de cuenta **307293899**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**LOS ESTÍMULOS FISCALES, UNA HERRAMIENTA EFICIENTE PARA GARANTIZAR EL DERECHO HUMANO A UN MEDIO AMBIENTE ADECUADO**", bajo la asesoría de la Dra. Margarita Palomino Guerrero.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO
1910 - 2010

Una lección sin dolor no tiene sentido, eso es porque no se puede ganar algo sin sacrificar nada a cambio, sin embargo una vez que hayas soportado el dolor y lo hayas superado, ganarás un corazón que es más fuerte que todo lo demás, así es...un corazón de acero.

*Full Metal Alchemist Brotherhood
(Fragmento) Edward Elric.*

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, hermanos y abuelos por su apoyo incondicional, pues a pesar de mis constantes equivocaciones siempre han estado presentes para ayudarme, protegerme y animarme.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, alma *mater*, y a la H. Facultad de Derecho por brindarme hasta ahora los mejores años de mi vida y ser el cimiento de mi formación tanto en lo profesional como en lo personal.

A la maestra Natalia Romero Nava quien con sus conocimientos, diligente orientación y consejos hicieron posible la realización de esta modesta investigación.

A la doctora Margarita Palomino Guerrero quien fungió como asesora de tesis y que en todo momento dio las facilidades para el desarrollo de la misma.

A la licenciada Ana Lilia Cortes Jalili mentora, compañera y amiga, ya que durante mi estancia en la PRODECON, amablemente sugirió algunos temas de tesis y a partir de ellos fue posible concretar la idea para el presente trabajo.

A mis princesas Kiara y Nina, por tanto amor, cariño y comprensión.

A mis compañeros y amigos que en todo momento depositaron su confianza y respeto en este trabajo.

Y a todas las personas que me brindaron su admiración, así como cariño por mucho tiempo y que por insolente fui apartando de mi vida. En recuerdo a mi amistad con *KMB*.

ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
SIGLARIO.	VIII
INTRODUCCIÓN.	X
CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES.	
1.1 La actividad financiera del Estado.	1
1.2 Las contribuciones.	5
1.3 Principios constitucionales de las contribuciones.	12
1.3.1 Proporcionalidad.	12
1.3.2 Equidad.	14
1.3.3 Legalidad.	15
1.3.4 Gasto público.	16
1.4 Clasificación de los impuestos.	17
1.4.1 Impuestos directos.	17
1.4.2 Impuestos indirectos.	18
1.4.3 Impuestos fiscales.	18
1.4.4 Impuestos extrafiscales.	19
1.4.5 Impuestos parafiscales.	20
1.4.6 Impuestos ecológicos.	21
CAPÍTULO II. DERECHO HUMANO A UN AMBIENTE SANO.	
2.1 Bases internacionales de protección al ambiente.	25
2.1.1 Derechos de tercera generación.	29
2.2 Bases constitucionales de protección al ambiente.	31
2.2.1 Artículo 4o. constitucional.	32
2.2.2 Artículo 25 constitucional.	35
2.2.3 Artículo 27 constitucional.	37
2.3 Bases legales de protección al ambiente.	39
2.3.1 Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.	39
2.3.2 Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal.	41
2.4 Las políticas ambientales del Estado mexicano.	44
2.4.1 Instrumentos económicos.	49

CAPÍTULO III. LOS ESTÍMULOS FISCALES.

3.1 Antecedentes en México.	53
3.2 Naturaleza de los estímulos fiscales.	55
3.2.1 Concepto.	56
3.3 Desgravación tributaria.	59
3.4 Elementos.	60
3.4.1 Existencia de una contribución.	60
3.4.2 La situación especial.	61
3.4.3 El efecto parafiscal.	61
3.5 Mecanismos de implementación y aplicación.	62
3.6 Clasificación de los estímulos fiscales.	64
3.6.1 Generales y específicos.	65
3.6.2 Federales y locales.	66

CAPÍTULO IV. ESTÍMULO FISCAL A LAS ECOTECNOLOGÍAS.

4.1 Precedentes de instrumentos para el fomento en la investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías.	67
4.2 Concepto y finalidad de las ecotecnologías.	73
4.2.1 Crédito fiscal a la investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías.	75
4.2.2 Objetivo.	76
4.3.3 Criterios de aplicación.	77
4.3.4 Control y evaluación.	78
4.3.5 Beneficios.	79
4.4 Retos y perspectivas de incorporación en México.	80
4.5 Proyecto de decreto por el que se adiciona el capítulo VIII y artículo 196 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	82

CONCLUSIONES.	85
----------------------	----

BIBLIOGRAFÍA.	89
----------------------	----

SIGLARIO.

CFF	Código Fiscal de la Federación.
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
CMDS	Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible.
CNUMAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.
CNUMH	Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano.
CONACYT	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.
CPEUM	Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
DRMAD	Declaración de Rio sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.
EFECO	Estímulo Fiscal a Ecotecnologías
FOTEASE	Fondo para la Transición Energética y el Aprovechamiento Sustentable de la Energía.
GEI	Gases con Efecto Invernadero.
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
IP	Impuesto Predial.
ISR	Impuesto sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LADF	Ley Ambiental del Distrito Federal.
LAPTFD	Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal.
LFD	Ley Federal de Derechos.
LGCC	Ley General de Cambio Climático.
LGEEPA	Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.
LIF	Ley de Ingresos de la Federación.

LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
NOM	Norma Oficial Mexicana.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
PAOT	Procuraduría Ambiental y del Ordenamiento Territorial del Distrito Federal.
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación.
PIB	Producto Interno Bruto.
PND	Plan Nacional de Desarrollo.
PNUMA	Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SE	Secretaría de economía.
SEP	Secretaría de Educación Pública.
SEMARNAT	Secretaria de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

INTRODUCCIÓN.

No cabe duda que la reforma constitucional en derechos humanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, representa un avance importante en el orden jurídico mexicano, pues al incorporar elementos como el principio pro persona, el control difuso de convencionalidad y el bloque de constitucionalidad, se procura interpretar y aplicar de forma efectiva los derechos fundamentales de las personas.

En ese mismo sentido, también destaca la modificación al capítulo I del título primero constitucional, que cambia “De las garantías individuales” a “De los derechos humanos y sus garantías”, lo cual da lugar a identificar que una cosa es el derecho y otra su garantía.

Ahora bien, el artículo 4o. de la constitución forma parte del capítulo de los derechos humanos y, entre otras cosas, establece el derecho a un ambiente sano para el desarrollo y bienestar de la sociedad, exigiendo al Estado garantizar su respeto, así como responsabilizar a quien dañe o deteriore el ambiente. En virtud de ello, el Estado tiene a su disposición instrumentos de distinta naturaleza, de los cuales son de nuestro interés aquellos de carácter económico, específicamente los estímulos fiscales.

Dicho eso, consideramos que incentivar fiscalmente a los agentes económicos para que investiguen, desarrollen y empleen, en el ámbito de su actividad laboral, ecotecnologías, contribuiría a que el Estado garantice el respeto al derecho humano a un ambiente sano, pues lograría mitigar el impacto ambiental hasta ahora ocasionado, además de fortalecer la cultura ecológica en nuestro país. Por consiguiente, a través de un análisis en cuatro capítulos buscaremos demostrar los beneficios, retos y objetivos que implica estimular fiscalmente las ecotecnologías.

Así pues, el capítulo primero se ocupa de los aspectos generales en materia fiscal tales como la legitimidad del Estado para la obtención, administración y erogación de recursos financieros; los diferentes ingresos económicos de que puede allegarse para el cumplimiento de sus fines; principios constitucionales a los que supeditan

tales ingresos y, finalmente, los diversos tipos de impuestos que podemos encontrar dentro del sistema fiscal, destacando aquellos de carácter ecológico.

El segundo capítulo está dedicado a examinar el derecho humano a un ambiente sano desde un panorama internacional y nacional, para lo cual se abarcan convenciones, programas, convenios, así como bases constitucionales y legales. De igual forma, las políticas ambientales que se han derivado tras el reconocimiento como derecho fundamental del ambiente y los principales instrumentos de implementación.

En nuestro capítulo tercero, estímulos fiscales, nos dedicamos a delimitar cuestiones como antecedentes recientes en el país, la naturaleza que guardan de conformidad con criterios judiciales y doctrinales, los elementos que lo conforman y ayudan a su diferenciación con beneficios similares, sus requisitos y la forma de implementarse para después aplicarse, así como, algunas de las clasificaciones más habituales.

Por último, el capítulo cuarto es un análisis de la propuesta que proponemos implementar, “estímulo fiscal a las ecotecnologías”; en ese tenor, el contenido se centra en explicar de qué trata el beneficio, cuál es su objetivo, los beneficios tentativos que se pueden obtener, así como los criterios de aplicación, control y evaluación del mismo al referirse en el ordenamiento fiscal correspondiente.

A modo de colofón, es de mencionar que con el objeto de robustecer las opiniones aquí vertidas, en la medida de lo posible nos hemos auxiliado de bibliografía especializada y actualizada, no por ello dejamos de considerar textos clásicos que siguen siendo de importancia en la temática abordada y que despierte expectativas en futuras aportaciones.

CAPÍTULO I.

ASPECTOS GENERALES

1.1 *La actividad financiera del Estado.*

A través del tiempo las personas siempre se han agrupado con el objeto de alcanzar, mediante la mutua cooperación, fines comunes, situación que obliga a sus integrantes establecer una forma de organización que les permita subsistir y así poder llevar a cabo sus propósitos; no obstante ello, también se precisa la intervención de un tercero que vigile, supervise y defienda en todo momento el bienestar de la colectividad, o lo que es lo mismo, el bien común. Por lo tanto, mediante una ficción jurídica que se atribuye a un cuerpo político, emerge tan esencial figura, el Estado, es decir, la organización política suprema de todos los pueblos.

Ahora bien, para que el Estado pueda realizar de manera eficiente la función social asignada es menester que edifique y acondicione todo un aparato administrativo, tarea que conlleva implícita un conjunto de decisiones económicas que se verán reflejadas en ingresos y gastos públicos, operaciones que finalmente representan la actividad financiera estatal.

Así pues, dicha actividad es el tema a examinar en el presente apartado, por lo que resulta oportuno delimitar previamente ciertos aspectos generales.

Primero sentemos una idea de lo que se entiende por actividad financiera del Estado de acuerdo con algunos tratadistas. Para Giuliani Fonrouge “el Estado debe cumplir funciones para la realización de sus funciones, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de medios para atenderlas –pecuniaria o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera”.¹ Por su parte, Francisco de la Garza, citando a Joaquín B. Ortega, comenta que es “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, 5a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1993, t. I, p. 3.

realización de sus propios fines”.² Finalmente, Rodríguez Lobato asevera que “es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas”.³

De lo anterior se desprende que la actividad conoce de tres momentos para formarse integralmente:

1) La obtención de ingresos. Implica delimitar cual será el concepto de los recursos económicos que pasarán a las arcas del Estado, *verbi gratia*, si son contribuciones, productos, empréstitos, entre otros. Al respecto, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015 (LIF) nos establece:

CONCEPTO	Millones de pesos
Impuestos	1,978,980.6
Cuotas y aportaciones de seguridad social	243,482.8
Contribuciones de mejoras	29.8
Derechos	39,211.9
Productos	6,063.4
Aprovechamientos	134,626.8
Ingresos por ventas de bienes y servicios	874,587.8
Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas (Ingresos del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo)	745,099.3
Ingresos derivados de financiamientos	672,595.0
TOTAL	\$4,694,677.4

2) La gestión de ingresos. Se refiere al manejo prudente y eficiente de los recursos financieros obtenidos por el Estado. El artículo 134, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), puntualiza:

“Artículo 134. Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, **se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.**”

(El énfasis es propio)

² Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 27a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 5.

³ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2014, p. 3.

3) La erogación. Está relacionada con la aplicación de los ingresos a los gastos públicos, mismos que buscan la satisfacción de las necesidades colectivas. El artículo 2o. del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015 (PEF), establece:

“Artículo 2. **El gasto neto total previsto en el presente Presupuesto de Egresos, importa la cantidad de \$4’694,677’400,000** y corresponde al total de los ingresos aprobados en la Ley de Ingresos.”

(El énfasis es propio)

En resumen, tenemos que la actividad financiera es aquella serie de operaciones administrativas que realiza el Estado encaminadas a la captación de recursos económicos, su gestión y erogación, lo cual permite, mediante servicios públicos, la satisfacción de las necesidades colectivas. Aunado a lo anterior, es de mencionar que existen ciertos aspectos de índole económico, jurídico, político y sociológico que influyen de manera significativa en el desarrollo de dicha actividad, toda vez que de ellos depende el que se pueda lograr y alcanzar las finalidades establecidas. Tales aspectos se señalan a continuación.

Aspecto económico. Es indispensable que el Estado se haga de recursos suficientes para estar en posibilidad de realizar sus funciones, por ende, esos recursos deben responder a una naturaleza estrictamente económica,⁴ de lo contrario serían inservibles al objetivo que persigue el propio Estado.

Aspecto jurídico. Toda actuación del Estado debe estar regulada por un conjunto de normas jurídicas, por lo tanto, es evidente que el desarrollo de la actividad financiera se encuentra supeditada a una reglamentación jurídica, que se denomina Derecho Financiero, y el cual por su trascendencia examinaremos a detalle más adelante.

Aspecto político. Los fines, aspiraciones y demandas sociales son en sí el punto de partida de la actividad financiera del Estado, es por ello que la actuación que desempeñe el gobierno dentro del ámbito financiero nunca puede contrariar el modo de ser o querer ser de los habitantes que lo integren.

⁴ Cfr. Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 6.

Aspecto sociológico. El desarrollo de la actividad financiera tiene un impacto final sobre los diversos grupos sociales que se hallan dentro del Estado, es por eso que las condiciones que imperan en cada uno de ellos (culturales, económicas, demográficas, etc.) no deben ser soslayadas, ya que de ser así estaríamos frente a una discrepancia entre ingresos y gastos públicos.⁵

Pues bien, de manera sucinta ha quedado expuesta la función de la actividad financiera del Estado; sin embargo, en atención a lo que advertíamos en el aspecto jurídico, procedemos a su estudio normativo.

En líneas anteriores señalamos que la rama del Derecho a la que se le delega el estudio de la actividad financiera del Estado se le identifica como Derecho Financiero que en sí “es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto y que tienen por objeto realizar las funciones financieras del Estado”.⁶ A causa de esto, y con el objeto de proveer dinamismo a su estudio, el Derecho Financiero se subdivide en las siguientes ramas que examinan cada uno de los momentos en que se desarrolla la actividad financiera:

- ❖ Derecho Fiscal. Es el sistema de normas jurídicas pertenecientes al Derecho Público que estudian y regulan aquellos ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público,⁷ de tal suerte que cuando aludimos al momento de la captación de ingresos por parte del Estado, lo fiscal es lo primero que debe venirnos a la mente. En esa tesitura, debemos precisar una situación que puede prestarse a confusión, y es que en la doctrina la denominación de Derecho Fiscal es considerada como sinónimo de Derecho Tributario, situación que desafortunadamente en México no puede ser aplicada dado que lo fiscal no se

⁵ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 6a. ed., México, Porrúa, 2011, p. 6.

⁶ Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa-UNAM, 2007, t. I, pp. 214-215.

⁷ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.*, p. 29.

constituye exclusivamente por contribuciones, sino que también está relacionado con otros ingresos, entre ellos, los aprovechamientos y los productos.⁸

❖ Derecho Patrimonial. Se integra por normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado, por consiguiente, su ámbito de estudio dentro de la actividad financiera se hace cargo de la protección del patrimonio del Estado.

❖ Derecho Presupuestario. Son las normas jurídicas que se encargan de reglamentar lo relacionado con la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto, tanto de ingresos como de egresos,⁹ así las cosas, se puede resumir que el análisis encomendado gira en torno a la erogación de los recursos económicos que ahora son patrimonio del Estado.

Derivado de lo anterior, concluimos que los ingresos del Estado están sujetos a tres momentos principales, obtención, administración y erogación, pero que debido a la amplitud de conceptos, nos enfocaremos a la obtención de las contribuciones, que será el siguiente apartado.

1.2 Las contribuciones.

Hoy en día las contribuciones, y particularmente los impuestos, representan el mayor ingreso fiscal para el Estado mexicano, no obstante que cuenta con otras fuentes de financiamiento como se advierte de la LIF, por esa sencilla razón procedamos a señalar que son las contribuciones.

La contribución o tributo “es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.¹⁰ En ese mismo sentido, el maestro Francisco de la Garza sostiene que “son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.¹¹ Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) establece que son aquellas “prestaciones

⁸ Cfr. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015.

⁹ Cfr. Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, pp. 20-21.

¹⁰ Ríos Granados, Gabriela (coord.), *op. cit.*, p. 128.

¹¹ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 320.

pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer las necesidades públicas”.¹² De lo anterior podemos observar las siguientes características:

A. APORTACIONES PECUNIARIAS O EN ESPECIE. Por regla general las contribuciones deben cubrirse en efectivo, es decir, en moneda del curso legal del país, pues como se ha recalado, el propósito primordial de las contribuciones es dotar de medios y recursos suficientes al Estado para solventar las necesidades colectivas; sin embargo, excepcionalmente algunos sistemas tributarios, como el mexicano, permiten que su pago se realice en especie,¹³ toda vez que este es susceptible de una valoración económica y, por ende, puede costear la contribución a cargo.¹⁴

B. EXIGIDAS POR EL ESTADO. Es un postulado que se deriva del poder de imperio con el que cuenta el Estado, pues solo este se halla facultado para requerir y, en su caso, constreñir de los particulares las contribuciones respectivas.

C. CUBIERTAS POR PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS. Dado que se trata de una aportación que coadyuva al sostenimiento del Estado, su imposición con carácter de obligatoria resulta indiscutible a cargo de las personas físicas y jurídicas.

D. DESTINADAS AL GASTO PÚBLICO. Es un axioma de toda contribución, como lo especificaremos más adelante, ya que el principal objeto es repercutir en la recaudación de un Estado, a efecto de que este se encuentre en posibilidad de prestar servicios públicos que satisfagan las necesidades de la colectividad.

E. EXCEPCIONALMENTE DESTINADAS A OTROS FINES. Una contribución puede no estar exclusivamente destinada a la recaudación de un Estado, pues

¹² Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias vigente, artículo 2o.

¹³ Cfr. Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente, artículos 7o.-A y 7o.-B. El SAT en la recaudación de contribuciones podrá recibir como pago obras plásticas. El acervo actual tiene pinturas de artistas como Rufino Tamayo, Raúl Anguiano, Adolfo Best Maugard, entre otros.

¹⁴ Cfr. Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 20a. ed., México, Themis, 2008, p. 137.

recordemos que esta no constituye en sí el fin de la contribución misma, sino un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales; por lo tanto, es permisible que accesoriamente, sin que se viole el principio de destino al gasto público, las contribuciones puedan establecerse para impulsar, orientar, encauzar, alentar y desalentar ciertas conductas relacionadas con el desarrollo del país.¹⁵

Luego entonces, podemos concluir que las contribuciones son aportaciones, pecuniarias o en especie, que el Estado demanda de las personas físicas y jurídicas, para allegarse de ingresos que sufraguen el gasto público así como eventualmente otros de carácter extrafiscal.

Ahora bien, *lato sensu*, se ha precisado lo que es una contribución o tributo; no obstante ello, esta prestación puede manifestarse en formas distintas, esto es, en especies que se originan a partir de un género. En efecto, tanto la doctrina como los diversos instrumentos legales de los Estados han clasificado de conformidad con sus posturas políticas y jurídicas a las contribuciones.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), en su numeral 2o., reconoce y describe como contribuciones a:

- ❖ Impuestos;
- ❖ Aportaciones de seguridad social;
- ❖ Contribuciones de mejoras; y
- ❖ Derechos.

Impuesto. Cabe apuntar que al día de hoy son cuantiosas las definiciones que existen al respecto, por lo que resultaría imposible abarcar cada una de ellas en esta investigación; razón por la cual nos inclinamos a analizar la que, desde nuestra perspectiva, se manifiesta como la más completa y adecuada, en conjunto con la adoptada por la legislación fiscal vigente.

¹⁵ Cfr. Tesis 1a./J. 107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Septiembre de 2011, p. 506.

En ese sentido, el modelo de código tributario del CIAT, artículo 3o. nos señala:

“Artículo 3. Impuesto.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una **situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.**”

(El énfasis es propio)

Del precepto transcrito, concordamos en que el impuesto como tal es una contribución, pues se trata de una aportación que el Estado exige del gobernado para cubrir los gastos públicos, por lo que todo impuesto representa una contribución, mas no toda contribución resulta un impuesto. Sin embargo, su pago requiere de la realización por parte del particular del supuesto que establece la ley, mismo que deberá atender a la situación económica de aquel y no así al beneficio o prestación que pudiera recibir por parte del Estado. Ahora bien, la fracción I del artículo 2o. del CFF, estipula:

“Artículo 2

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la **situación jurídica o de hecho** prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

(El énfasis es propio)

Pues bien, discrepamos relativamente de la transcripción anterior, toda vez que la misma resulta oscura y ambigua. Como hemos apuntado en párrafos anteriores, resulta indiscutible la naturaleza del impuesto como contribución, así como su pago y debido establecimiento en ley. El punto de discordia se presenta al momento de considerar cual será el hecho generador de tal contribución para exigir su pago, dado que alude a una situación jurídica o de hecho prevista en ley. En estricto sentido, desde el momento que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser de hecho para convertirse en hipótesis jurídica o supuesto normativo, por lo que entonces resulta que esta definición es inadecuada para explicar lo que debe entenderse por impuesto,¹⁶ salvo que

¹⁶ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, pp. 367-368.

aclaráramos que la situación de hecho específicamente se refiere a las contribuciones de mejoras pero no a los impuestos.

Respecto a las aportaciones de seguridad social, estas son contribuciones de carácter parafiscal, es decir, “exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento”¹⁷ y así poder estar en posibilidad de dar cumplimiento a su objeto. En México dichas contribuciones son aprovechadas en el ámbito de la seguridad y previsión social, pues mediante aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas (ISSFAM), Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (FOVISSSTE), se trata de beneficiar con servicios médicos y adquisiciones de vivienda, al mayor número posible de personas.

En relación a lo anterior, el artículo 2o, fracción II del CFF establece:

“Artículo 2

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en **materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.**”

(El énfasis es propio)

Por último, cabe mencionar que estas contribuciones no siempre tuvieron esa naturaleza, por lo que mediante decreto publicado en diciembre de 1981,¹⁸ estas fueron adicionadas al nuevo CFF, con el propósito de que las mismas pudieran ser ejecutables mediante procedimiento económico coactivo, también conocido como procedimiento administrativo de ejecución, de conformidad con el capítulo III del CFF.

¹⁷ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8a. ed., Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 202.

¹⁸ Véase Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

Por otra parte tenemos a las contribuciones de mejoras, las cuales de conformidad con la doctrina y la legislación fiscal vigente, son prestaciones que el Estado exige de los gobernados cuando estos se han visto beneficiados de forma particular por la realización de una obra o la prestación de un servicio público.¹⁹

En ese orden de ideas, el código tributario mexicano las define de la siguiente manera:

“Artículo 2

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que **se beneficien de manera directa por obras públicas.**”

(El énfasis es propio)

Por consiguiente, la obligación de su pago demanda como hecho generador un beneficio especial derivado de la ejecución de obras públicas o el habilitamiento de servicios públicos. En la actualidad la LIF solo prevé la obtención de ingresos por obras públicas de infraestructura hidráulica, que se encuentran regulados en la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

Otra contribución lo es los derechos, quizá la más intrincada de analizar dado su variado trato por la doctrina y las legislaciones fiscales. En primer lugar veamos que la designación más usual, pero no por ello del todo correcta, es la de tasa o taxa y no así la de derecho, misma que se presta a múltiples confusiones por sus innumerables connotaciones en el medio jurídico.

Ahora bien, a la luz de la legislación nacional fiscal vigente, los derechos son considerados contribuciones que se causan por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público; recibir servicios por parte del Estado en su competencia de derecho público; y organismos públicos descentralizados que presten servicios exclusivos del Estado; y de las cuales quedan exceptuadas las contraprestaciones de los descentralizados y órganos desconcentrados que no se prevean en la Ley

¹⁹ Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 2005, p. 110.

Federal de Derechos (LFD). Lo anterior se constata de la lectura al artículo 2o., fracción IV del CFF, del cual es copia fiel el artículo 1o. de la LFD:

“Artículo 2

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

(El énfasis es propio)

Al respecto el máximo Tribunal se ha pronunciado en reconocer a los derechos como las contraprestaciones que se pagan a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a las personas que los soliciten.²⁰ Finalmente, el modelo de Código Tributario del CIAT establece que las tasas son tributos cuyo hecho generador resulta de una prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario.²¹

De las conceptualizaciones antes mencionadas podemos distinguir como elementos característicos de esta contribución la existencia de una contraprestación por parte del Estado, misma que da lugar a la existencia de una relación bilateral, caso contrario de los impuestos cuyo pago es unilateral, ya que solo atiende la capacidad contributiva del particular; sumado a ello, el hecho de que estas no se fijan atendiendo al principio de proporcionalidad tributaria que tradicionalmente nos señala la doctrina, en cambio se determinan a partir del estado que guarda la ejecución del servicio prestado, el monto de la tarifa o cuota aplicable y en algunos

²⁰ Cfr. Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, Enero de 1998, p. 41.

²¹ Cfr. Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias vigente, artículo 4o.

casos, como el derecho por concepto de suministro de agua, los beneficios recibidos por usuarios, posibilidades económicas y razones de carácter extrafiscal.

En virtud de lo anterior, consideramos que los derechos, sin perjuicio de lo establecido en CFF, son contribuciones que se causan por la prestación efectiva o potencial de un servicio que el Estado otorga en el ámbito de derecho público, así como por el aprovechamiento de un bien público que incida en la esfera del contribuyente, un ejemplo es el pago por la expedición del título de asignación o concesión para explotar, usar o aprovechar aguas nacionales incluyendo su registro.

1.3 Principios constitucionales de las contribuciones.

Al día de hoy el Estado mexicano solo reconoce como fuente formal del Derecho Fiscal, y por tanto de la contribución, a la ley, tal idea se deduce de la lectura al texto constitucional en su artículo 31, fracción IV,²² mismo que a letra establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. **Contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**”

(El énfasis es propio)

En efecto, las contribuciones deben estar previamente establecidas en una ley y derivado de ello apegarse a principios de proporcionalidad, equidad y gasto público.

1.3.1 Proporcionalidad.

La proporcionalidad tributaria es uno de los principios de justicia fiscal, el cual establece que las personas deben tributar de acuerdo a su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, de tal suerte que aquellos contribuyentes que carecen de posibilidad contributiva por no contar con bienes o recursos pecuniarios deben quedar liberados de esta obligación como parte de lo que se entiende por justicia fiscal.²³

²² Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 24.

²³ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.*, p. 148.

De lo anterior podemos advertir dos elementos que enfatizan la importancia de este principio; por una parte lo relacionado a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y por otra, el derecho al mínimo vital.

Con respecto a la capacidad contributiva, la SCJN ha considerado que esta refiere a la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos;²⁴ sin embargo, esta se encuentra condicionada a la presencia de una capacidad económica, es decir, para que pueda presumirse que una persona está en aptitud de contribuir al gasto público de conformidad a lo establecido en el texto constitucional, previamente debe existir una riqueza real de la cual pueda desprenderse tal aportación.

Así las cosas, en la creación o modificación de alguna contribución, los legisladores no deben imponer cargas tributarias si los sujetos pasivos carecen de recursos económicos para solventarlas, ya que el solo hecho de contemplarlas en el marco jurídico fiscal transgrede la proporcionalidad tributaria.

En esa tesitura, se deriva lo concerniente al derecho del mínimo vital, el cual de acuerdo a criterios judiciales de la SCJN, representa un derecho fundamental en el cual el legislador tributario debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación por ser el mínimo de subsistencia digna para una persona.²⁵ Esto es que una parte de los recursos económicos del contribuyente, el cual figura como agente económico coadyuvante del gasto público, no pueden ser considerados para efecto de fijar cargas tributarias, dado que es el patrimonio mínimo que permite el desarrollo de una vida digna; ahora bien, esto pudiera resultar muy controversial dado que el fundamento principal es la idea de “vida digna” expresión subjetiva y que la misma Corte ha reflexionado para concluir que su aplicación debe ceñirse al caso concreto.

²⁴ Cfr. Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, Noviembre de 1999, p. 22.

²⁵ Cfr. Tesis 1a./J. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto de 2011, p. 118; Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, Mayo de 2007, p. 793; y Tesis I.4o.A.12 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, Libro XVII, Febrero de 2013, p. 1345.

Luego entonces, vulnerar el derecho al mínimo vital rompe con la proporcionalidad tributaria, ya que al gravar sobre la totalidad de la riqueza del sujeto pasivo se deja a este sin capacidad económica para subsistir y por lo tanto para seguir contribuyendo.

En conclusión, podemos aseverar que la proporcionalidad tributaria radica medularmente en que todo gravamen debe aportarse de manera justa y adecuada, esto es, en armonía con los ingresos, utilidades o rendimientos del gobernado; por consiguiente, aquellas personas que obtengan ingresos elevados deben contribuir en forma superior a aquellos cuyos recursos sean más escasos, situación que se logra mediante la implementación de tarifas progresivas.²⁶

1.3.2 Equidad.

A diferencia de lo que muchos creen, el principio de equidad tributaria no hace eco a la necesidad de que los particulares deban encontrarse en todo momento y ante cualquier circunstancia en un plano de igualdad. Lo que en realidad implica es que todos los contribuyentes que se encuentren colocados en idéntica, análoga o semejante situación deben recibir el mismo tratamiento por parte de la norma jurídica respectiva.

Sin embargo, no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación a tal principio, pues de conformidad con la SCJN la transgresión a la equidad tributaria se configura en el momento que la ley, sin que medie justificación objetiva y razonable, da un trato desigual y como consecuencia se produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales,²⁷ en otras palabras, cuando no existe justificación alguna y el trato desigual por ley tiene como resultado

²⁶ Elemento de los impuestos que aplicado a la base gravable nos permite determinar el importe a pagar, por ejemplo, la tarifa anual del artículo 152 de la LISR vigente, es decir, un límite inferior, uno superior, una cuota fija y un porcentaje a aplicar al excedente del límite inferior.

²⁷ Cfr. Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, Junio de 1997, p. 43.

discriminar situaciones idénticas, podemos decir que se ha vulnerado la equidad tributaria.

En ese sentido, consideramos que el principio en cuestión busca distribuir la carga impositiva impidiendo que las normas generen un trato semejante sobre las personas que estén en situaciones jurídicas dispares, o bien, que se dé un trato desigual a hechos equivalentes.

1.3.3 Legalidad.

De acuerdo a lo que establece el artículo 31, fracción IV constitucional, la forma de contribuir, proporcional y equitativamente para solventar los gastos públicos, dependerá de si la misma está o no prevista y autorizada en una disposición legal. Asimismo, el artículo 73, fracción VII, señala que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público.

En virtud de ello es que nos encontramos con el principio de legalidad tributaria, el cual para su estudio se subdivide en dos esferas, la preeminencia de ley y la reserva de ley. En relación al primero de ellos, preeminencia de ley, refiere a que la contribución debe encontrarse establecida en un ordenamiento legal, esto es que enuncie de manera clara y concreta los elementos que la constituyen: sujeto, objeto, base y tarifa.²⁸ Por otra parte, la reserva de ley tiene como principal función limitar la potestad tributaria del Estado a un determinado ámbito de la realidad social, la ley; en otras palabras, que los elementos tributarios se enuncien en instrumentos normativos que hayan derivado del proceso legislativo y no en ordenamientos producto del ejercicio de atribuciones de otras autoridades.

Lo anterior atiende a una razón de seguridad jurídica para el contribuyente, pues la certidumbre de este en la relación tributaria de supra a subordinación debe prevalecer ante cualquier otro principio de justicia fiscal. Al respecto el Alto Tribunal sostiene que el principio reviste tal importancia, que de no respetarse, se

²⁸ Cfr. Código Fiscal de la Federación vigente, artículo 5o.

transgrediría la equidad y proporcionalidad tributaria, por lo cual, su estudio, frente a una posible violación, debe ser previo a las demás garantías de justicia fiscal.²⁹

Ahora bien, la reserva de ley puede ser de dos tipos, absoluta o relativa. En cuanto a la primera de ellas, refiere que los elementos de la contribución deben únicamente ser regulados en ley, en tanto que la segunda, hace permisible que los elementos se describan en ley y su regulación pueda ser delegada a otros instrumentos normativos diferentes de una ley, *verbi gratia*, un reglamento.

Al respecto la SCJN ha sostenido que en el marco tributario mexicano se contempla una reserva de ley relativa, dado que el acto normativo primario (ley) resulta un límite de contenido a ordenamientos de menor jerarquía, luego entonces, esta última no puede contravenir a la primera; por lo tanto, es suficiente con que se mencionen los elementos del tributo en ley para después ser desarrollados por ordenamientos secundarios. Sin embargo, tal principio solo es aplicable para la tasa o la base del tributo (elementos cuantitativos), esto dado que sus aspectos técnicos necesitan ser descritos detalladamente en otros instrumentos.³⁰

Por nuestra parte consideramos acertado el pronunciamiento del Alto Tribunal, dado que en atención a la jerarquía de las normas, prevista en el artículo 133 constitucional, la ley al ostentar un rango por encima de los reglamentos, decretos y otros instrumentos secundarios, es un tope para evitar la contradicción y transgresión de los elementos cuantitativos de cualquier gravamen.

1.3.4 Gasto Público.

Como ya se advertía, la finalidad de los ingresos obtenidos por concepto de contribuciones debe ser la de satisfacer el gasto público, el cual “comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos,

²⁹ Cfr. Tesis P.IJ. 77/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, Agosto de 1999, p. 20.

³⁰ Cfr. Tesis P.XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, Mayo de 2006, p. 15.

como al desarrollo de la función pública del Estado”.³¹ Lo anterior puede corroborarse de la lectura al PEF, pues cada uno de sus renglones puntualiza las erogaciones a efectuar, las cuales tienen un sentido social y un alcance de interés colectivo.

Sin embargo, extraordinariamente esa finalidad también puede ser de naturaleza extrafiscal, pues no busca sufragar el gasto público, sino que se encuentra dirigido a aspectos económicos y sociales. Así podemos colegir que los principios tributarios deberán estar contenidos en las contribuciones, ello con la finalidad de que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago. Acto seguido, procederemos a distinguir la finalidad de los impuestos.

1.4 Clasificación de los impuestos.

Como ya lo hemos mencionado, los impuestos representan para el Estado moderno mexicano la mayor fuente de recursos económicos, por ello, resulta indispensable tener un amplio conocimiento de los mismos; no obstante ello, examinar algunas de las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado con relación a estos ingresos, representa el preámbulo de la presente investigación; por lo que a continuación abordaremos las clasificaciones convencional y aquella que los divide de acuerdo a los fines que persiguen, esto es, directos e indirectos; fiscales, parafiscales, extrafiscales y ecológicos, respectivamente.

1.4.1 Impuestos directos.

Hoy en día la doctrina tributaria se encuentra dividida en lo que respecta al concepto de impuestos directos e indirectos, por ello nos referiremos solo a la doctrina clásica que, a nuestro juicio, es la que ha prevalecido.

Pues bien, esta doctrina señala que los impuestos directos son todos aquellos que no pueden ser trasladados, es decir, que no pueden ser cobrados a terceros, por lo que entonces, inciden en la riqueza o patrimonio del contribuyente obligado,³²

³¹ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 61.

³² Cfr. Sánchez Miranda, Amulfo, *Aplicación práctica del código fiscal, Derecho fiscal I*, 10a. ed., México, ISEF, 2014, p. 85.

como ejemplo tenemos el Impuesto sobre la Renta (ISR) y el Impuesto Predial (IP). Los impuestos directos a su vez permiten identificar la clasificación de impuestos reales, los que recaen y gravan bienes o cosas; y los personales, aquellos que gravan la actividad humana.

En virtud de lo comentado, es menester examinar lo que se entiende por traslación. La traslación de un impuesto refiere a que el contribuyente obligado al pago del tributo, toda vez que actualizó el supuesto normativo preestablecido en ley, va a recuperar dicho pago, a fin de que no repercuta en su patrimonio, sino en el de un tercero, es decir lo repercute.

1.4.2 Impuesto indirectos.

Por exclusión, se trata de todos “aquellos que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo (el contribuyente), sino en el de otras personas de quienes lo recupera”.³³

En ese tenor, estos impuestos afectan el patrimonio de terceros y no así de quien debe pagar de acuerdo al texto legal, es decir, se repercute el cobro o cargo del impuesto a otro por el mismo monto,³⁴ es de mencionar que el impuesto indirecto por definición en nuestro país lo representa el Impuesto al Valor Agregado (IVA), así como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

1.4.3 Impuestos fiscales.

Son las contribuciones destinadas a la recaudación, pues como explica el maestro Margáin Manautou, “se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto”.³⁵En ese sentido, Ortega Maldonado, citando a Ernesto Lejeune, opina que dichos tributos son “aquellos en que la capacidad contributiva aparece no solo como presupuesto legitimados del

³³ *Ibidem*, p. 86.

³⁴ *Cfr.* Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, artículo 1o.

³⁵ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 83.

tributo, sino también como criterio de estructuración y aplicación del mismo.”³⁶ Luego entonces, los impuestos fiscales son todos los que procuran, mediante la recaudación, satisfacer los gastos del Estado.

Al respecto, la legislación mexicana no hace distinción expresa alguna, sin embargo, de criterios jurisprudenciales y doctrinales se advierten los impuestos que poseen esta naturaleza.³⁷ A modo de ejemplo, tenemos el caso de los impuestos contenidos en la LIF: ISR, IVA, IEPS, ISAN, entre otros, mismo que se establecen en términos del artículo 73, fracción VII y XXIX constitucional y cuyo objeto es sufragar directamente el gasto público establecido en el PEF del ejercicio fiscal que corresponda.

1.4.4 Impuestos extrafiscales.

Poco a poco se ha ido desvaneciendo la idea de que los impuestos cumplen una mera función recaudatoria, en la misma medida, se ha tratado de fomentar el hecho de que deben atender nuevas finalidades, sean de carácter social, financiero, incluso ambiental; por lo tanto, se considera como extrafiscales a aquellos impuestos que no buscan producir ingresos para sufragar el PEF, sino directamente inhibir o indirectamente impulsar ciertas políticas que requiera la sociedad. Al respecto, Castrejón García opina que “son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para obtener los gastos públicos”.³⁸ En ese mismo sentido, Ortega Maldonado precisa que son aquellas contribuciones cuyo objetivo es el cumplimiento de un fin político, económico o social.³⁹

³⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2004, p. 58.

³⁷ Véase *supra* 1.2 Las contribuciones.

³⁸ Castrejón García, Gabino Eduardo, *Derecho tributario*, México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2002, p. 194.

³⁹ *Cfr.* Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 58.

Dichos impuestos, son materia de crítica por algunos autores, pues sostienen que al no contemplarse de forma puntual en la Constitución Federal, su razón de ser no encuentra justificación alguna en el Estado mexicano;⁴⁰ sin embargo, pierden de vista un aspecto de suma importancia, y es el hecho de que la SCJN ha sostenido que a la recaudación realizada para sufragar los gastos públicos, puede agregársele otro propósito de naturaleza análoga, dado que busca servir como instrumento de política financiera, económica y social que el Estado quiera fomentar,⁴¹ razón por la cual creemos que no existen elementos suficiente para desconocer la legalidad de los impuestos extrafiscales. Cabe señalar como impuesto de esta naturaleza al IEPS en lo que refiere a alimentos con alto contenido calórico.

1.4.5 Impuestos parafiscales.

Ya cuando estudiábamos las aportaciones de seguridad social en apartados anteriores, se aludía al término parafiscalidad y a algunas de sus características, como lo son el hecho de ser cobradas por organismos especiales y que se utilizan para cubrir sus propios gastos. Pues bien, en un sentido estricto no se puede hablar de impuestos parafiscales, lo correcto es referirnos a contribuciones parafiscales o paratributaria, pues se trata de ingresos recaudado por el Estado para llevar a cabo fines previstos en el texto constitucional, sin embargo, tales ingresos no forman parte de la actividad financiera pública ni privada.⁴²

Así las cosas, podemos decir que son aquellas prestaciones en dinero que se establecen por el Estado en favor de determinados organismos para dar observancia a determinados fines económicos o sociales de la población.

Un ejemplo en nuestro país son las aportaciones realizadas al Seguro Social. En el ámbito internacional llama la atención el caso de Venezuela, país donde podemos observar el impuesto a la ciencia, tecnología e innovación, gravamen cuyo cobro se

⁴⁰ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 69.

⁴¹ Cfr. Tesis 1a./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, Mayo de 2005, p. 157.

⁴² Cfr. Acción de Inconstitucionalidad 27/2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de agosto de 2005.

encuentra a cargo del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, y cuyos recursos obtenidos son destinados a los gastos del propio ente.⁴³

No obstante ello, un artículo reciente ha revelado que los resultados no han sido del todo favorable con esta clase de tributos, y es que distintos programas como el de “Estímulo a la Innovación e Investigación” y “Fortalecimiento Institucional”, han sido algunos de los afectados al momento de presentar sus respectivos proyectos, ya que los mismos no se ven beneficiados con recursos financieros provenientes de la recaudación de este gravamen. Situación que por consecuencia disminuye la producción científica y tecnológica de ese país.⁴⁴

1.4.6 Impuestos ecológicos.

También conocidos como impuestos verdes, son subgénero de los impuestos con fines extrafiscales, ya que buscan disuadir conductas que sean perjudiciales con el ambiente; en suma, se trata de aquellos que gravan actividades que causan contaminación y otros graves daños ecológicos.⁴⁵

Esta clase de contribuciones actualmente representa un tema vanguardista, pues es una de las tantas formas en que el Estado puede utilizar su poder de imperio para salvaguardar el derecho de los gobernados a un ambiente sano, contemplado expresamente en el artículo 4o. constitucional, tan es así, que en la iniciativa para la LIF correspondiente al ejercicio fiscal 2014, en observancia a la Ley General de Contabilidad Gubernamental y el clasificador por rubros de ingresos, numeral 16 “Impuestos ecológicos”, se incluye dicho concepto, situación que quedó aprobada y

⁴³ Cfr. Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación de la República Bolivariana de Venezuela vigente, artículos 23-27. Las tasas del impuesto, cuyo pago es anual, oscilan entre 0.5% y un 2% de los ingresos que hayan obtenido las personas jurídicas, entidades públicas o privadas, en el ejercicio inmediato anterior.

⁴⁴ Cfr. Aporte de ciencia venezolana en Latinoamérica bajó de 4,5% a menos de 2%, El Universal, 4 de febrero de 2015, disponible en <http://www.eluniversal.com/nacional-y-politica/150204/aporte-de-ciencia-venezolana-en-latinoamerica-bajo-de-45-a-menos-de-2>

⁴⁵ Cfr. Tompson, William, “Impuestos ecológicos ¿Alternativa tributaria del futuro?”, *Puntos Finos*, México, 2013, núm. 216, julio, p. 27, http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_216-A4.pdf

plasmada desde la LIF de 2014, aunque sin importe alguno.⁴⁶ Ahora bien, dada la estrecha relación que guardan estos instrumentos con la presente investigación, consideramos menester ahondar al respecto.

La experiencia indica que la aplicación de impuestos ecológicos resulta una alternativa eficiente para mitigar el deterioro ambiental, pues beneficios como mejorar el ambiente al mismo tiempo que se incentiva la economía (doble dividendo); eliminar o disminuir otros impuestos (neutralidad de los ingresos); y responsabilizar únicamente al agente económico que ocasiona un daño ambiental (internalización de externalidades), posibilitan la implementación de estos instrumentos en el régimen tributario.

El caso de los países nórdicos es un claro ejemplo de lo comentado, y es que basta observar algunas estadísticas, las cuales revelan que la recaudación per cápita por impuestos ambientales resulta mayor a aquella obtenida por otra clase de gravámenes; Dinamarca se allega aproximadamente, por persona, una cantidad de 1,700 dólares, lo cual ya en 2002 equivalía al 3% de su Producto Interno Bruto (PIB).⁴⁷

Apuntado lo anterior, cabe reflexionar cual es la relación que guarda el Estado mexicano frente a estos instrumentos tributarios.

Pues bien, la temática de los impuestos ambientales no es ajena en nuestro país, ya en 2003 encontramos antecedentes de intentos por elaborar una Ley de Impuestos Ambientales, misma que giraba en torno a temas como:

- ❖ Eliminar sustancias tóxicas cuya comercialización estaba prohibida;
- ❖ Eliminar gradualmente sustancias tóxicas cuyo uso está parcialmente restringido;

⁴⁶ Cfr. Iniciativa y Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 y 2015.

⁴⁷ Cfr. Philippe Barde, Jean, "Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en los países de la OCDE", en Moreno Arellano, Graciela, Mendoza Sánchez Paola y Ávila Forcada, Sara (comp.), *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, México, INE-SEMARNAT, 2002, p. 25.

- ❖ Eliminar el aprovechamiento no sustentable de la riqueza forestal; y
- ❖ Eliminar el comercio ilícito de fauna en riesgo.

Sin embargo, tal iniciativa jamás prospero dado el carente planteamiento entre los conflictos ambientales y los impuestos, esto es, por una parte pretender gravar actividades consideradas prohibidas o ilícitas, por otra, recaudar ingresos para remediar un daño ambiental causado, aunado a la dificultad de ubicar con exactitud los elementos esenciales de la contribución, hecho que por consecuencia es una transgresión al principio de legalidad tributaria.

Ahora bien, en el caso hipotético de que se hubiera aprobado esta iniciativa, a nuestro parecer, habría resultado un rotundo fracaso, y es que dejando de lado la situación de que el impuesto ambiental para lograr su verdadero objetivo debe considerar el doble dividendo, la neutralidad en los ingreso recaudados y sumar dentro del hecho imponible el riesgo permitido, es decir, cualquier actividad humana lícita que genere un riesgo de impacto al ambiente;⁴⁸ la cultura tributaria y ecológica en nuestro país es escasa, en otras palabras, habría sido un instrumento incongruente con nuestra realidad social.

Otro caso, a propósito de los impuestos ecológicos, lo encontramos en las reformas fiscales de 2014, en efecto, el impuesto a los combustibles fósiles previsto en el artículo 2, fracción I, inciso H) de la Ley del IEPS, pasa a formar parte de estos gravámenes, pues busca desincentivar su uso; sin embargo, al no contarse con alternativas eficientes que sustituyan estos combustibles, la consecuencia es que se generan cargas fiscales excesivas sobre los contribuyentes de menores ingresos.

Con base en ello, concluimos que el uso de estos impuestos en nuestro país resulta inadecuado si no se complementa con una política de instrumentos económicos fiscales, esto ya que por sí solos los impuestos únicamente representarían nuevas cargas impositivas que impactarían en la competitividad y

⁴⁸ Cfr. Vargas Ramos, Armando, *Impuestos ambientales, la imposición fiscal a los riesgos permitidos*, México, Porrúa, 2014, pp. 138-146.

economía de las empresas; aunado a ello, existe cierta tendencia del legislador por concebir a los impuestos como mecanismos correctivos. Por consiguiente, es menester que se impulse una cultura basada en la prevención y concientización, la cual bien puede comenzar a emplearse con un nuevo paradigma de los impuestos ecológicos pero sobre todo con la creación y aplicación de instrumentos fiscales.

CAPÍTULO II.

DERECHO HUMANO A UN AMBIENTE SANO.

2.1 Bases internacionales de protección al ambiente.

Hoy en día situaciones como la crisis económica, el desempleo, la inseguridad y la carencia de servicios de salud pública cualificados, son solo algunos de los tantos problemas que consternan a la sociedad en general, sin embargo de entre ellos prepondera uno que alarma por su impacto negativo en el entorno de todos los seres vivos, el deterioro ambiental. Tal pesadumbre no es objeto de reciente atención por parte de los países, organismos y organizaciones internacionales, ya que como se plantea en el presente apartado, desde la década de los setenta se realizaron negociaciones que permitieron alcanzar acuerdos fructíferos en la materia.

Así las cosas, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano (CNUMH) celebrada en Estocolmo, Suecia, del 05 al 16 de junio de 1972, es el primer evento que marcó la pauta para direccionar los esfuerzos de la comunidad internacional hacia soluciones concretas que combatieran el deterioro ambiental.

En efecto, después de que la Asamblea General diera observancia a la recomendación 1346 (XLV) de julio de 1968, proveniente del Consejo Económico y Social, ambos parte de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), aquella llevó a cabo su vigésimo tercer periodo de sesiones en el cual, dado el constante y acelerado deterioro del medio humano, ocasionado por la contaminación al aire, agua, y otras formas de menoscabo ambiental, convocaría a la CNUMH. Podemos aseverar que “el objetivo principal de esta reunión consistía en buscar la protección del ambiente, en relación con el ser humano, es decir, la protección del entorno, que resulta esencial para el hombre para asegurar su bienestar y el goce de sus derechos fundamentales”;⁴⁹ por lo que entonces, también se reflexionó al respecto de derechos fundamentales como la libertad, la igualdad, la salud, entre otros. Pues

⁴⁹ Amaya Navas, Óscar Darío, *El desarrollo sostenible y el derecho fundamental a gozar de un ambiente sano: el desarrollo sostenible como contenido esencial para configurar la naturaleza fundamental del derecho a gozar de un ambiente sano*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2012, p. 74.

resulta imposible concebir a unos u otros de forma aislada, dado que todos los derechos se correlacionan entre sí para lograr un fin.

Producto de la CNUMH fue la Declaración de Estocolmo, misma que se encuentra integrada de la siguiente manera:

- ❖ Un manifiesto de siete puntos cuyo propósito fue recalcar la importancia de que el hombre generara conciencia con respecto al medio que lo rodea, así como del impacto negativo que ha generado sobre el mismo;
- ❖ Una serie de 26 principios sobre las medidas a seguir por los gobiernos de los Estado para preservar un ambiente sano;
- ❖ Un plan de acción compuesto por un sistema de evaluación ambiental, actividades de administración y medidas internacionales de apoyo al ambiente; y
- ❖ Las recomendaciones para la acción en el plano internacional, las cuales suman un total de 109 y que para diciembre de 1972, a través de la resolución 2997/XXIV, representarían el pilar para la creación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).

Al respecto del PNUMA, es el principal organismo de las Naciones Unidas encargado de la evaluación y determinación del ambiente mundial, así como de proporcionar asistencia para formular una legislación ambiental internacional, pues sirve de foro para generar consenso y lograr acuerdos internacionales. Aunado a lo anterior, busca generar conciencia de la problemática relacionada con el medio a través de la investigación regional y mundial.⁵⁰ En la actualidad cuenta con oficinas regionales en cuatro de los cinco continentes, África, América, Asia y Europa.

Ahora bien, desafortunadamente los frutos logrados en tal declaración tienen naturaleza de normas blandas (*soft law*), las cuales de conformidad con el Alto Tribunal resultan “instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más “débil” que la legislación

⁵⁰ Cfr. Organización de las Naciones Unidas, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), disponible en <http://www.cinu.org.mx/onu/estructura/programas/pnuma.htm>

tradicional”;⁵¹ por lo que en este caso el objetivo fue exhortar al diálogo y la reflexión de la problemática ambiental actual.

Más tarde vendría un segundo acontecimiento de igual o mayor impacto que el realizado en Estocolmo, se trata de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), o lo que es lo mismo, Cumbre de la Tierra, la cual se llevó a cabo del 03 al 14 de junio de 1992 en Rio de Janeiro, Brasil, y que a diferencia de la primer conferencia, se centró en un término relativamente nuevo, el desarrollo sostenible, es decir, aquel “que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”.⁵² Por lo tanto, como secuela se alcanzó la emisión de cuatro documentos importantes, de los cuales dos resultaban vinculantes a las partes (*hard law*):

- ❖ Declaración de Rio sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (DRMAD), 27 principios que plantean las tareas a realizar para lograr un desarrollo sostenible, algunos de ellos son: la necesidad de establecer un marco jurídico que refleje el contexto ambiental e impulsar el uso de instrumentos económicos.
- ❖ Programa 21, reconocido como un plan de acción que aborda temas fundamentales como:
 - La cooperación internacional para acelerar en los países en desarrollo la sustentabilidad;
 - La conservación de recursos naturales, a través de diversas gestiones, para lograr un verdadero desarrollo sostenible;
 - El fortalecimiento a grupos que juegan un papel importante en la sustentabilidad; y
 - Los medios económicos y jurídicos internacionales que permitirán alcanzar la sustentabilidad ambiental (sobresalen instrumentos como las contribuciones e incentivos fiscales).
- ❖ Convención Marco sobre el Cambio Climático, es uno de los instrumentos vinculantes que busca, mediante la difusión, apoyo, aplicación, publicación y

⁵¹ Tesis P. XXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, Julio de 2009, p. 91.

⁵² Organización de las Naciones Unidas, Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1987 (Reporte Brundtland), disponible en <http://www.un-documents.net/a42r187.htm>

actualización de programas nacionales y tecnologías, estabilizar las concentraciones de gases de efecto invernadero a un nivel que no impliquen un peligro al sistema climático, de igual forma, que la producción de alimentos no se vea amenazada y el desarrollo económico prosiga de manera sostenible. Cabe mencionar que esta Convención representaría el precedente del Protocolo de Kioto de 1997.

❖ Convenio sobre la Diversidad Biológica, el otro instrumento vinculante, “es el primer acuerdo mundial integral que aborda todos los aspectos de la diversidad biológica: recursos genéticos, especies y ecosistemas”,⁵³ ya que pretende su conservación, protección y utilización sostenible.

La CNUMAD simbolizó el auge de la materia ambiental, esto no solo por el tino con que se abordaron las dimensiones de las muchas problemáticas ambientales del momento, sino que históricamente es uno de los sucesos con mayor participación, pues contó con 108 jefes de Estado y aproximadamente 2,400 representantes de organizaciones no gubernamentales (ONG).⁵⁴

Finalmente, en Johannesburgo, Sudáfrica, se efectuó el último evento de la ONU que efectivamente reflejó una preocupación de la problemática ambiental, la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible (CMDS), la cual fue realizada del 26 de agosto al 04 de septiembre de 2002, y que tuvo como objetivo central el impulsar los contenidos adoptados en Rio de Janeiro, así como abordar los temas surgidos en el Programa 21.

La CMDS logró la Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible y el Plan de Aplicación de las Decisiones de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, instrumentos que establecen el compromiso para la construcción de una sociedad mundial humanitaria, equitativa y generosa mediante directrices en el

⁵³ Borrás Pentinat, Susana, *Los regímenes internacionales de protección del medio ambiente*, Valencia, Tirant lo blanch, 2011, p. 164.

⁵⁴ Cfr. Organización de las Naciones Unidas, *Las conferencias mundiales: Desarrollo de las prioridades para el siglo 21*, disponible en <http://www.un.org/geninfo/bp/enviro.html>

campo del desarrollo económico y social, una de las principales, la erradicación de la pobreza.

No obstante tan nobles esfuerzos, la cumbre fue incapaz de consolidar la idea de un desarrollo sostenible, la cual tenía su génesis ya en la CNUMAD, por lo que únicamente consiguió exhibir la presión que lograban ejercer los países desarrollados con respecto a sus esquemas de globalización que le son beneficiosos a cambio de un grave perjuicio al planeta.⁵⁵

Cabe mencionar que previo a Estocolmo y seguido a Johannesburgo, existieron trabajos en el ámbito internacional que encararon a la problemática ambiental, prueba de ello son algunos instrumentos como el Convenio relativo a la Preservación de la Fauna y la Flora en su Estado Natural de 1933 aprobado en Londres, o, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible (Rio+20) de 2012 realizada en Rio de Janeiro; sin embargo, ninguno de ellos ha conseguido resultados palpables como los de las cumbres antes detalladas, que se pueden resumir en el punto de contacto para involucrar integralmente a la población mundial.

2.1.1 Derechos de tercera generación.

Los derechos humanos hoy en día son el cimiento de protección a los mínimos que una persona debe disfrutar en cualquier circunstancia. En palabras del doctor Jorge Carpizo, son el “conjunto de atribuciones reconocidas en los instrumentos internacionales y en las Constituciones para hacer efectiva la idea de la dignidad de todas las personas y, en consecuencia, que puedan conducir una existencia realmente humana desde los ámbitos más diversos, los que se imbrican, como el individual, el social, el político, el económico y el cultural”.⁵⁶ Sin embargo, estos no representan un logro alcanzado súbitamente, sino que forman parte de un proceso

⁵⁵ Cfr. Amaya Navas, Óscar Darío, *op. cit.*, p. 80 y 129.

⁵⁶ Carpizo, Jorge, “Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características”, *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio-diciembre de 2011, p. 13.

histórico que se ha visto integrado por circunstancias de carácter filosófico, político, jurídico, entre otras.

Por ello, la doctrina se ha dado a la tarea de elaborar algunas clasificaciones que permitan un estudio más a detalle. En ese orden de ideas, como parte de nuestra investigación nos avocaremos a una en particular, aquella que concibe a los derechos humanos en generaciones.

Así pues, tal clasificación, producto del jurista Karel Vasak, parte del entendido que existen tres generaciones, las que se definen de la siguiente manera:

- ❖ Primera generación. Son aquellos derechos civiles y políticos emanados a finales del siglo XVIII como resultado de los movimientos revolucionarios en Norte América y Francia. El documento más representativo es la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.
- ❖ Segunda generación. Abarca los derechos económicos, sociales y culturales. Su reconocimiento en el ámbito constitucional fue de gran relevancia, ya que sirvió para garantizar un desarrollo en los seres humanos y pueblos. El Estado mexicano se caracteriza por haber elaborado el primer texto constitucional en el que se incluyeran estos derechos, los artículos 3o. (educación), 4o. (salud) y 123 (trabajo), son algunos de sus mayores exponentes de los derechos de segunda generación.
- ❖ Tercera generación. Está compuesta por los llamados derechos de solidaridad o de los pueblos, los cuales engloban, por mencionar algunos, la autodeterminación, el uso de los avances de las ciencias y las tecnologías, la identidad tanto nacional como cultural, y la tutela a un ambiente sano. Su difusión comienza en la década de los setenta. Ahora bien, dada la trascendencia de estos últimos derechos para el desarrollo de la presente investigación, a continuación pormenorizaremos al respecto.

Los derechos de tercera generación emergen como respuesta a los diversos problemas que enfrenta la población mundial, teniendo como premisa el progreso social y la cooperación tanto nacional como internacional, es decir, “la concertación

de esfuerzos de todos los individuos, Estados, instituciones u organizaciones públicas o privadas y, fundamentalmente de la comunidad internacional".⁵⁷

Uno de los problemas más relevantes en el contexto histórico en que son reconocidos estos derechos, es el relacionado con la protección del ambiente, y es que la relación tan estrecha que guarda la conservación de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado con el nivel de vida de los seres humanos, hace de este derecho una condición sin la cual no se podría garantizar los derechos de las generaciones futuras, *verbi gratia*, la paz, la salud o el desarrollo mismo, y es que como enfatizábamos párrafos anteriores, imposible es concebir aisladamente a los derechos, pues todos están correlacionados entre sí para lograr un fin.

Infortunadamente el eco hasta ahora alcanzado por esta generación en el rubro ambiental, no ha permitido saciar las necesidades de la población, ya que si bien es cierto en un principio su divulgación parecía progresar con la CNUMH, la CNUMAD y CMDS, también es cierto que al día de hoy no se cuenta con los instrumentos indispensables para garantizar y dar eficacia a estos derechos, basta con observar la realidad económica, jurídica, política y social en la que se encuentran varios países.

Finalmente, cabe mencionar que estos derechos de tercera generación, también denominados difusos, vienen a tutelar el bien jurídico, en este caso el ambiente, desde una perspectiva colectiva, por lo que su inobservancia tiene como consecuencia una afectación a un número indeterminado de sujetos, en consecuencia, su respeto y el que se garanticen, atañe a todos.

2.2 Bases constitucionales de protección al ambiente.

De conformidad con lo establecido por el numeral 133 de la carta magna: la constitución, las leyes que emanen del Congreso de la Unión y los tratados internacionales que se encuentren acordes con el texto fundante, serán la ley suprema del Estado mexicano. En efecto, del contenido de este artículo se

⁵⁷ Contreras Nieto, Miguel Ángel, *10 temas de derechos humanos*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, 2003, p. 103.

desprende el denominado principio de supremacía constitucional que nos señala que la Constitución está por encima de todos los ordenamientos jurídicos que se puedan dar, incluyendo los tratados internacionales.

Ahora bien, lo anterior cobra relevancia para nuestra investigación si consideramos que el fundamento jurídico a un ambiente sano debe estar previsto por principio de cuentas en el texto constitucional, ello para que en lo subsecuente las leyes expedidas que estén relacionadas con esa materia sean acordes a la propia CPEUM. Así las cosas, resulta conveniente un estudio a los preceptos 4o., 25, y 27 constitucionales que, a nuestro parecer, están relacionados intrínsecamente con el tema ambiental.

2.2.1 Artículo 4o. constitucional.

Pues bien, una de las premisas de esta investigación es el derecho a un ambiente sano, por lo cual a efecto de robustecerla, el análisis histórico y jurídico del artículo 4o. de la CPEUM como el primer numeral que consagra explícitamente este derecho fundamental a rango de derecho humano, se torna imprescindible.

En ese orden de ideas, podemos apreciar que el precepto 4o. de la CPEUM vigente hace referencia a derechos como:

- ❖ Igualdad de género;
- ❖ Libertad de procreación;
- ❖ Alimentación;
- ❖ Salud;
- ❖ Ambiente sano
- ❖ Vivienda; y
- ❖ Cultura.

Por lo que concierne al derecho a un ambiente sano, diremos que su vigencia es relativamente joven, pues su incorporación como párrafo quinto al artículo en comento fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 1999.

“Artículo 4

Toda persona tiene **derecho a un medio ambiente adecuado** para su desarrollo y bienestar.”

(El énfasis es propio)

Así por primera vez, aunque de manera tardía considerando que desde la década de los setenta los derechos de tercera generación ya eran asignaturas incluidas en la agendas internacionales, queda salvaguardado expresamente en la constitución este bien jurídico, el cual, como ya se ha dicho en líneas anteriores, no solo guarda relación con la salud de la sociedad en general, sino que repercute de manera importante en la calidad de vida de cada uno de sus integrantes.

No omitimos mencionar que cronológicamente este numeral constitucional no es el único que se ha ocupado de tutelar alguna cuestión ambiental, más si el primero en estipularlo de manera precisa como derecho fundamental.

Para el 08 de febrero de 2012,⁵⁸ el artículo en cita fue nuevamente reformado a efecto de modificar el término “adecuado” por “sano”; así como establecer la obligación del Estado a garantizar un ambiente sano a través del fincamiento de responsabilidades a quienes lo dañen o deterioren.

“Artículo 4

Toda persona tiene derecho a un medio ambiente **sano** para su desarrollo y bienestar. **El Estado garantizará el respeto a este derecho. El daño y deterioro ambiental generará responsabilidad para quien lo provoque** en términos de lo dispuesto por la ley.”

(El énfasis es propio)

De la lectura al precepto se puede apreciar que este derecho se desarrolla en un poder de exigencia y de respeto *erga omnes* a preservar la sustentabilidad del entorno ambiental, que implica la no afectación ni lesión a este; y la obligación correlativa de las autoridades de vigilancia, conservación y garantía de que sean atendidas las regulaciones pertinentes.⁵⁹

⁵⁸ Véase Diario Oficial de la Federación del 8 de febrero de 2012.

⁵⁹ Cfr. Tesis I.4o.A. J/2, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, Octubre de 2013, p. 1627.

Lo antes mencionado revela que nos encontramos ante un derecho en cuanto su exigibilidad frente a la acción u omisión de un tercero que cause daño al ambiente; asimismo una obligación, en virtud de la abstención de conductas que contribuyan al deterioro ambiental. Por su parte el Estado, a través de las autoridades competentes, debe garantizar la observancia de las disposiciones normativas que para tal efecto se emitan. Cabe mencionar que al día de hoy dichas disposiciones son abundantes, por mencionar algunas, encontramos la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, la Ley General de Vida Silvestre, la Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos, la Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable, la Ley de Navegación y Comercio Marítimos, la Ley de Aguas Nacionales, la Ley de Cambio Climático y más recientemente la Ley Federal de Responsabilidad Ambiental publicada el 7 de junio de 2013.

Ahora bien, en relación a la sustitución del término “adecuado” por “sano”, la comisión de puntos constitucionales de la LX legislatura de la cámara de diputados, concluyó que este resultaba subjetivo, por lo cual se dificulta su certeza y da lugar a la incertidumbre terminológica dado que no se pueden establecer parámetros concretos para determinar que son las condiciones “adecuadas” para el desarrollo y bienestar, aunado a ello, el término “sano” goza de un reconocimiento jurídicamente válido.⁶⁰

Tal aseveración es correcta, ya que el término “sano” comprende parámetros como la salud física, mental y social, los cuales pueden ser valorados para el desarrollo y bienestar de la población, sin mencionar que ostentan un reconocimiento legítimo por instituciones como la Organización Mundial de la Salud o la Organización Panamericana de la Salud; en otras palabras, los elementos que integran la expresión “sano” pueden ser considerados por el Estado para estar en

⁶⁰ Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Diario de debates, Dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales con proyecto de decreto que reforma y adiciona el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, abril de 2011, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/203_DOF_08feb12.pdf

aptitud de garantizar un ambiente con esas características que permita a la población su desarrollo y bienestar.⁶¹

No obstante lo anterior, la realidad empírica demuestra que el precepto es un mero dejo de romanticismo, pues basta observar la constante degradación ambiental y la explotación intensiva e insostenible de los recursos naturales, acontecimientos que de acuerdo con el último censo realizado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), para 2013 representó al Estado mexicano un monto de \$909,968 millones de pesos, esto es un 5.7% del PIB a precios de mercado (precios de los bienes y servicios valorados en el establecimiento de venta), en tanto que la inversión en ese mismo año para la protección ambiental fue de \$148,699 millones de pesos, apenas 16.3% de los costos totales por agotamiento y degradación ambiental; por tal motivo la inversión mínima para efecto de abatir el daño ecológico causado, debe ser 5.1% veces más que la registrada en 2013, un equivalente aproximado de \$761,269 millones de pesos.⁶²

Recapitulando, observemos que la CPEUM, máximo ordenamiento jurídico de nuestro país, reconoce los derechos humanos de tercera generación, especialmente en su numeral 4o., al estipular el derecho a todas las personas de gozar de un ambiente sano y equilibrado; sin embargo, al día de hoy no se cuentan con los elementos suficientes para poder garantizar íntegramente este derecho.

2.2.2 Artículo 25 constitucional.

Uno de los mayores retos que enfrentan hoy día los gobiernos de todo mundo es incluir como elemento del desarrollo económico y social la materia ambiental; pese a ello, la falta de voluntad política, las viejas costumbres de pensamiento y actuación

⁶¹ Cfr. Mac-Gregor Poisot, Eduardo Ferrer, Caballero Ochoa José Luis y Steiner Christian (coord.), *Derechos humanos en la constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013, pp. 636-637.

⁶² Cfr. Instituto Nacional de estadística y Geografía, *Sistema de Cuentas Nacionales de México: cuentas económica y ecológicas de México 2013: preliminar: año base 2008*, México, INEGI, 2014, p. 2.

de la sociedad así como la formulación de malas políticas, han ocasionado que el desafío resulte aún más intrincado.

El Estado mexicano por su parte no está exento de tal problemática, sin embargo ha echado mano de reformas constitucionales para corregir esa situación. Así pues, el artículo 25 constitucional que aborda temáticas como:

- ❖ La rectoría del desarrollo nacional;
- ❖ La planeación del desarrollo;
- ❖ Sectores que intervienen en el desarrollo;
- ❖ Apoyo económico a empresas;
- ❖ Sector social; y
- ❖ Sector privado.

En diciembre de 2013 estableció en el párrafo sexto, como parte de los criterios para apoyar e impulsar a las distintas empresas de la economía nacional, el principio de “sustentabilidad”, del cual se ha dicho ya párrafos atrás, consiste en la administración racional de los recursos naturales para el bienestar de la población en general, sin comprometer la calidad de vida de las generaciones futuras.

“Artículo 25

Bajo criterios de equidad social, productividad y **sustentabilidad** se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, **cuidando su conservación y el medio ambiente.**”

(El énfasis es propio)

Por consiguiente, se advierte el carácter social y ecológico al que debe subordinarse la ayuda del Estado a las empresas mexicanas, pues el objetivo es impulsar la economía nacional bajo condiciones compatibles con la preservación del ambiente, en otras palabras, mediante el desarrollo sustentable conseguir una economía verde.

Al respecto, el PNUMA considera que una economía verde o *green economy*, es la mejora del bienestar humano e igualdad social, paralela a la reducción de los

riesgos medioambientales y la escases ecológica.⁶³ Ello implica generar un nuevo paradigma en las condiciones económicas que permitan el cuidado y protección del ambiente, por ejemplo, una política fiscal que tenga como base el otorgamiento de incentivos fiscales y el establecimiento de impuestos ecológicos; otro caso sería reorientar gastos e inversiones hacia sectores como el uso de tecnologías limpias eficaces y eficientes, permeando de paso por los sistemas educativos con el objeto de lograr y fortalecer una cultura ambiental.

Luego entonces, a nuestro parecer, el sentido del precepto constitucional en cuenta busca erigir un Estado cuya economía se detone sin dañar el ambiente, situación que tiene múltiples beneficios como la generación de nuevos empleos, mayor inversión de capital, incluso la erradicación de la pobreza.

2.2.3 Artículo 27 constitucional.

La base constitucional que más vinculada se encuentra con la protección al ambiente se plasma en el artículo 27 de la carta magna, y es que desde su promulgación en febrero de 1917, el mismo ha prevalecido casi intacto.⁶⁴ Así pues, algunos de los tantos derechos consagrados en tal precepto y que actualmente siguen vigentes son:

- ❖ Expropiación;
- ❖ Modalidades de la propiedad privada; y
- ❖ Propiedad de la nación.

Ahora bien, en lo concerniente a la materia ambiental, el párrafo tercero de este artículo resulta el fundamento jurídico, con adiciones realizadas en los años de 1976, 1987 y 1992.⁶⁵ Ello puede advertirse de la lectura al precepto constitucional.

⁶³ Cfr. Organización de las Naciones Unidas, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), disponible en <http://www.unep.org/spanish/rio20/Informacion/Econom%C3%ADaVerde/tabid/102219/Default.aspx>

⁶⁴ Véase Diario Oficial de la Federación del 5 de febrero de 1917.

⁶⁵ Véase Diario Oficial de la Federación del 6 de febrero de 1976, 10 de agosto de 1987 y 6 de enero de 1992, respectivamente.

“Artículo 27

La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad.”

Así, se observa que el principio de conservación de recursos naturales debe ser considerado a la par del derecho de propiedad, pues al igual que con la economía, la propiedad, ya sea privada o pública, no es incompatible con la preservación del ambiente, por el contrario, un uso desmedido y descuidado de los recursos naturales disponibles, desencadena una serie de condiciones deplorables en los asentamientos humanos, *verbi gratia*, la insuficiencia de agua para actividades domésticas, y por consecuencia problemas de salud en las personas. Por lo tanto, se puede afirmar que artículo 27 no se acota, como muchos piensan, a detallar las modalidades de la propiedad como derecho fundamental, el alcance va más allá en virtud de la interdependencia con otros derechos humanos, en este caso el aprovechamiento y conservación de los recursos naturales disponibles para mejorar las condiciones de vida de la población.

Como conclusión general del estudio a las bases constitucionales de protección al ambiente, podemos afirmar que el Estado mexicano cuenta con las condiciones jurídicas máximas suficientes para regular la temática ambiental, es decir, las constitucionales, pues del contenido al texto fundante encontramos el derecho a un ambiente adecuado como derecho humano; elementos como la economía, que buscan propiciar un ambiente sano para todas las personas; así como el vínculo con otros derechos fundamentales. No obstante ello, las circunstancias que rigen el día a día del Estado mexicano evidencian la apatía e indiferencia por parte de las

instituciones gubernamentales y la sociedad ante tal problemática, las estadísticas son evidencia suficiente para verificar esta aseveración.

2.3 Bases legales de protección al ambiente.

En párrafos anteriores comentábamos acerca de la supremacía constitucional que prevalece en el sistema jurídico mexicano, misma que deja a los dispositivos legales un peldaño por debajo del texto fundante; no por ello resultan menos importantes, ya que sin leyes reglamentarias sería imposible ejecutar los mandatos constitucionales.

Luego entonces, hemos optado por dedicar el presente apartado al estudio de las bases legales de protección al ambiente en nuestro país, particularmente las que a nuestro parecer regulan de forma general esta temática, la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (LGEEPA) en el ámbito federal, y la Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal (LAPTFD) a nivel local.

2.3.1 Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.

Hoy en día la doctrina jusambientalista coincide plenamente en que el principal ordenamiento jurídico de protección al ambiente en nuestro país es la LGEEPA,⁶⁶ la cual a través de sus 35 reformas ha logrado confeccionar una de las legislaciones más completas y precisas; por ello, cabe comentar algunos antecedentes al respecto.

En ese tenor, la LGEEPA fue publicada el 28 de enero de 1988,⁶⁷ y vino a sustituir a la Ley Federal de Protección al Ambiente de 1982. En un principio la LGEEPA se encontraba integrada por 194 artículos, divididos en seis títulos, los cuales preveían aspectos como:

⁶⁶ Cfr. Brañes Ballesteros, Raúl, *Manual de derecho ambiental mexicano*, 2a. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 107.

⁶⁷ Véase Diario Oficial de la Federación del 28 de enero de 1988.

- ❖ La colaboración entre Federación, entidades federativas y municipios respecto a la preservación y restauración del equilibrio ecológico;
- ❖ La política ecológica, que básicamente son “principios rectores que orientaran la aplicación de la ley, su interpretación y los demás instrumentos institucionales y jurídicos relativos al ambiente”;⁶⁸
- ❖ La evaluación del impacto ambiental;
- ❖ La prioridad para el otorgamiento de estímulos fiscales que busquen la protección ambiental, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, etc.

Sin embargo, en diciembre de 1996, mediante decreto se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la LGEEPA,⁶⁹ las cuales dispusieron, entre otras cosas:

- ❖ Que su objeto fuera el de propiciar un desarrollo sustentable;
- ❖ Se establecieran las bases para garantizar el derecho de toda persona a vivir en un medio ambiente adecuado para su desarrollo, salud y bienestar, idea que para 1999 y 2012, respectivamente, sería elevada a rango constitucional;⁷⁰
- ❖ Que la formulación y conducción de la política ambiental atendiera a nuevos principios como lo son la erradicación de la pobreza para lograr un desarrollo sustentable. Asimismo, el control y la prevención de la contaminación ambiental como elementos fundamentales para elevar la calidad de vida de la población;
- ❖ El diseño, desarrollo y aplicación de instrumentos económicos que incentivarán el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental.

Finalmente, para febrero de 2003, el ordenamiento en cuestión experimentaría una nueva modificación a efecto de adecuar su contenido con la nueva Ley General para el Desarrollo Forestal Sustentable.⁷¹ Es así que la LGEEPA vigente cuenta con 204 artículos, en seis títulos.

⁶⁸ Gutiérrez Nájera, Raquel, *Introducción al estudio del derecho ambiental*, 7a. ed., México, Porrúa, 2011, p. 219.

⁶⁹ Véase Diario Oficial de la Federación del 13 de diciembre de 1996.

⁷⁰ Véase *supra* 2.2.1 Artículo 4o. constitucional.

⁷¹ Véase Diario Oficial de la Federación del 25 de febrero de 2003.

La particularidad a resaltar en este instrumento normativo integral de protección al ambiente, no es precisamente el número de reformas que ha tenido, sino que desde hace ya aproximadamente 19 años plantea como medida complementaria para la protección del ambiente a los instrumentos económicos, en particular los estímulos fiscales, en ese sentido y dada la relación que guardan dichos instrumentos en la presente investigación, dedicaremos más adelante un apartado exclusivo a su estudio.

2.3.2 Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal.

La Ciudad de México o Distrito Federal (D.F.), como también se le conoce, es una entidad federativa que cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio, además de ser la sede de los poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos;⁷² por lo tanto, todo lo concerniente a su régimen interior, al igual que en las demás entidades federativas, resulta una decisión propia siempre y cuando no se contravenga el pacto Federal o haya una invasión de competencias. Luego entonces, el D.F. dentro de los parámetros permitidos se ha encargado de establecer un marco jurídico que regule la protección del ambiente, siendo su mayor exponente la Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal. Dicho ordenamiento tiene sus antecedentes en la Ley Ambiental del Distrito Federal (LADF), publicada el 09 de julio de 1996,⁷³ al tenor de 196 artículos, los cuales de forma muy similar a la LGEEPA, preveía aspectos importantes como:

- ❖ La política ambiental;
- ❖ El procedimiento de evaluación de impacto ambiental;
- ❖ El otorgamiento de estímulos fiscales, financieros y administrativos;
- ❖ La protección y restauración de diversos recursos naturales; y
- ❖ La denuncia popular, entre otros.

⁷² Véase Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Estatuto de Gobierno del Distrito Federal vigentes, artículos 44 y 2o., respectivamente.

⁷³ Véase Diario Oficial de la Federación del 9 de julio de 1996.

No obstante ello, el 13 de enero del año 2000 se publicó una nueva LADF, que derogó a la de 1996 de conformidad con su transitorio segundo. Esta nueva disposición contenía modificaciones que no podían ser postergables, tal es el caso de lo relacionado con el objeto y alcance de la ley, pues de regular la protección del ambiente, prevenir y controlar la contaminación, la restauración y conservación ecológica, se dispuso, entre otras cosas, regular la responsabilidad por daños al ambiente, establecer los mecanismos adecuados para garantizar la incorporación de los costos ambientales en los procesos productivos y establecer el ámbito de participación de la sociedad en el desarrollo y la gestión ambiental.

Otros cambios importantes fueron los siguientes:

- ❖ El señalamiento específico de las autoridades en materia ambiental, entre las que destacan, los jefes delegacionales y la Procuraduría Ambiental y del Ordenamiento Territorial del Distrito Federal (PAOT);
- ❖ La participación ciudadana;
- ❖ La planeación del desarrollo sustentable; y
- ❖ Los programas de autorregulación y auditoría ambiental, haciendo énfasis en la promoción de incentivos fiscales a quienes formaran parte de dichos programas.

En ese tenor, durante los siguientes 13 años el dispositivo en comento sufriría diversas modificaciones, ello con el objeto de desarrollar una legislación que satisficiera las exigencias del momento en materia de protección, conservación y restauración ambiental en el D.F., algunas de las más importantes en relación con la presente investigación fueron el incorporar nuevas fuentes de ingreso para el Fondo Ambiental Público del D.F.⁷⁴ (contribuciones, multas por infracciones a las disposiciones ambientales, recursos derivados de instrumentos financieros, entre otras); las actividades consideradas como prioritarias para el otorgamiento de

⁷⁴ Fideicomiso Público cuyo objeto es la realización de acciones de conservación del medio ambiente, la protección ecológica y la restauración del equilibrio ecológico, así como el otorgamiento de incentivos para la aplicación de tecnología ambiental, ello de conformidad con las Reglas de Operación del Fondo Ambiental Público del Distrito Federal, suscrito el 20 de enero de 2003.

estímulos fiscales (investigación, incorporación o utilización de mecanismos, equipos y tecnologías que tengan por objeto evitar, reducir o controlar la contaminación o deterioro ambiental, así como el uso eficiente de recursos naturales y de energía); establecimiento en el Presupuesto de Egresos para el Distrito Federal, de recursos en vigilancia y conservación de recursos naturales; y la obligación de entidades, dependencias, órganos autónomos y desconcentrados de instalar algún tipo de tecnología solar y azotea verde en la medida de sus posibilidades presupuestarias.

Así las cosas, en septiembre de 2013⁷⁵ la LADF mudaría de nombre para convertirse en Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal con un total de 226 artículos, divididos en siete títulos. Este instrumento trajo consigo reformas y adiciones, como:

- ❖ La ampliación de facultades a la PAOT;
- ❖ Las obligaciones que tienen las personas situadas en el D.F. en relación con el ambiente;
- ❖ El uso de recursos del fondo ambiental público para la reparación de daños ambientales, así como de proyectos ambientales de participación ciudadana;
- ❖ El aditamento del capítulo I BIS al título cuarto denominado “De la tierra y sus recursos naturales”, entre otras.

Sin mencionar que conservó elementos esenciales de la LADF como los principios e instrumentos de la política de desarrollo sustentable, las acciones correctivas de la contaminación ambiental, así como su prevención y control.

No omitimos enfatizar que gracias a precedentes como los de la LADF, el Código Fiscal del Distrito Federal comenzó a otorgar beneficios fiscales a particulares en este rubro, el caso de las azoteas verdes es un claro ejemplo de ello, dicho incentivo consiste en una reducción equivalente al 10% del impuesto predial para los contribuyentes cuyos inmuebles tengan en su techo un sistema de naturación (superficies para la plantación de especies vegetales) el cual ocupe una tercera

⁷⁵ Véase Gaceta Oficial del Distrito Federal del 17 de septiembre de 2013.

parte del total de la superficie y cumpla con lo establecido por la Secretaría del Medio Ambiente del D.F.⁷⁶

En resumen, podemos contemplar que tanto en el ámbito federal y local se cuenta con un cerco legal que tutela como bien jurídico el ambiente, aunado a la constante preocupación de que los dispositivos reguladores de dicho bien se mantengan actualizados de acuerdo con las exigencias económicas y sociales. Sin embargo aún falta camino por recorrer, pues como referíamos en líneas anteriores, las estadísticas más recientes no hacen justicia al marco jurídico ambiental vigente en nuestro país.

2.4 Las políticas ambientales del Estado mexicano.

De conformidad con lo establecido por el Diccionario de la Lengua Española, la palabra “política” refiere al “arte o traza con que se conduce un asunto o se emplean los medios para alcanzar un fin determinado”.⁷⁷ Ello trasladado a la materia ambiental tiene como consecuencia la generación de directrices que lo protegen y defienden. Al respecto, el maestro Brañes opina que “la política ambiental es el conjunto de acciones que se diseñan para lograr la ordenación del ambiente”.⁷⁸ En ese mismo sentido, la doctora Gutiérrez Nájera considera se trata de un “conjunto de valores y principios éticos que orientan las acciones de la administración pública en la preservación, protección, conservación, aprovechamiento, uso y restauración del ambiente con la finalidad de garantizar todas las formas de vida en la tierra”.⁷⁹

Por nuestra parte estimamos que una política ambiental es toda medida adoptada y empleada por el Estado para procurar el aprovechamiento sustentable de los recursos naturales, así como su protección, conservación y restauración.

⁷⁶ Cfr. Artículo 296 BIS, fracción II, Código Fiscal del Distrito Federal de 2015.

⁷⁷ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 22a. ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, t. II, p. 1796.

⁷⁸ Brañes Ballesteros, Raúl, *op. cit.*, p. 176.

⁷⁹ Gutiérrez Nájera, Raquel, *op. cit.*, p. 85.

Ahora bien, la formulación y conducción de dicha política ambiental en nuestro país se encuentran a cargo de la Federación y debe integrarse en el Plan Nacional de Desarrollo (PND), atento a lo establecido por la LGEEPA:

“Artículo 5o.- Son **facultades de la Federación:**

I.- La formulación y conducción de la política ambiental nacional.”

. . .

“Artículo 17.- **En la planeación nacional del desarrollo se deberá incorporar la política ambiental** y el ordenamiento ecológico que se establezcan de conformidad con esta Ley y las demás disposiciones en la materia.”

(El énfasis es propio)

Siguiendo ese orden de ideas, el PND para la administración 2013-2018, publicado el 20 de mayo de 2013, mismo que se encuentra integrado por un objetivo general, cinco metas nacionales y tres estrategias transversales, propone en el ramo de las políticas ambientales, detonar un crecimiento económico sostenible que pueda generar riqueza, competitividad y empleo, en decir, se propicie una calidad de vida mejor a la población. Para ello, son estas algunas de las estrategias y líneas de acción más importantes:

ESTRATEGIA	LÍNEA DE ACCIÓN	COMENTARIO
<p align="center">IMPLEMENTAR UNA POLÍTICA INTEGRAL DE DESARROLLO QUE VINCULE LA SUSTENTABILIDAD AMBIENTAL CON COSTOS Y BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD.</p>	<p>Alinear y coordinar programas federales, e inducir a los estatales y municipales para facilitar un crecimiento verde incluyente con un enfoque transversal.</p>	<p>Como parte de la transición hacia un modelo de crecimiento verde, un punto medular es verificar el contenido, aplicación y eficiencia de los distintos programas federales; así, en el momento oportuno estos pueden ser adoptados por los otros órdenes de gobierno.</p>
	<p>Promover el uso y consumo de productos amigables con el medio ambiente y de tecnologías limpias, eficientes y de bajo carbono.</p>	<p>La población desempeña un papel de suma importancia en el cuidado del ambiente, pues somos quienes decidimos en último momento si contaminamos o no; por lo tanto fomentar la utilización de instrumentos amigables con nuestro entorno, resulta imprescindible por parte del Estado.</p>

ESTRATEGIA	LÍNEA DE ACCIÓN	COMENTARIO
<p align="center">IMPLEMENTAR UNA POLÍTICA INTEGRAL DE DESARROLLO QUE VINCULE LA SUSTENTABILIDAD AMBIENTAL CON COSTOS Y BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD.</p>	<p>Establecer una política fiscal que fomente la rentabilidad y competitividad ambiental de nuestros productos y servicios.</p>	<p>Nuestro país debe sobresalir en los distintos mercados de la economía no solo por la calidad y eficiencia de sus bienes y servicios, debe hacerlo también por su enfoque pro ambiental; para ello, una política fiscal que incentive la inversión e investigación, contribuye a tal objetivo.</p>
	<p>Promover esquemas de financiamiento e inversiones de diversas fuentes que multipliquen los recursos para la protección ambiental y de recursos naturales.</p>	<p>Resulta necesario hacer uso de los diversos instrumentos económicos que prevé el marco jurídico mexicano, ello para ampliar la cobertura y eficientar la protección del ambiente; un ejemplo que bien pudiera dar estos resultados, son los estímulos fiscales.</p>
	<p>Orientar y fortalecer los sistemas de información para monitorear y evaluar el desempeño de la política ambiental.</p>	<p>La crisis ambiental a la que actualmente nos enfrentamos exige que las políticas adoptadas por el Estado sean revisadas periódicamente y así estar en aptitud de mantenerlas, o en su caso, modificarlas.</p>
	<p>Colaborar con las distintas organizaciones de la sociedad civil en materia de ordenamiento ecológico, desarrollo económico y aprovechamiento sustentable de los recursos naturales</p>	<p>La coordinación del Estado con los distintos sectores de la sociedad permite la creación y modificación de políticas que identifiquen las múltiples problemáticas ambientales a las que se enfrentan diariamente la población.</p>
<p align="center">FORTALECER LA POLÍTICA NACIONAL DE CAMBIO CLIMÁTICO Y CUIDADO AL MEDIO AMBIENTE PARA TRANSITAR HACIA UNA ECONOMÍA COMPETITIVA, SUSTENTABLE, RESILIENTE Y DE BAJO CARBONO.</p>	<p>Promover el uso de sistemas y tecnologías avanzados, de alta eficiencia energética y de baja o nula generación de contaminantes o compuestos de efecto invernadero.</p>	<p>Es necesario erradicar la idea de que las nuevas tecnologías merman la eficiencia o calidad de los productos y servicios; ello solo es posible con la difusión de información a la población de las diversas ventajas que conlleva su utilización.</p>

ESTRATEGIA	LÍNEA DE ACCIÓN	COMENTARIO
FORTALECER LA POLÍTICA NACIONAL DE CAMBIO CLIMÁTICO Y CUIDADO AL MEDIO AMBIENTE PARA TRANSITAR HACIA UNA ECONOMÍA COMPETITIVA, SUSTENTABLE, RESILIENTE Y DE BAJO CARBONO.	Continuar con la incorporación de criterios de sustentabilidad y educación ambiental en el Sistema Educativo Nacional, y fortalecer la formación ambiental en sectores estratégicos.	La educación como pilar en el desarrollo de cualquier Estado resulta indiscutible, por ello mismo es prioridad un sistema educativo de calidad que sensibilice desde edades tempranas a la población de la importancia que guarda la protección del ambiente.
PROTEGER EL PATRIMONIO NATURAL	Promover la generación de recursos y beneficios a través de la conservación, restauración y aprovechamiento del patrimonio natural, con instrumentos económicos, financieros y de política pública innovadores.	El éxito o fracaso de la transición hacia un modelo de crecimiento económico sostenible depende en gran medida de la empatía que logré generar en la población los beneficios que pueden llegar a recibir resultado de un aprovechamiento medurado de los recursos naturales; un ejemplo son los incentivos económicos
	Focalizar los programas de conservación de la biodiversidad y aprovechamiento sustentable de los recursos naturales, para generar beneficios en comunidades con población de alta vulnerabilidad social y ambiental.	La relación es intrínseca entre un ambiente sano y el abatimiento de la pobreza, por lo cual aquellos sectores de la sociedad más desamparados deben ser considerados prioritariamente al momento de proyectar políticas y programas ambientales.

Ahora bien, se advierte que las políticas comentadas convergen en tres aspectos generales: uso de tecnologías amigables con el ambiente; instrumentos económicos que permitan la difusión e inversión en sistemas de conservación, así como de aprovechamiento sustentable de recursos naturales; y finalmente, la colaboración entre las instituciones del Estado y la población.

A nuestro parecer, las políticas ambientales instauradas en esta administración son acertadas, ya que durante los últimos años el tema de la protección ambiental y, por ende, el derecho a un ambiente sano, ha quedado como una asignatura pendiente, pues si bien es cierto existe un cerco jurídico que tiene por objeto proteger el ambiente en sus distintos ámbitos, también lo es que la infraestructura social, económica y política no cumple con las condiciones mínimas para aterrizar

todo ese esquema legal en la realidad. Luego entonces, se deben buscar alternativas que rompan con el paradigma de las administraciones anteriores.

La producción de bienes y servicios de cualquier país está inmerso en el ramo del uso y desarrollo de tecnologías que este tenga; en ese tenor, una empresa que pertenece a la industria automotriz solo podrá ser rentable si se encuentra al día de las innovaciones que han surgido en relación a ese mercado. Así las cosas, el uso, desarrollo e investigación de tecnologías ambientales son una apuesta conveniente y oportuna para cesar el problema ambiental, el obstáculo se presenta en el sentido de que para existir dichas tecnologías, debe existir previamente una inversión tanto pública como privada, es decir, financiamiento del Estado y de terceros, para ello la propuesta inteligente es servirse de los instrumentos económicos autorizados por la ley.

En síntesis, el Estado otorga cierto beneficio que incentiva la inversión en sistemas tecnológicos para lograr preservar el ambiente. Ello tiene como resultado que la perspectiva de la problemática ambiental tenga cierto matiz preventivo y al mismo tiempo correctivo, pues cesa la degradación ambiental (corrige) y establece mecanismos para realizar actividades sin dañar el entorno del ser humano (previene).

Para cerrar el presente apartado y dar paso al estudio de los instrumentos económicos, debemos reflexionar, a propósito de la prevención, el papel que juega la colaboración del Estado con su población para hacer frente a la problemática ambiental. Este proceso debe establecerse principalmente en el esquema de educación, y es que las escuelas son la institución que por definición puede contribuir a fortalecer una cultura ambiental la cual haga ver a nuestros estudiantes la crisis que actualmente vivimos, los beneficios, así como las desventajas de no preocuparnos por el cuidado del ambiente y como ello repercute seriamente en sectores como la salud, el trabajo, la pobreza y en general la calidad de vida de la población.

2.4.1 Instrumentos económicos.

Ya en líneas anteriores hemos insinuado el alcance de emplear instrumentos económicos como dispositivos para cesar la degradación ambiental y los riesgos ecológicos; sin embargo hasta el momento no hemos señalado que y cuáles son dichos instrumentos, por ello dedicaremos el presente apartado a su estudio.

Comencemos diciendo que actualmente los mecanismos más importantes que el Estado puede implementar para lograr sus políticas ambientales son dos; los instrumentos económicos y los de regulación directa o de control.

Como mera referencia de estos últimos (regulación directa), diremos que se trata de dispositivos normativos que inciden en las actividades perjudiciales con el ambiente, ello con el propósito de ceñir la actuación perniciosa; asimismo, ajustarlas para que se consideren aspectos como la salud, ecología, urbanística, entre otros. Dichos dispositivos son:

- ❖ Normas de emisión. En nuestro país un ejemplo está NOM-166-SEMARNAT-2014, publicada el 9 de enero de 2014 en el DOF, la cual establece los límites máximos permisibles de emisión a la atmósfera de plomo, hidrocarburos totales, óxidos de nitrógeno y dioxinas y furanos, provenientes de los procesos de fundición secundaria de plomo;
- ❖ Normas de proceso o tecnología. Tenemos la NOM-015-ENER-2012 que dispone los límites máximos de consumo de energía de los refrigeradores y congeladores electrodomésticos operados por motocompresor hermético, establece los métodos de prueba para determinar dicho consumo de energía y calcular el volumen refrigerado total, y especifica la etiqueta de consumo de energía y su contenido, la cual se publicó el 16 de febrero de 2012 en el DOF;
- ❖ Normas del producto. Podemos citar la NOM-020-SCT2/1995 la cual marca los requerimientos generales para el diseño y construcción de autotanques dedicados al transporte de materiales y residuos peligrosos, publicada el 17 de febrero de 2003 en DOF; y

❖ Normas de calidad.⁸⁰ Encontramos la NOM-127-SSA1-1994, publicada en fecha del 18 de enero de 1996 y modificada el 22 de noviembre del año 2000, misma que señala los límites permisibles de calidad y los tratamientos de potabilización del agua para uso y consumo humano, que deben cumplir los sistemas de abastecimiento públicos y privados o cualquier persona física o moral que la distribuya, en todo el territorio nacional.

Por otra parte, los instrumentos económicos son herramientas cuyo objeto es impulsar la protección del ambiente a través de costos y beneficios a las actividades que realicen los agentes económicos. El maestro Brañes considera son el “conjunto de regulaciones de tipo normativo y/o de formación de precios que se valen de los intereses económicos de los actores para impulsar los objetivos de la política ambiental”.⁸¹ Quintana Valtierra explica que se trata de aquellos “que buscan incidir sobre el cuidado del medio ambiente y el uso adecuado de los recursos naturales a través de los principios de la racionalidad económica, básicamente los costos y precios”.⁸²

Luego entonces, la esencia de estos instrumentos radica en ofertar incentivos que por una parte se enfoquen a la protección del ambiente y por el otro sean atractivos a los agentes económicos en el marco de sus actividades.

En nuestro país los instrumentos económicos están regulados por dispositivos normativos como la LGCC, la LGEEPA y la LAPTRDF; estos a su vez consideran que podemos encontrar tres clases de instrumentos económicos:

- a) Fiscales,
- b) Financieros; y
- c) De mercado.

⁸⁰ Cfr. Instituto Nacional de Ecología, Secretaría de Desarrollo Social, Comisión de Comunidad Europea, *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, México, SEDESOL, 1992, pp. 43-44.

⁸¹ Brañes Ballesteros, Raúl, *op. cit.*, p. 210.

⁸² Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho ambiental mexicano, lineamientos generales*, 5a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 140.

En ese tenor, se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental, así como los gravámenes y exenciones siempre y cuando no sean establecidos exclusivamente con fines recaudatorios.

En efecto, se trata de herramientas que buscan reorientar a corto, mediano y largo plazo conductas perjudiciales al ambiente bajo un argumento aliciente-económico.

En relación a los instrumentos de carácter financiero, convergen figuras como los créditos, fianzas, seguros de responsabilidad civil, fondos y fideicomisos cuyo objeto sea la preservación, protección, restauración o aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, a ello se suma el financiamiento de programas, proyectos, estudios, investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica para la preservación del equilibrio ecológico y protección al ambiente.

De lo comentado se advierte que son mecanismos enfocados a la inversión en esquemas que tutelan de forma general al ambiente. A diferencia de los instrumentos fiscales, en este rubro la entrega de recursos económicos no busca incentivar para encauzar actividades o conductas, son instrumentos dirigidos a sufragar los gastos ocasionados de buscar alternativas que permitan una protección integral a nuestro medio.

Finalmente, en lo concerniente a los instrumentos de mercado podemos ubicar las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos correspondientes a volúmenes preestablecidos de emisiones de contaminantes en el aire, agua o suelo que establecen los límites de aprovechamiento de recursos naturales, o de construcción en áreas naturales protegidas o en zonas cuya preservación y protección se considere relevante desde el punto de vista ambiental.

Resultan dispositivos a través de los cuales el Estado permite a los agentes económicos la explotación racional y sustentable del patrimonio ambiental mediante procedimientos jurídico-administrativos preestablecidos, con el objeto de detonar la economía nacional.

Ahora bien, dado los distintos aspectos que estos instrumentos pueden abarcar, algunos de los provechos que resultan de su uso son: la reducción en costos para la preservación, protección y restauración del ambiente; la aplicación del principio “quien contamina paga”;⁸³ y fomentar la protección de los recursos naturales y la conservación ecológica. Cabe señalar, que solo hacemos mención de estos tres beneficios por ser los que guardan mayor relación con esta investigación

En virtud de lo anterior, y con relación a los objetivos de política ambiental estipulados en el PND, concluimos que los instrumentos económicos fiscales son herramientas eficaces y eficientes que el Estado mexicano puede adoptar para garantizar gradualmente el derecho humano a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado.

⁸³ Consiste en imputar todos los costos que se generen a quien contamine, haga un uso indebido de los recursos naturales disponibles o en su defecto altere alguno de los ecosistemas.

CAPÍTULO III. LOS ESTÍMULOS FISCALES.

3.1 *Antecedentes en México.*

El Estado mexicano durante años ha presenciado los innumerables beneficios fiscales como exenciones, condonaciones, subsidios y estímulos fiscales que se han puesto en marcha dentro del territorio nacional, ya sea con fines y propósitos económicos, políticos o sociales; sin embargo, fue hasta febrero del año 1983 cuando el texto constitucional hizo permisible expresamente el otorgamiento de subsidios en actividades prioritarias, siempre y cuando estas sean generales, temporales y no afecten las finanzas de la nación.⁸⁴

Lo anterior cobra relevancia dado que hasta antes de esa fecha cualquier subsidio o reducción impositiva, que es precisamente el objeto de los estímulos e incentivos fiscales, representaba un acto evidentemente inconstitucional,⁸⁵ no obstante, prevaleció ante todo el sentido de equidad y política económica.

Dicho eso, podemos afirmar que los estímulos fiscales establecidos en nuestro país de 1983 a la fecha, son numerosos, por lo que pretender abordar cada uno de ellos resultaría ambicioso. No obstante, las líneas siguientes están dedicadas, como breve referencia e introducción al presente capítulo, a los incentivos fiscales más sobresalientes de 2015.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015		
FUNDAMENTO LEGAL	SECTOR BENEFICIADO	BENEFICIO
ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN I	Contribuyentes que realicen actividades empresariales, excepto minería, podrán deducir el diesel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice como combustible de maquinaria en general, excepto vehículos.	Acreditamiento del IEPS causado por la enajenación de diésel en territorio nacional.

⁸⁴ Véase Diario Oficial de la Federación del 03 de febrero de 1983.

⁸⁵ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo "Incentivos fiscales", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, 1978, t. I, núm. 10, julio de 1978, pp. 300-302, disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/10/pr/pr12.pdf>

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015		
FUNDAMENTO LEGAL	SECTOR BENEFICIADO	BENEFICIO
ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN V	Transportistas terrestres públicos y privados, de carga o pasaje que utiliza la Red Nacional de Autopistas de Cuota.	Acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta el 50% del gasto total erogado por ese concepto, contra el ISR a cargo.
ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN VI	Adquirentes que utilicen los combustibles fósiles a que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la LIEPS, en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso productivo no se destinen a la combustión.	Acreditamiento del monto resultante de multiplicar la cuota del IEPS que corresponda, por la cantidad del combustible consumido en un mes, que no se haya sometido a un proceso de combustión, contra los pagos provisionales o la declaración del ejercicio que corresponda del ISR.
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE		
ARTÍCULO 186	Patrones que contraten personas que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un 80% o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes.	Deducción de sus ingresos acumulables, el equivalente al 100% del ISR retenido y enterado del personal contratado con discapacidad motriz.
ARTÍCULO 186, PÁRRAFO SEGUNDO	Contribuyentes que contraten adultos mayores (personas de 65 años en adelante).	Deducción de sus ingresos acumulables, un monto equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más.
ARTÍCULO 189	Contribuyentes del ISR que aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas nacionales	Crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, contra el ISR a cargo en el ejercicio que se determine el crédito.
ARTÍCULO 190	Contribuyentes del ISR que aporten a proyectos de inversión en la producción teatral nacional.	Crédito fiscal equivalente al monto anual que se aporten a proyectos de inversión en la producción teatral nacional, contra el ISR y los pagos provisionales de ese ejercicio.

RESOLUCIONES DE CARÁCTER GENERAL PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015		
FUNDAMENTO LEGAL	SECTOR BENEFICIADO	BENEFICIO
ARTÍCULO PRIMERO DEL DECRETO POR EL QUE SE AMPLIAN LOS BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL	Los contribuyentes personas físicas que en 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (actividades empresariales, que enajenen bienes o servicios por los que no se requiera para su realización título profesional).	100% de reducción del impuesto sobre la renta que determinen conforme a dicho régimen durante todo el segundo año de tributación en el mismo.
ARTÍCULO PRIMERO DEL DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DE VIVIENDA	Contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación	Considerar como ingreso obtenido en el ejercicio, el total del precio pactado en la enajenación o la parte del precio exigible durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el artículo 17, fracción III, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que su enajenación se haya pactado a plazos.
ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE AMPLIAN LOS BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL	Contribuyentes personas físicas que en 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que hayan aplicado el subsidio previsto en el Artículo Sexto del "Decreto por el que se otorgan estímulos para promover la incorporación a la seguridad social", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de abril de 2014	50% del subsidio de la contribución de seguridad social que corresponda, por el año de 2016.

3.2 Naturaleza de los estímulos fiscales.

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, la palabra “naturaleza” es la esencia y propiedad característica de cada ser. En materia de estímulos fiscales, criterios aislados del poder judicial han sostenido que estos tienen la naturaleza de subsidios.⁸⁶ Ahora bien, un subsidio consiste en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados, para estimular artificialmente el consumo

⁸⁶ Cfr. Tesis: 1a. CCXXX/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, Noviembre de 2011, p. 200.

o la producción de un bien o servicio. Su otorgamiento puede ser a través de las siguientes vías:

- ❖ Ingreso. También conocido como subsidio tributario, su naturaleza responde a la de una medida desgravatoria o exoneradora parcial, ya que se sacrifica el cobro parcial o porcentual de una contribución, no obstante que la obligación fiscal existe.⁸⁷ Por mencionar algún ejemplo, nos encontramos con el estímulo previsto en artículo 16, fracción IX de la LIF 2015, cuyo objetivo es beneficiar, mediante una deducción equivalente al 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes del ISR que entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana; y
- ❖ Gasto público. Llamado subsidio de carácter presupuestal, implica un desembolso inmediato y directo de recursos dinerarios que el Estado realiza con la finalidad de apoyar las actividades privadas que para la economía nacional sean de orden prioritario.⁸⁸ Un ejemplo es el caso del subsidio federal para vivienda que otorga la Comisión Nacional de Vivienda (CONAVI), el cual consiste en entregar una cantidad de dinero no recuperable para la adquisición; ampliación y/o mejoramiento; y autoproducción de una casa.⁸⁹

Así las cosas, resulta innegable que la naturaleza de los estímulos fiscales es la de una providencia desgravatoria temporal y parcial, la cual deriva de la carga tributaria que el Estado implementa para conseguir determinada conducta. En nuestro país el beneficio se equipara a un subsidio denominado “tributario”.

3.2.1 Concepto.

Desafortunadamente hoy día son escasas las referencias que existen con relación al concepto de estímulo fiscal; y es que hasta el momento ningún

⁸⁷ Cfr. Tesis: I.15o.A.160 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, Diciembre de 2010, p. 1830.

⁸⁸ Cfr. Tesis: I.15o.A.161 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, Diciembre de 2010, p. 1829.

⁸⁹ Cfr. Reglas de Operación del Programa de Esquemas de Financiamiento y Subsidio Federal para Vivienda, del ejercicio fiscal 2015 y subsecuentes.

ordenamiento jurídico se ha encargado de asumir tan importante labor. Ejemplo de lo comentado se advierte de la lectura al artículo 28, párrafo décimo tercero constitucional, que en principio resulta el fundamento jurídico primigenio.

“Artículo 28

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la nación. El estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de esta.”

(El énfasis es propio)

Por su parte el CFF en su numeral 39, fracción III, solamente establece los mínimos que debe señalar la resolución que conceda el estímulo fiscal, omitiendo totalmente su conceptualización.

“Artículo 39. El ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el ejecutivo federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, **el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.**”

(El énfasis es propio)

Las situaciones comentadas son lamentables, pues ha provocado confusión para poder distinguir dicha figura de otros beneficios fiscales que guardan una naturaleza totalmente distinta, como las exenciones.⁹⁰ Por ello, a fin de evitar caer en el mismo lio, hemos optado en recurrir a las nociones establecidas por la doctrina de la materia y criterios judiciales recientes.

Pues bien, el Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero de la UNAM, estipula que se trata de un “beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal”.⁹¹ El profesor Vicente Velázquez puntualiza que son “un conjunto de

⁹⁰ Figura jurídica en virtud de la cual se exime del pago de una contribución a determinados hechos o situaciones gravables por razones de equidad o política económica; y aunque la CPEUM en su artículo 28 prohíbe expresamente tal figura, esta se halla inmersa en diversas disposiciones legales como la LIVA donde todos sus capítulos tienen el no pago.

⁹¹ Ríos Granados, Gabriela (coord.), *op. cit.*, p. 256.

medidas económicas, financieras y fiscales tendientes a promover la producción en diversas ramas industriales, a promover el comercio, a incentivar el cumplimiento de obligaciones fiscales, a favorecer una región por algún problema, a motivar la economía en algún lugar del país o industrializarlo, o quizá se otorgue por motivos de descentralización”.⁹² En ese mismo sentido, la primera sala del Alto Tribunal sostiene que además de representar beneficios económicos para el sujeto pasivo, son instrumentos de política financiera, económica y social, en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa.⁹³

Del análisis a los conceptos expuestos advertimos las siguientes características:

- ❖ Son un beneficio económico-fiscal. El Estado deliberadamente sacrifica parte de sus ingresos mermando en términos cuantitativos el cobro de ciertos gravámenes, dicha situación se traduce en un apoyo económica al sujeto pasivo de la contribución;
- ❖ Son establecidos con un objetivo parafiscal. El Estado busca promover actividades o conductas que incidan en el bienestar de la sociedad en general, *verbi gratia*, la fiscalización y educación con el estímulo por el pago de servicios educativos, el cual hace permisible que las personas físicas puedan disminuir los pagos por servicios de enseñanza, desde nivel preescolar hasta bachillerato o equivalente, siempre y cuando se acredite la erogación por ese concepto mediante los comprobantes fiscales emitidos por la institución educativa respectiva.

Ahora bien, desde nuestra perspectiva consideramos correctas las nociones transcritas; sin embargo, es menester realizar dos acotaciones importantes. Por una parte la idea de que los beneficios fiscales en comento pretenden objetivos

⁹² Velázquez Meléndez, Vicente, “Estímulos fiscales para 2006”, *Nuevo consultorio fiscal*, México, año 2006, número 391, p.170.

⁹³ Cfr. Tesis: 1a. CLIX/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, Agosto de 2012, p. 83.

“parafiscales”, pues en ese contexto es común el término, y es que a diferencia de su utilización cuando se habla de contribuciones, en materia de incentivos fiscales la parafiscalidad es un término cuyo alcance buscar puntualizar cuales son las conductas requeridas de los sujetos pasivos, así como los fines extrafiscales que el Estado pretende impulsar, dada su importancia en párrafos posteriores ahondaremos un poco más. El otro aspecto sería el que los estímulos fiscales giran en torno a un elemento esencial, además de los ya mencionados, que es la desgravación tributaria, es decir, la reducción de la carga tributaria.

Luego entonces, concluimos que los estímulos fiscales son beneficios económicos gubernamentales destinados a impulsar fines parafiscales mediante la desgravación parcial y temporal de las contribuciones.

3.3 Desgravación tributaria.

Toca el turno de referirnos a la desgravación tributaria, pues como quedó expuesto en párrafos anteriores, la naturaleza de los estímulos fiscales responde a la de una medida desgravatoria.

La medida en comento radica en disminuir el monto final de la contribución mediante la incidencia en alguno de sus elementos cuantitativos, tasa, tarifa o cuota aplicable a la base gravable. El artículo 186, párrafo segundo vigente de la LISR es un claro ejemplo de ello, por lo que a continuación nos permitimos transcribirlo para su posterior análisis.

“Artículo 186

Se otorgará un estímulo fiscal a quien contrate adultos mayores, consistente en el equivalente al 25 % del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de esta Ley.”

Como se desprende de la lectura, el sujeto pasivo de la contribución (patrón) tiene la posibilidad de reducir la cantidad a pagar por concepto de ISR deduciendo el 25% del total gravado efectivamente pagado en salarios a los adultos mayores

contratados, esto quiere decir que la base gravable del patrón será afectado con una reducción equivalente al 25%.

En efecto, la incidencia se efectuó sobre uno de los elementos mesurables de la contribución, la base gravable del impuesto. Esta situación constituye una ayuda económica, pues el Estado sacrifica el cobro porcentual del impuesto con el objetivo de incentivar la contratación de adultos mayores.

Cabe mencionar que la incidencia puede también presentarse en otros elementos del tributo, los cualitativos como el hecho imponible, sin embargo, de ser ese el caso la desgravación correspondería a una exención y no a la de estímulo fiscal, por lo que podemos sumar como otra característica del estímulo, el hecho de que la disminución de la carga tributaria debe ser siempre sobre elementos cuantitativos de la contribución.

3.4 Elementos.

El estímulo fiscal como beneficio económico debe revestir ciertos elementos que permitan su identificación ante otras figuras análogas. En virtud de ello, la doctrina al igual que la SCJN, han concordado en que los incentivos fiscales se integran por:

- ❖ La existencia de una contribución a cargo del beneficiario;
- ❖ Una situación especial; y
- ❖ Un objetivo de carácter parafiscal.⁹⁴

Ahora bien, dichos elementos son enunciativos más no limitativos, pero nos ayudan a reconocer de forma práctica la presencia de un estímulo fiscal.

3.4.1 Existencia de una contribución.

Este elemento se desprende de la naturaleza a la que responden los estímulos fiscales, pues al tratarse de un beneficio económico otorgado por el Estado a través de una desgravación parcial y temporal, el objeto a aplicar tal prerrogativa solo

⁹⁴ Cfr. Tesis: V.4o. J/1, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, Enero de 2005, p. 1566.

puede ser una contribución, pues ya que si se prescindiera de ella no existiría materia que soporte tal beneficio.

Otro aspecto a considerar del beneficio es que es de carácter fiscal, ello derivado de la carga tributaria que pesa sobre el sujeto pasivo, por lo tanto, la ausencia del adjetivo “fiscal” dejaría al incentivo como un mero estímulo como son los de puntualidad, eficiencia, asistencia, etc.

3.4.2 La situación especial.

Se refiere al establecimiento en abstracto por parte de la norma jurídica que otorga el incentivo, la cual de actualizarse da origen al derecho del contribuyente para exigir el estímulo respectivo, en otras palabras, es el escenario en que debe encontrarse el sujeto pasivo de la contribución para ser acreedor al beneficio fiscal.

3.4.3 El efecto parafiscal.

En razón de lo que ya anunciábamos líneas atrás, veamos que el efecto parafiscal es un elemento más complejo que los hasta ahora mencionados, pues busca determinar en el estímulo dos objetivos en concreto, uno directo y otro indirecto.

- ❖ **Objetivo directo.** Es la conducta específica del sujeto pasivo que el Estado pretende fomentar, la cual puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.
- ❖ **Objetivo indirecto.** Técnicamente es consecuencia del objetivo directo, ya que a través de la conducta específica del sujeto pasivo se busca que los efectos producidos tengan un impacto positivo en el ámbito social, en otras palabras es el efecto extrafiscal que se busca.

Ahora bien, debemos señalar que excepcionalmente cuando el estímulo este acotado a un objetivo directo por no buscar ninguna consecuencia que incida socialmente, se considera que su otorgamiento obedece a una cuestión de justicia tributaria lo cual representaría de cierto modo un “objetivo indirecto”.⁹⁵

⁹⁵ Cfr. Ríos Granados, Gabriela (coord.), *op. cit.*, pp. 256-257.

Así las cosas, y a modo de ejercicio analicemos un estímulo en concreto identificando los elementos antes expuestos.

ESTÍMULO FISCAL	De los patrones que contraten a personas con discapacidad, artículo 186 de la LISR vigente	
ELEMENTOS		
CONTRIBUCIÓN A CARGO	Impuesto Sobre la Renta.	
SITUACIÓN ESPECIAL	Patrones que contraten personas que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un 80% o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes.	
EFFECTO PARAFISCAL	Objetivo directo	Que los patrones contraten a personas con discapacidad motriz.
	Objetivo indirecto	Aumente la contratación de personas con discapacidad motriz.

3.5 Mecanismos de implementación y aplicación.

A saber, el derecho positivo vigente mexicano prevé dos mecanismos para poder implementar los estímulos fiscales: la vía legislativa y las resoluciones de carácter general.

En lo que respecta a la vía legislativa se trata de que el estímulo se encuentre establecido en una ley que haya sido resultado del proceso legislativo; así pues, tenemos el caso de los incentivos estipulados en el Título VII de la LISR o en el artículo 16 de la LIF para el ejercicio fiscal 2015.⁹⁶

Por otra parte, las resoluciones de carácter general, mencionadas ya en el apartado 3.2.1, son una facultad que se desprende del artículo 39, fracción III del

⁹⁶ Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y Ley de Ingresos de la Federación 2015, Título VII y artículo 16, respectivamente.

CFF, conferida al Ejecutivo Federal para que unilateralmente pueda otorgar los incentivos que crea convenientes y benéficos a la nación, *verbi gratia*, el decreto que otorga diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de los estados de Chiapas, Guerrero y Oaxaca, publicado el 1 de enero de 2015 en el DOF.

Ahora bien, la aplicación de estos beneficios puede traducirse en diversas figuras; sin embargo, de ellas sobresalen dos:

- 1) Crédito fiscal, entendido este como prerrogativa otorgada a favor de los sujetos pasivos de la relación tributaria⁹⁷ y no conforme al tradicional concepto del artículo 4o. del CFF, el cual estima que son aquellos ingresos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos y accesorios.
- 2) Deducciones, que son los gastos autorizados por ley para ser disminuidos del ingreso que el contribuyente percibe⁹⁸ dependiendo del régimen fiscal inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

Finalmente, la aplicación de cada incentivo, sin perjuicio de lo establecido en el documento que le de origen y las reglas a las que se encuentre supeditado, deberá atender a lo estipulado por el artículo 25 del CFF en lo referente a la presentación del aviso ante las autoridades correspondiente, o en su caso el certificado de promoción fiscal.

“Artículo 25.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.”

⁹⁷ Cfr. Salinas Martínez, Jesús, *Los estímulos fiscales como instrumento económico-tributario para la protección del medio ambiente*, México, Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, 2009, p. 80.

⁹⁸ Cfr. Glosario del Servicio de Administración Tributaria (SAT), disponible en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/glosario/Paginas/glosario_d.aspx

En efecto, la condición para poder acreditar el importe de un estímulo fiscal, depende de si el contribuyente tiene que efectuar pagos mediante declaración periódica, o solo pretende hacer efectivo el beneficio al que se ha hecho acreedor. Así pues, de encontrarse en el primero de los supuestos, el contribuyente deberá presentar el aviso que conforme a la normatividad fiscal corresponda, cumplir con los requisitos del instrumento que otorgó el estímulo, y de ser necesario, presentar el certificado de promoción fiscal respectivo. En el segundo de los supuestos basta cubrir los requisitos establecidos en la resolución que otorgó el estímulo y presentar el certificado de promoción fiscal o de devolución de impuestos.

3.6 Clasificación de los estímulos fiscales.

Llegados a este punto queda claro cuáles son los aspectos generales de los estímulos fiscales, por lo que su importancia como instrumento para la protección del ambiente va siendo cada vez más evidente; no obstante, nuestro país ha sido omiso hasta el momento en hacer uso de esta valiosa herramienta derivado de apreciaciones erróneas.

En virtud de ello, y como preámbulo al estudio de la clasificación de los estímulos fiscales, precisemos el alcance e importancia que guardan dichos instrumentos con la presente investigación.

Pues bien, los estímulos fiscales más allá de ser instrumentos de carácter económico, son mecanismos diseñados para impulsar alguna actividad que se considere necesaria para el bien de la colectividad, en este caso un ambiente sano. En ese sentido, el principio en el cual se basan los estímulos fiscales es la prevención, pues su objetivo no se limita a una transición de conductas y/o actividades a otras, mediante el otorgamiento de un beneficio; sino que busca incidir sobre la idiosincrasia de un sector determinado, a fin de que el mismo no asuma nuevamente el comportamiento que con el beneficio se pretende suprimir.

En la presente investigación podemos observar claramente lo antes comentado, ya que si el Estado en su lucha por frenar el deterioro ambiental incentiva actuaciones de los contribuyentes que sean amigables con el medio, la probabilidad

de aceptación entre la población es alta, dado que premiar siempre resulta más atractivo que el imponer y sancionar; en esa misma lógica, la idea de que contaminar tiene graves consecuencia en todos los ámbitos de nuestra vida cada vez se iría haciendo más presente, al punto en que las actuales y futuras generaciones, sin que haya un incentivo de por medio, buscarían alternativas cuyo impacto negativo fuera nulo o casi nulo con el ambiente. Por consiguiente, se es ahí donde se demostraría el carácter preventivo del instrumento, pues identifica el problema e incide en el a modo de que no vuelva a presentarse.

Ya para terminar esta parte y entrar de lleno al tema que nos atañe, distinguimos que los estímulos fiscales tienen un impacto político y sociológico. En cuanto al primero, por la intervención del Estado para buscar el bienestar de la colectividad, cuya función es la primordial. En relación al aspecto sociológico porque son herramientas que permiten hacer frente a duras problemáticas mediante una concientización de las mismas.

Dicho lo anterior, al establecerse los estímulos fiscales identificamos que los mismos pueden clasificarse en generales, específicos, federales y locales.

3.6.1 Generales y específicos.

Los estímulos fiscales generales son aquellos en los que el sujeto pasivo puede hacer efectivo el beneficio contra cualquier gravamen a su cargo, por lo que en estricto sentido, podemos afirmar que no existe vigente algún beneficio fiscal de esa naturaleza. Por otra parte, los estímulos fiscales específicos, por exclusión, resultan aquellos que solo son efectivos contra contribuciones determinadas.⁹⁹ Es el caso del incentivo otorgado a los adquirentes que utilicen los combustibles fósiles a que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la LIEPS, en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso productivo no se destinen a la combustión, dado que el beneficio solo permite el acreditamiento contra el ISR a cargo.

⁹⁹ Cfr. Ríos Granados, Gabriela (coord.), *op cit.*, p. 257.

3.6.2 Federales y locales.

Esta clasificación atiende al ámbito de competencia, de tal suerte que los estímulos fiscales federales son otorgados por las autoridades federales, mediante instrumentos igualmente federales, por ejemplo los estímulos del Título VII de la LISR. En tanto que los incentivos locales serán otorgados por la autoridad competente en el ámbito local e implementados a través del dispositivo jurídico correspondiente, es el caso del decreto gubernativo 81 del estado de Guanajuato, mediante el cual para el Ejercicio Fiscal 2014, se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto cedular por ingresos derivados de actividades empresariales que tributen en los términos de los Artículos 26 y 27 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, el cual consiste en una cantidad equivalente al 100% del impuesto cedular por actividades empresariales, el cual será acreditable contra el impuesto cedular por actividades empresariales determinado a su cargo, y será aplicable en la declaración bimestral que corresponda a dicho impuesto.¹⁰⁰

Así las cosas, podemos decir que resulta imprescindible disponer de una política hacendaria que tenga especial énfasis en los estímulos fiscales ambientales, delimitando en cada uno de ellos: objetivos, beneficios y criterios de aplicación.

De igual manera, consideramos necesario otorgar un estímulo fiscal que incentive la investigación, desarrollo y uso de tecnologías verdes, conocidas también como ecotecnologías, con la finalidad de ponderarla preservación, conservación y conciencia ambiental, sumado al hecho de ser un instrumento económico regulado por distintos dispositivos normativos, del cual el Estado puede justificar su aplicación como parte de las medidas para garantizar el derecho humano a un ambiente sano.

¹⁰⁰ Véase Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Guanajuato del 05 de agosto de 2014.

CAPÍTULO IV.

ESTÍMULO FISCAL A LAS ECOTECNOLOGÍAS.

4.1 Precedentes de instrumentos para el fomento en la investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías.

En las últimas décadas el crecimiento demográfico tan desmesurado en todo el mundo ha tenido como consecuencias un uso irracional de recursos naturales no renovables, la destrucción de diversos ecosistemas, la polución, así como la producción en masa de residuos sólidos (basura).

Algunos países europeos, como Dinamarca, Finlandia y Suecia, conscientes de la magnitud que representa esta problemática, han creado e implementado diversas herramientas que buscan garantizar a sus habitantes un medio sano para su desarrollo, entre ellas reformas fiscales ecológicas.¹⁰¹ El Estado mexicano por su parte ha tratado de sumarse paulatinamente a esta tendencia de una manera singular.

En efecto, instrumentos como el Fondo para la Transición Energética y el Aprovechamiento Sustentable de la Energía (FOTEASE); el programa “Hipoteca Verde”; y las deducciones autorizadas de activo fijo por concepto de maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, son algunos de los ejemplos por los que el Estado mexicano pretende incidir positivamente en el desarrollo de la sociedad mediante la protección al ambiente.

Ahora bien, dada la relevancia de estos instrumentos en apoyo a proyectos de investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías, y a su reciente vigencia, es que consideramos pertinente ahondar un poco más en el presente apartado.

Pues bien, al respecto del FOTEASE surge como propuesta del grupo parlamentario del Partido Verde Ecologista de México (PVEM) en 2008, inserto en

¹⁰¹ Cfr. López-Guzmán Guzmán, Tomas J. *et. al.*, “La reforma fiscal ecológica de la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas”, *Revista de Economía Institucional*, Colombia, 2006, vol. 8., núm. 15, segundo semestre, pp. 329-330, <http://www.economiainstitutional.com/pdf/No15/tlopez15.pdf>

el artículo 27 del proyecto de decreto de la Ley para el Aprovechamiento de Energías Renovables y el Financiamiento de la Transición Energética, la cual fue aprobada y publicada respectivamente el 28 de noviembre de ese mismo año;¹⁰² este fideicomiso tiene como objetivos, entre otros:

- ❖ Promover e incentivar el uso y la aplicación de tecnologías para el aprovechamiento de energías renovables, la eficiencia y el ahorro de energía;
- ❖ Promover y difundir la aplicación de tecnologías de energías renovables y para ahorro y uso eficiente de la energía en todas las actividades productivas y en el uso doméstico;
- ❖ Promover la diversificación de fuentes primarias de energía, incrementando la oferta de las fuentes de energía renovables;
- ❖ Promover y difundir medidas para la eficiencia energética, así como el ahorro de energía y las energías renovables; y
- ❖ Proponer las medidas necesarias para que la población tenga acceso a información confiable, oportuna y de fácil consulta en relación con las energías renovables.

Asimismo, busca apoyar la Estrategia Nacional para la Transición Energética y el Aprovechamiento Sustentable de la Energía, la cual plantea diversos ejes estratégicos, de entre los que destaca, reducir el impacto ambiental al sector energético, operar de forma eficiente, confiable y segura la infraestructura energética, así como fortalecer y modernizar la misma.¹⁰³

De lo anterior, podemos advertir que el propósito no se limita únicamente a impulsar el uso y aplicación de tecnologías cuyas fuentes sean energías renovables, ya que en un esfuerzo por buscar alternativas preventivas, se contempla promover y difundir medidas como el ahorro de energía, el acceso oportuno a información

¹⁰² Véase Diario Oficial de la Federación del 28 de noviembre de 2008.

¹⁰³ *Cfr.* Estrategia Nacional para la Transición Energética y el Aprovechamiento Sustentable de la Energía 2013, pp. 12-14.

confiable relacionada con el beneficio de dichas energías y promover la investigación y desarrollo tecnológico en materia de energía eléctrica.

En lo referente a su funcionamiento, el FOTEASE se supedita a las reglas de operación, administración y pago emitidas por un comité técnico, el cual está integrado por las Secretarías de Energía (SE); Hacienda y Crédito Público (SHCP); Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA); Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT); así como por la Comisión Federal de Electricidad (CFE), el Instituto Mexicano del Petróleo (IMP), el Instituto de Investigaciones Eléctricas (IIE) y el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT).

Desde su creación en 2008 a la fecha, este fondo, de acuerdo con datos de la propia SE, ha patrocinado 26 proyectos, programas y estudios por un monto superior a \$7,500 millones de pesos, de los cuales sobresale el programa de sustitución de electrodomésticos para el ahorro de energía “Cambia tu viejo por uno nuevo” de 2009, dado que el mismo recibió apoyo económico por la cantidad de \$3,838,785,080 millones de pesos, suma que hasta el momento ha sido la más alta en ser otorgada. El programa consistía en sustituir refrigeradores o equipos de aire acondicionado con 10 o más años de uso por equipos nuevos y eficientes en el consumo de energía, mediante un bono gratuito o un crédito a tasa preferencial, a un plazo de cuatro años y que sería cobrado a través del recibo de luz respectivo.

Finalmente, hemos de mencionar la distribución temática de los montos autorizados para el FOTEASE:

- ❖ Proyectos de energías renovables 4.5%
- ❖ Proyectos de eficiencia energética 77.4%
- ❖ Proyectos de energías renovables y eficiencia energética 13.3%
- ❖ Difusión de tecnologías limpias, energía renovable y eficiencia energética 0.4%

Puede observarse que desafortunadamente el ramo de difusión ha sido el menos favorecido en términos cuantitativos, pues apenas un 0.4% ha sido destinado a esta

temática; por lo tanto, lo ideal sería, primero, aumentar la cantidad de recursos económicos para este rubro, y segundo, emprender campañas informativas que impulsaran los diversos beneficios del uso de estas tecnologías en el ámbito económico y ambiental, situación que al mismo tiempo permitiría a las empresas dedicadas a este mercado expandirse a los diferentes sectores de la sociedad.

Pasando a otro tema, toca el turno a uno de los instrumentos más exitosos que ha visto evolucionar el Estado mexicano, el programa “Hipoteca verde”, pues además de ser implementado por el INFONAVIT, institución pilar en el otorgamiento de créditos para la adquisición de viviendas de interés social, tal programa ha sido galardonado y reconocido internacionalmente por su vinculación con la edificación de viviendas equipadas con ecotecnologías, lo cual se traduce en un beneficio para el ambiente.

Este programa fue puesto en marcha como prueba piloto durante el segundo semestre de 2007 y tuvo como objetivo otorgar una cantidad adicional a los trabajadores que solicitaran su crédito para la adquisición de una vivienda, siempre y cuando la misma estuviera acondicionada con ecotecnologías, el monto accesorio podía alcanzar hasta 10 veces el salario mínimo vigente. En su primera fase, “Hipoteca verde” fue implementado en los estados de México, Jalisco, Michoacán, Morelos, Nuevo León, Puebla y Yucatán, teniendo un éxito rotundo al grado de implementarlo a nivel nacional para 2008. Para ese mismo año el programa fue merecedor al Premio Nacional de Ahorro y Energía y Energía Renovable en la categoría de financiamiento, pues a esa fecha ya había permitido la incorporación de ecotecnologías en 1,252 viviendas, sumado a que la oferta registrada de 16 mil viviendas, 3,634 de ellas ya estaban vinculadas a un crédito “Hipoteca verde”.

En los años subsecuentes el programa en cuestión seguiría cosechando buenos resultados, prueba de ello fue el Premio Estrella Internacional de Eficiencia Energética otorgado en 2009 por la *Alliance to Save Energy* (Alianza para el Ahorro de Energía) al que se hizo acreedor el INFONAVIT por su contribución en un manejo más eficiente de la energía mediante el otorgamiento de créditos para la adquisición de viviendas con infraestructura de ecotecnologías.

El impacto positivo logrado por “Hipoteca verde” no tenía precedentes, de tal suerte que a partir de 2011 a la fecha, el programa se hizo extensible a todos los créditos otorgados por el INFONAVIT, por lo cual todo recurso por concepto de crédito que el instituto brindara para la compra, construcción, ampliación o remodelación de una vivienda, la misma tendría que contar con ecotecnologías, *verbi gratia*, ahorradores de agua, luz, calentadores solares, etc. Este monto adicional se fijó de acuerdo con el salario del solicitante; por lo tanto, para un ingreso mensual de \$1,894.83 a \$13,263.82 el monto máximo a obtener será de \$18,948.32; de \$13,263.82 a \$20,843.15 la suma ascenderá a \$28,422.48; y de \$20,843.15 en adelante se otorgaran como máximo una cantidad de \$37,896.64.

Así las cosas, resulta evidente el esfuerzo del INFONAVIT por mejorar la calidad de vida de sus derechohabientes a través de la adquisición de viviendas dignas, que a su vez permitan reducir costos de mantenimiento a través del uso de tecnologías amigables con el ambiente. Aunado a ello, se ha conseguido abrir la puerta a un mercado que hasta hace unos años no se le auguraba futuro alguno, situación que por consecuencia fomenta la investigación y desarrollo de las tecnologías verdes.

Otro caso que tenemos como precedente, son las deducciones autorizadas de inversiones por concepto de activo fijo, previsto en el artículo 34, fracción XIII de la LISR vigente; no obstante, antes limitemos algunos aspectos generales.

Como ya hemos expuesto, las deducciones son aquellos gastos autorizados por la ley que pueden ser restados de los ingresos del contribuyente, los cuales deben ser estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad. Por otra parte, se consideran como inversiones:

- ❖ Los activos fijos;
- ❖ Los gastos diferidos;
- ❖ Los cargos diferidos; y
- ❖ Las erogaciones efectuadas en periodos preoperativos;

A su vez, los activos fijos son aquellos bienes tangibles que los contribuyentes utilizaran para poder efectuar sus actividades.

“Artículo 32

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.”

(El énfasis es propio)

Como se observa, todo activo fijo resulta una inversión, mas no así toda inversión es un activo fijo. Luego entonces la deducción de activos fijos está condicionada al régimen de inversiones, las cuales solo pueden deducirse mediante la aplicación de los porcentajes autorizados en cada ejercicio.

Dicho esto, pasemos a nuestro tema de interés, la fracción XIII del artículo 34, el cual nos permitimos transcribir para su posterior análisis.

“Artículo 34. Los porcentajes máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

XIII. 100% para maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente.

Para los efectos del párrafo anterior, son fuentes renovables aquellas que por su naturaleza o mediante un aprovechamiento adecuado se consideran inagotables, tales como la energía solar en todas sus formas; la energía eólica; la energía hidráulica tanto cinética como potencial, de cualquier cuerpo de agua natural o artificial; la energía de los océanos en sus distintas formas; la energía geotérmica, y la energía proveniente de la biomasa o de los residuos. Asimismo, se considera generación la conversión sucesiva de la energía de las fuentes renovables en otras formas de energía.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable siempre que la maquinaria y equipo se encuentren en operación o funcionamiento durante un periodo mínimo de 5 años inmediatos siguientes al ejercicio en el que se efectúe la deducción, salvo en los casos a que se refiere el artículo 37 de esta Ley. Los contribuyentes que incumplan con el plazo mínimo establecido en este párrafo, deberán cubrir, en su caso, el impuesto correspondiente por la diferencia que resulte entre el monto deducido conforme a esta fracción y el monto que se debió deducir en cada ejercicio en los términos de este artículo o del artículo 35 de esta Ley, de no haberse aplicado la deducción del 100%. Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias por cada uno de los ejercicios correspondientes, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que se incumpla con el plazo establecido en esta fracción, debiendo cubrir los recargos y la actualización correspondiente, desde la fecha en la que se efectuó la deducción y hasta el último día en el que operó o funcionó la maquinaria y equipo.”

Se puede apreciar que por ejercicio fiscal está autorizado que los contribuyentes puedan deducir un equivalente del 100% de las erogaciones efectuadas por concepto de maquinaria o equipo que genere energía proveniente de alguna fuente renovable; asimismo, es permisible deducir por el mismo porcentaje los sistemas de cogeneración de electricidad eficiente.¹⁰⁴ Sin embargo, la deducción se halla sujeta a que estos equipos deban estar en funcionamiento como mínimo los cinco años siguientes del ejercicio aquel en que se realizó la deducción en comento.

En efecto, buscando desalentar la dependencia de los particulares hacia los hidrocarburos, como fuente principal de energía, se incentiva el uso de instrumentos que puedan producir alguna clase de energía a partir de fuentes renovables, particularmente la eléctrica, y es que un artículo ha revelado que el Estado mexicano goza de una ubicación geográfica privilegiada ya que capta una cantidad de radiación solar equivalente a 5kwh/m², hecho que lo sitúa entre los primeros países con mayor capacidad para el aprovechamiento de esta fuente sustentable, pues la radiación captada por hogar produce hasta 200 veces más de la cantidad que consume.¹⁰⁵ Entonces, una deducción al 100% en las inversiones de estos equipos produce un efecto positivo tanto en la economía como en la sociedad.

4.2 Concepto y finalidad de las ecotecnologías.

El término ecotecnología, procede del griego *oikos*, casa, *tekhne*, técnica o arte y *logos*, razón, pensamiento o tratado, lo que de conformidad con el arquitecto ecologista Deffis Caso es “la aplicación de conceptos ecológicos, mediante una

¹⁰⁴ La cogeneración se define como la producción de energía eléctrica en conjunto con vapor u otro tipo de energía térmica secundaria, o ambos; cuando la energía térmica no aprovechada en los procesos se utilice para la producción directa o indirecta de energía eléctrica o cuando se utilicen combustibles producidos en sus procesos para la generación directa o indirecta de energía eléctrica. Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica vigente, artículo 36, fracción II.

¹⁰⁵ Cfr. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, resumen de noticias del 22 de febrero de 2012, disponible en https://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/ae5c84a6-b723-455b-b452-d79775799ec0/120222.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ae5c84a6-b723-455b-b452-d79775799ec0

técnica determinada para lograr una mayor concordancia con la naturaleza”.¹⁰⁶ Por su parte Adrián Ortiz Moreno, miembro del Centro de Investigaciones en Ecosistemas de la UNAM, puntualiza que se trata de “los bienes, servicios, métodos y procesos que disminuyen los impactos socio-ecológicos asociados a la producción y uso de la tecnología, para hacer frente a la crisis ecológica y propiciar el desarrollo sustentable”.¹⁰⁷ La Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas señala que son instrumentos desarrollados para aprovechar eficientemente los recursos naturales y materiales y de esa forma permitir la elaboración de productos y servicios, así como el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y materiales diversos para la vida diaria.¹⁰⁸ En ese sentido el INFONAVIT considera que son aquellos equipos y aparatos que usan tecnologías modernas y eficientes para el ahorro en consumo de energía eléctrica, agua y gas, además de que su instalación implica en el futuro importantes avances para frenar el deterioro de la capa de ozono.¹⁰⁹

En virtud de lo anterior los conceptos coinciden en que son herramientas desarrolladas como consecuencia de estudios ecológicos para hacer uso racional y ahorrativo de los diversos recursos naturales; por lo tanto, podemos afirmar que son instrumentos que permiten la explotación sustentable de los recursos naturales para la producción de bienes y servicios.

Asimismo, dentro de las finalidades perseguidas encontramos:

¹⁰⁶ Deffis Caso, Armando, *La casa ecológica autosuficiente para climas templado y frío*, México, Árbol Editorial, 1994, p. 39.

¹⁰⁷ Ortiz Moreno, Jorge A., “En la búsqueda de alternativas tecnológicas para la solución de problemas socio-ecológicos”, *Boletín CSAM-UNAM*, México, núm. 36, enero-febrero de 2012, p. 2, disponible en www.csam.unam.mx/vinculacion/boletines/36_2012%20ene-feb.pdf

¹⁰⁸ Cfr. Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas, Principales ecotécnicas conocidas en la actualidad, disponible en http://www.cdi.gob.mx/index.php?option=com_content&task=view&id=698

¹⁰⁹ Cfr. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, ¿Qué son las ecotecnologías?, disponible en http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/Infonavit/Contactanos/Aclara+tus+dudas/Saber+para+de+cidir/Ahorro_cuido_medio_ambiente/01_Que_son_las_ecotecnologias

- ❖ Cesar el deterioro ambiental ocasionado por las diversas prácticas con equipos contaminantes;
- ❖ Hallar alternativas amistosas con el medio ambiente que permitan satisfacer eficientemente las necesidades de la colectividad; y
- ❖ Evidenciar beneficios económicos aparejados al uso de estos instrumentos.

Por consiguiente, y en armonía a lo hasta aquí expuesto, resulta rentable establecer un beneficio fiscal que incentive la investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías. Es así que los numerales subsecuentes se ocupan de la descripción de dicho beneficio.

4.2.1. Crédito fiscal a la investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías.

En el entendido de que el Estado mexicano se encuentra obligado a:

- ❖ Garantizar que se respete el derecho a un ambiente sano para el desarrollo y bienestar de las personas (artículo 4o);
- ❖ Apoyar e impulsar a las empresas sociales y privadas de la economía, cuidando siempre los recursos productivos, así como ambiente (artículo 25); y
- ❖ Detonar un crecimiento económico sostenible que pueda generar riqueza, competitividad y empleo (PND).

Proponemos establecer un estímulo fiscal que estriba en otorgar a los contribuyentes un crédito fiscal equivalente al 50% de los gastos e inversiones que se hayan realizado en proyectos de investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías en el ámbito de sus actividades laborales, el cual no se considerara acumulable para los efectos del impuesto contra el que puede hacer efectivo, en este caso, el ISR causado dentro del ejercicio en que se originó el estímulo.

Ello encuentra su razón de ser en las siguientes consideraciones:

- ❖ El estímulo fiscal es un instrumento económico que resulta inmediatamente atractivo a los contribuyentes, dado que su otorgamiento brinda un trato preferente sobre uno de los escenarios que más incordia a los contribuyentes, el pago de impuestos;

- ❖ A diferencia de los impuestos ecológicos que lo que hacen es aumentar la carga impositiva para desincentivar una actividad o conducta, el estímulo fiscal recompensa para lograr sus objetivos; es decir que mientras una corrige mediante sanción, la otra previene incentivando;
- ❖ A partir de un régimen fiscal preferencial, se fomenta la sensibilización de los contribuyentes con respecto a las diversas problemáticas ambientales a las que actualmente nos enfrentamos, lo cual implica que al tiempo que se liberan parcialmente del pago de una contribución, buscan tecnologías que resulten amigables con el medio, ya sea investigando o desarrollando para su posterior implementación en la industria.
- ❖ A largo y mediano plazo el impacto positivo de esta clase de estímulos fiscales (prevención del deterioro ambiental, preservación, restauración y el aprovechamiento sostenible de los ecosistemas) contribuye a fomentar y fortalecer en nuestro país una cultura ecológica más sólida.

Ahora bien, el beneficio está dirigido primordialmente al ramo empresarial en actividades relacionadas con la generación de energía eléctrica, petróleo y petroquímica, cemento y cal, metalurgia y química; toda vez que, de conformidad con datos del Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes,¹¹⁰ durante 2013 estos sectores tuvieron el mayor porcentaje en emisiones de Gases con Efecto Invernadero (GEI).¹¹¹ No obstante, otros ramos también están en posibilidad de acceder al incentivo siempre y cuando cumplan los requisitos solicitados.

4.2.2 Objetivo.

Siguiendo con la descripción de nuestra propuesta de estímulo fiscal a ecotecnologías, en lo sucesivo EFECO, corresponde examinar lo relativo al objetivo que se pretende alcanzar; para ello hay que recordar que en razón a la naturaleza

¹¹⁰ Base de datos nacional con información de sustancias contaminantes emitidas al ambiente: aire, agua, suelo y subsuelo o que son transferidas en el agua residual y/o en los residuos peligrosos.

¹¹¹ Cfr. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes 2013, disponible en <http://app1.semarnat.gob.mx/retc/retc/index.php>

del beneficio, aquel siempre debe atender a un fin parafiscal, el cual a su vez tiene un objetivo directo y otro indirecto.

En consecuencia, el objetivo directo es que los contribuyentes se inclinen hacia la investigación de nuevos proyectos, o en su caso mejoramiento de los ya existentes, en ecotecnologías, mismos que puedan ser materializados para que en un último escenario se apliquen y reflejen un beneficio económico y ecológico en el desarrollo de sus actividades.

Por otra parte, el objetivo indirecto es que de la investigación, desarrollo y uso de las ecotecnologías, se mitigue el impacto ambiental que ha ocasionado en los últimos años el ejercicio de actividades industriales belicosas con el ambiente, ello mediante una merma en la emisión de GEI, mismos que, entre otras cosas, aumentan e intensifican desastres como inundaciones, tormentas, desertificación y deshielos.¹¹²

4.3.3 Criterios de aplicación.

La aplicación del EFECO propuesto estará a cargo de una comisión especializada, la cual se ocupara de expedir las reglas generales de operación respectivas de forma clara y sencilla; asimismo, valorara los proyectos de investigación sin dejar de considerar que estos deben ser potenciales para su posterior desarrollo y uso en el desempeño de las actividades laborales del beneficiado, descartando así aquellos de imposible cumplimiento bien sea por incoasteables, no cumplir con el objeto extrafiscal o cualquier otra que estime la comisión.

Se dará prioridad a aquellos proyectos relacionados con actividades en la generación de energía eléctrica, petróleo, petroquímica, cemento, cal, metalurgia y química.

¹¹² Cfr. Greenpeace México, Energía y cambio climático, disponible en <http://www.greenpeace.org/mexico/es/Campanas/Energia-y--cambio-climatico/Impactos/>

Con base en el artículo 17, fracción II de la Ley de Ciencia y Tecnología, los aspirantes del EFECO deberán estar inscritos en el Registro Nacional de Instituciones y Empresas Científicas y Tecnológicas. En ese mismo sentido, se deberá estar afiliado al Registro Federal de Contribuyentes, mantenerse al corriente de las obligaciones fiscales a cargo y ser causante de ISR.

No omitimos mencionar que si el contribuyente es beneficiario actual de algún otro tipo de subvención o ayuda económica para su proyecto, este no podrá ser acreedor al EFECO hasta en tanto deje de percibir el otro beneficio.

Lo anterior atiende a una razón de justicia e igualdad al acceso del estímulo, pues sumarle un crédito del 50% de los gastos e inversiones a aquellos que ya se encuentran favorecidos por beneficios como algún subsidio, exención o condonación resultaría arbitrario y excesivo, sin mencionar que es una invitación abierta a la elusión fiscal; aunado a que obstaculiza la obtención del estímulo a los contribuyentes que estén ubicados en un escenario opuesto.

4.3.4 Control y evaluación.

La responsabilidad de control y evaluación del EFECO proponemos recaiga directamente en una comisión especializada, la cual deberá estar conformada por un representante de la SHCP y SEMARNAT, el Coordinador General del Foro Consultivo Científico y Tecnológico y, finalmente, el Comité Intersectorial para la Innovación, actualmente integrada por el titular de la SE y la SEP, el director del CONACYT y por invitados de carácter permanente que no tienen voto alguno (miembros de las comunidades académica, tecnológica y empresarial).

De lo anterior, se advierte que los miembros pertenecen a cada uno de los sectores sobre los que gira el incentivo, ello con el propósito de que las diferentes opiniones vertidas puedan ser discutidas de manera objetiva y se logre un consenso siempre a favor de que el EFECO sea destinado a los proyectos más óptimos.

Ahora bien, en aras de hacer prevalecer la transparencia de los recursos económicos, la comisión deberá rendir un informe anual al Congreso de la Unión, el

cual se publicará en el DOF a más tardar el último día hábil del mes de febrero de cada ejercicio fiscal. Dicho informe abordará como mínimo los siguientes apartados:

- ❖ Monto total que por concepto del EFECO se distribuyó en el ejercicio anterior;
- ❖ Nombre de los contribuyentes a los que se otorgó el EFECO, así como el monto asignado a su proyecto;
- ❖ Consideraciones efectuadas para hacer acreedores del beneficio a los proyectos respectivos, al igual que aquellos a los que les fue negado;
- ❖ Análisis del avance, resultado y desempeño que han tenido los proyectos beneficiados, así como su impacto en las finanzas del erario y de los beneficiarios.

Lo anterior sin perjuicio de las verificaciones de control y desempeño que, en el ámbito de su competencia, realice la Auditoría Superior de la Federación.

En ese tenor, consideramos conveniente que del monto total a distribuir se tenga destinado como mínimo un 60% a las pequeñas y medianas empresas, pues de otorgar un porcentaje más bajo se propiciaría el acaparamiento del incentivo por parte de las grandes corporaciones; y es que un artículo en 2010 reveló que empresas como *General Motors, Chrysler, Nemak, Johnson Controls, Kimberly Clark*, entre otras, fueron las que mayores recursos recibieron en ejercicios previos por concepto de estímulo fiscal en investigación y desarrollo tecnológico.¹¹³

4.3.5 Beneficios.

Por lo que respecta a los beneficios aparejados al EFECO, encontramos:

❖ BENEFICIOS AL CONTRIBUYENTE.

- No se considera como ingreso acumulable para efecto del cálculo de ISR; por lo tanto, el 50% de los gastos e inversiones se puede efectuar contra el total de lo causado por ese impuesto.

¹¹³ Cfr. Martín Granados, Victoria María Antonieta y Mancilla Rendón, María Enriqueta, "Estímulo fiscal para investigación y desarrollo tecnológico" *Consultorio Fiscal*, México, 2009, núm. 485, primera quincena de noviembre, p. 6.

- Si el crédito resulta mayor al ISR que se causa en el ejercicio, se puede aplicar la diferencia, con la actualización correspondiente, dentro de los 10 ejercicios siguientes.

En lo concerniente al beneficio económico, por el momento es imposible de cuantificar dado que ello dependerá tanto del ramo al que este dedicado el contribuyente, como al tipo de proyecto que busque desarrollar y utilizar.

❖ **BENEFICIOS AL ESTADO.**

- Consigue un coadyuvante para lograr un ambiente sano.
- Apoya a las empresas de la economía nacional, partiendo de principios sustentables y cuidado del medio.

4.4 Retos y perspectivas de incorporación en México.

Hasta ahora en base a los diversos razonamientos y planteamientos vertidos en la presente investigación se ha demostrado que los estímulos fiscales son una herramienta eficaz y eficiente para la consecución de objetivos que el Estado requiera impulsar. Sin embargo, la experiencia de nuestro país en este ramo revela que los resultados no han sido los esperados, debido a problemas como el proteccionismo industrial, el cual se deriva de beneficiar de manera irrazonable a ciertos sectores de la producción; la pobre técnica legislativa; y las cargas administrativas generadas a los contribuyentes. Y es que dichos inconvenientes nunca se hacen esperar al momento de otorgar incentivos fiscales.

En efecto, estas situaciones han ido de menos a más, pues en la actualidad no es extraño observar como aspirantes al estímulo se encuentran con malas prácticas por parte de la autoridad fiscal que en vez de facilitar su acceso lo obstaculizan justificándose en la interpretación que realizan al precepto legal del cual se desprende el beneficio. En esa misma lógica, tampoco es extraño que los solicitantes se retracten de buscar el incentivo al advertir la serie de requisitos y restricciones aplicables. Por si lo anterior pareciera poco, se suma el hecho del complejo procedimiento establecido que deben seguir los contribuyentes para determinar el monto y la forma de aplicación del estímulo.

Todo lo anterior solamente propicia dos cosas; por una parte que solo las grandes industrias puedan acceder al beneficio, pues su infraestructura sobrepasa por mucho al de las pequeñas y medianas empresas; por otro lado que los contribuyentes que hayan podido ser beneficiarios se encuentren en un estado de total incertidumbre jurídica.

Así las cosas, debemos también reconocer que al día de hoy no todo el panorama es desolador, pues afortunadamente se cuenta con instancias nacionales e internacionales que protegen al contribuyente de todas esas situaciones. Por lo que respecta al ámbito nacional tenemos a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la cual ya en los criterios sustantivos 14/2013/CTN/CS-SPDC y 15/2013/CTN/CS-SPDC se ha pronunciado como garante de mejores prácticas administrativas por parte de la autoridad fiscal; tenemos también al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el juicio contencioso administrativo ante la nueva sala especializada en materia ambiental y de regulación; así como en última instancia, el juicio de amparo. Internacionalmente esta la opción de las denuncias ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

En virtud de lo anterior, nuestra recomendación de estímulo fiscal busca no caer en las deficiencias antes descritas, con ello no queremos decir que se encuentre exenta de errores u omisiones, por lo tanto, proseguimos a exponer nuestro último numeral.

4.5 Proyecto de decreto por el que se adiciona el capítulo VIII y artículo 196 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPÍTULO VIII

DE LOS PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO Y USO DE ECOTECNOLOGÍAS

Artículo 196. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 50% de los gastos e inversiones que, dentro del territorio nacional, se hayan efectuado en proyectos de investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías en el ámbito de sus actividades laborales, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. Dicho crédito no se considerara acumulable para efectos de este impuesto.

Cuando el crédito a que se refiere el párrafo anterior sea mayor al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán aplicar la diferencia que resulte, previa actualización, contra el impuesto sobre la renta causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Para efecto de aquellos contribuyentes que deban efectuar pagos provisionales, el estímulo podrá aplicarse hasta por el monto de la utilidad fiscal del pago provisional que corresponda.

Del monto total autorizado a distribuir por concepto de estímulo, el 60% estará destinado a micros, pequeñas y medianas empresas establecidas de conformidad con el artículo 3o. de la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.

Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

- I. Se creará una comisión especializada, la cual estará integrada por un representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien será el encargado de presidirlo y tendrá voto de calidad, uno de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales; el Coordinador General del Foro Consultivo Científico y Tecnológico; y el Comité Intersectorial para la Innovación.
- II. La comisión especializada tendrá a su cargo el control y evaluación del estímulo fiscal, para ello expedirá las reglas generales de operación respectivas, mismas que deberán ser claras y sencillas, evitando tecnicismos que entorpezcan el acceso al beneficio.
- III. En las reglas de operación que para efecto expida la comisión, se agregará un apéndice de los rubros que se consideren como gastos e inversiones en proyectos de investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías.
- IV. La comisión especializada rendirá un informe anual al Congreso de la Unión, el cual se publicará en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el último día hábil del mes de febrero de cada ejercicio fiscal, el cual incluirá el monto total que por concepto del estímulo se distribuyó en el ejercicio anterior, nombre de los contribuyentes a los que se otorgó el estímulo fiscal, así como el monto asignado a su proyecto, consideraciones efectuadas para hacer acreedores del incentivo a los proyectos respectivos, al igual que aquellos a los que les fue negado, análisis del avance, resultado y desempeño que han tenido los proyectos beneficiados, así como su impacto en las finanzas del erario y de los beneficiarios, además de una opinión que contenga las posibles mejoras que se podrían realizar para hacer más eficiente el estímulo.

Quienes apliquen este estímulo no podrán ser beneficiarios de algún otro tipo de incentivo fiscal para su proyecto.

Los contribuyentes que hagan uso indebido de los recursos económicos de este estímulo, se les retirará de forma inmediata, sin perjuicio de las sanciones pecuniarias que determine la comisión especializada.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. De las distintas clases de contribuciones que considera la legislación fiscal vigente, los impuestos figuran como el principal instrumento de recaudación en nuestro país. Ahora bien, circunstancialmente son utilizados con fines extrafiscales, como por ejemplo mitigar el deterioro ambiental; por ello es necesario hacer mayor énfasis en su implementación dentro del marco normativo, sin omitir la debida diligencia en el proceso de su creación, de lo contrario se configura como una herramienta estéril que menoscaba a los sectores de menores ingresos. Por lo que debe encontrarse esta estrategia articulada con otros mecanismos fiscales que incentiven las actividades o conductas deseadas por el Estado, pues de esta manera se estructura una nueva forma de pensamiento en la población la cual no se limita únicamente a nuevas cargas tributarias sino que incluso a generar una cultura de protección al medio.

SEGUNDA. El derecho a un ambiente sano es reconocido como derecho humanos en distintos dispositivos del plano internacional y nacional dada la importancia que guarda con el desarrollo y bienestar de todas las personas, sin embargo, hasta el momento el Estado mexicano ha sido incapaz de garantizar plenamente dicho derecho por motivos antagónicos, como la ausencia de voluntad política para crear instituciones administrativas que verdaderamente ejecuten el marco jurídico de protección ambiental; la prioridad que se ha dado a los intereses económicos de terceros, y el dogma de que la economía y el cuidado ambiental son términos que se oponen entre sí. Es en virtud de ello, que debe impulsarse a nivel nacional el modelo de un crecimiento económico verde encabezado por una política fiscal ecológica, cuyos elementos esenciales sean los impuestos ecológicos e incentivos fiscales dado su impacto en el aspecto social como en las finanzas del erario.

TERCERO. El desarrollo de nuestro país como nación parte de las ideas, visiones y necesidades de su población, pues todas ellas son recopiladas y permiten la creación de políticas públicas que deberá poner en marcha el Estado. Ahora bien, el documento mediante el cual se hacen del conocimiento a la sociedad estas

políticas es el Plan Nacional de Desarrollo, el cual para la vigente administración en el ramo ambiental, se hace hincapié en el uso de sistemas y tecnologías limpias; impulsar esquemas de financiamiento e inversiones que multipliquen la protección ambiental; y establecer una política fiscal que fomente la rentabilidad y competitividad ambiental de nuestros bienes y servicios. Por consiguiente, es factible que el Estado otorgue un estímulo fiscal que promueva la investigación, desarrollo y uso de tecnologías verdes, también conocidas como ecotecnologías, para operar los objetivos planteados en el PND.

CUARTA. Dentro del marco jurídico mexicano no existe definición de lo que es un estímulo fiscal, por lo que resulta fácil equivocar el beneficio con figuras análogas, incluso los criterios judiciales han equiparado el estímulo a un subsidio de carácter tributario. Es así que después de un análisis somero a la doctrina y criterios judiciales aislados, podemos conceptualizar a los estímulos fiscales como beneficios económicos gubernamentales, destinados a impulsar fines parafiscales, mediante la desgravación parcial y temporal de ciertas contribuciones.

QUINTA. Los estímulos fiscales representan medidas de índole preventiva, dado que no recurren a la imposición de sanciones o castigos para lograr sus fines, como es el caso de los gravámenes, que si bien llegan a modificar actividades o conductas de los contribuyentes es por el recelo de tener que pagar alguna contribución; los estímulos en cambio incentivan en el marco fiscal las conductas que desean impulsar, véase el caso del estímulo para la contratación de adultos mayores previsto en la LISR vigente, el cual para promover el empleo de adultos mayores, permite deducir el 25% del salario que se pague a estas personas de los ingresos acumulables del patrón.

SEXTA. El Estado mexicano ha establecido distintos instrumentos jurídicos para salvaguardar el derecho humano a un ambiente sano; sin embargo, ninguno de ellos está dentro del marco fiscal federal, ello se advierte de la lectura a la LIF vigente, donde no existe importe alguno por concepto de impuestos ecológicos, y con respecto a los estímulos fiscales, solo están contemplados aquellos que buscan impulsar actividades como el uso de determinados combustibles. En ese sentido, la

LISR vigente tampoco está exenta de dicha situación, pues su Título VII (estímulos fiscales) está orientado a fomentar cuestiones como la contratación de adultos mayores, personas con discapacidad, y promover los proyectos nacionales de cinematografía y teatro, entre otras. Finalmente, por lo que respecta a las resoluciones de carácter general, hasta el momento ninguna de ellas ha buscado otorgar beneficios para la protección ambiental. De ahí nuestro interés por que se incorpore a la LISR en su Título VII, un capítulo VIII denominado “De los proyectos de investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías”, y un artículo 196 que otorgue un estímulo fiscal sobre los gastos e inversiones de proyectos en investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías en el ámbito de las actividades laborales de los contribuyentes.

SEPTIMA. En el ámbito fiscal del Distrito Federal se prevé el uso de estímulos para la protección del ambiente, un ejemplo es la reducción del impuesto predial equivalente al 10% por la colocación de azoteas verdes en por lo menos una tercera parte del total de la superficie; sin embargo, aunque la intención es buena y robustece la cultura ecológica de los contribuyentes, consideramos que el incentivo resulta poco atractivo por el monto otorgado, pues la colocación de un sistema de naturación en la mayoría de ocasiones es económicamente más alto que lo percibido por incentivo. Por ejemplo, un predio de 300 mtrs.² cuyo impuesto ascienda a \$600, tendría derecho a recibir una reducción del predial apenas de \$60, cuando el precio de instalación de estas azoteas oscila entre los \$1,000 y \$4,000 por mtr.² dependiendo el tipo de vegetación que se quiera colocar.

OCTAVA. Es necesario que se reactive en nuestro país los estímulos fiscales como medio para lograr hacer efectivas las políticas públicas, principalmente las ambientales. Nosotros proponemos un estímulo que incentive la investigación, desarrollo y uso de tecnologías verdes, este consiste en otorgar un crédito fiscal de hasta 50% de los gastos y/o inversiones empleado en los proyectos de investigación, desarrollo y uso de ecotecnologías. Lo cual tendría como consecuencia que las empresas de nuestro país con actividades industriales perjudiciales al ambiente buscaran alternativas para cesar el impacto negativo que

ocasionan al mismo, es decir se responsabilicen de internalizar sus externalidades. Que en un futuro no tengan que restar de sus ganancias costos tal altos por concepto de lo que contaminan gracias a sus ecotecnologías; y que finalmente, mantengan la idea, sin que haya de por medio un beneficio fiscal, de que se puede ser una empresa económicamente atractiva sin generar un perjuicio al ambiente. Ahora bien, para el Estado también resultaría beneficioso ya que estos instrumentos los puede utilizar como medida para garantizar el derecho constitucional a un ambiente sano, al mismo tiempo que va fortaleciendo la economía del país con mayor investigación y desarrollo de tecnologías. Un ejemplo es el caso de Austria, considerado en distintos *rakings* como uno de los lugares con mejor desarrollo económico y ambiental, donde se otorga una deducción del 12% hasta 18% de los gastos en investigación y desarrollo.

BIBLIOGRAFÍA.

- ACEVES ÁVILA, Carla D., *Bases fundamentales de derecho ambiental mexicano*, México, Porrúa, 2003.
- AMAYA NAVAS, Óscar Darío, *El desarrollo sostenible y el derecho fundamental a gozar de un ambiente sano: el desarrollo sostenible como contenido esencial para configurar la naturaleza fundamental del derecho a gozar de un ambiente sano*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2012.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 20a. ed., México, Themis, 2008.
- BRAÑES BALLESTEROS, Raúl, *Manual de derecho ambiental mexicano*, 2a. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2000.
- BORRÁS PENTINAT, Susana, *Los regímenes internacionales de protección del medio ambiente*, Valencia, Tirant lo blanch, 2011.
- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho tributario*, México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2002,
- CONTRERAS NIETO, Miguel Ángel, *10 temas de derechos humanos*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, 2003.
- DEFFIS CASO, Armando, *La casa ecológica autosuficiente para climas templado y frío*, México, Árbol Editorial, 1994.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 27a. ed., México, Porrúa, 2006.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, 5a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1993, t. I.
- GUTIÉRREZ NÁJERA, Raquel, *Introducción al estudio del derecho ambiental*, 7a. ed., México, Porrúa, 2011.
- MAC-GREGOR POISOT, Eduardo Ferrer, CABALLERO OCHOA José Luis y STEINER Christian (coord.), *Derechos humanos en la constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 2005.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2004.

- PHILIPPE BARDE, Jean, "Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en los países de la OCDE", en Moreno Arellano, Graciela, Mendoza Sánchez Paola y Ávila Forcada, Sara (comp.), *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, México, INE-SEMARNAT, 2002.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho ambiental mexicano, lineamientos generales*, 5a. ed., México, Porrúa, 2013.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, 22a. ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, t. II.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, México, Porrúa-UNAM, 2007, t. I y II.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2014.
- SALINAS MARTÍNEZ, Jesús, *Los estímulos fiscales como instrumento económico-tributario para la protección del medio ambiente*, México, Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, 2009.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 6a. ed., México, Porrúa, 2011.
- SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación práctica del código fiscal, Derecho fiscal I*, 10a. ed., México, ISEF, 2014.
- VARGAS RAMOS, Armando, *Impuestos ambientales, la imposición fiscal a los riesgos permitidos*, México, Porrúa, 2014.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8a. ed., Buenos Aires, Astrea, 2002.

HEMEROGRAFÍA.

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo “Incentivos fiscales”, *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, 1978, t. I, núm. 10, julio de 1978, disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/10/pr/pr12.pdf>
- CARPISO, Jorge, “Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características”, *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio-diciembre de 2011, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/ard/ard1.pdf>
- COMISIÓN NACIONAL PARA EL DESARROLLO DE LOS PUEBLOS INDÍGENAS, Principales ecotécnicas conocidas en la actualidad, disponible en http://www.cdi.gob.mx/index.php?option=com_content&task=view&id=698
- GREENPEACE MÉXICO, Energía y cambio climático, disponible en <http://www.greenpeace.org/mexico/es/Campanas/Energia-y--cambio-climatico/Impactos/>
- INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, ¿Qué son las ecotecnologías?, disponible en http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/Infonavit/Contactanos/Aclara+tus+dudas/Saber+para+decidir/Ahorro_cuido_medio_ambiente/01_Que_son_las_ecotecnologias
- INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, Resumen de noticias del 22 de febrero de 2012, disponible en https://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/ae5c84a6-b723-455b-b452-d79775799ec0/120222.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ae5c84a6-b723-455b-b452-d79775799ec0
- INSTITUTO NACIONAL DE ECOLOGÍA, SECRETARÍA DE DESARROLLO SOCIAL, COMISIÓN DE COMUNIDAD EUROPEA, *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, México, SEDESOL, 1992.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA, Sistema de Cuentas Nacionales de México: cuentas económica y ecológicas de México 2013: preliminar: año base 2008, México, INEGI, 2014.

- LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomas J. *et. al.*, “La reforma fiscal ecológica de la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas”, *Revista de Economía Institucional*, Colombia, 2006, vol. 8., núm. 15, segundo semestre, disponible en <http://www.economiaainstitucional.com/pdf/No15/tlopez15.pdf>
- MARTÍN GRANADOS, Victoria María Antonieta y MANCILLA RENDÓN, María Enriqueta, “Estímulo fiscal para investigación y desarrollo tecnológico” *Consultorio Fiscal*, México, 2009, núm. 485, primera quincena de noviembre.
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1987 (Reporte Brundtland), disponible en <http://www.un-documents.net/a42r187.htm>
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Las conferencias mundiales: Desarrollo de las prioridades para el siglo 21, disponible en <http://www.un.org/geninfo/bp/enviro.html>
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), disponible en <http://www.cinu.org.mx/onu/estructura/programas/pnuma.htm>
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), disponible en <http://www.unep.org/spanish/rio20/Informacion/Econom%C3%ADaVerde/tabid/102219/Default.aspx>
- ORTIZ MORENO, Jorge A., “En la búsqueda de alternativas tecnológicas para la solución de problemas socio-ecológicos”, *Boletín CSAM-UNAM*, México, núm. 36, enero-febrero de 2012, disponible en http://www.csam.unam.mx/vinculacion/boletines/36_2012%20ene-feb.pdf
- SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES, Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes 2013, disponible en <http://app1.semarnat.gob.mx/retc/retc/index.php>
- TOMPSON, William, “Impuestos ecológicos ¿Alternativa tributaria del futuro?”, *Puntos Finos*, México, 2013, núm. 216, julio, disponible en http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_216-A4.pdf
- VELÁZQUEZ MELÉNDEZ, Vicente, “Estímulos fiscales para 2006”, *Nuevo consultorio fiscal*, México, año 2006, número 391.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Código Fiscal de la Federación vigente.

Código Fiscal del Distrito Federal de 2015.

Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias vigente.

Estrategia Nacional para la Transición Energética y el Aprovechamiento Sustentable de la Energía 2013.

Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal vigente.

Ley de Ciencia y Tecnología vigente.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 y 2015.

Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios vigente.

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente.

Ley General de Contabilidad Gubernamental vigente.

Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente vigente.

Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación de la República Bolivariana de Venezuela vigente.

Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal vigente.

Ley para el Aprovechamiento de Energías Renovables y el Financiamiento de la Transición Energética vigente.

Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015.

INSTRUMENTOS INTERNACIONALES.

Convención Marco sobre el Cambio Climático.

Convenio sobre la Diversidad Biológica.

Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible.

Declaración de Estocolmo.

Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones
Tributarias.

SITIOS DE INTERNET.

<http://www.ciat.org/>

<http://www.cdi.gob.mx/>

<http://www.diputados.gob.mx/>

<http://www.dof.gob.mx/>

<http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/infonavit/inicio>

<http://www.juridicas.unam.mx/>

http://www.wmo.int/pages/index_es.html

<http://www.un.org/es/>

<http://www.semarnat.gob.mx/>

<http://www.sedema.df.gob.mx/sedema/>

<http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

<https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>