



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN
FISCAL DEL PAÍS”

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:

CARIDAD PATRICIA CONTRERAS PAREDES

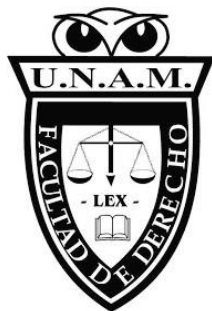
DIRECTOR DE TESIS:

MTRA. EDNA MARTA SAN JUAN

VALENZUELA

MEXICO

2016



CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX



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.

A ti mi Dios:

Gracias por todas las bendiciones que día a día derramas en mí, gracias por ese angelito que me acompaña en cada momento, gracias por este don de amar, por la familia que me diste y por todos los amigos que tengo. Cólmalos en bendiciones. Amen.

A mis señores padres:

ALBERTO CONTRERAS OVANDO Y OLGA PAREDES PEREZ:

Por amarse como se aman, por ser ejemplo, por estar en todos esos momentos en que requiero del mejor de los abrazos, de un beso, de un “te quiero”, de un consejo, por su comprensión y apoyo incondicional.

Gracias.

GERARDO ANTUNEZ RIVERA, mí adorado esposo:

Por ser parte de este sueño, por entregarme siempre lo mejor de ti, porque en cada vivencia me compartes un trozo de experiencia, por tu paciencia y tolerancia y sobre todo por tu gran amor.

Gracias

Princesita de mi Alma, Geral:

Gracias por ser mi motor de vida, mi orgullo, por tu ternura y hermosa sonrisa, por tu grandiosa inocencia, por tu tenacidad porque cada día aprendo más de ti. Te amo

Hermanos Juan, Meche, Álvaro e Inés:

Considero que éste es el mejor momento para decirles cuan grande es mi amor por cada uno de Ustedes y plasmarlo aún más, en un acto trascendental en mi vida. Gracias por ser mis hermanos.

IN MEMORIAM

Abuelitos:

MANUEL PAREDES MONROY

MACEDONIA PEREZ CHAVEZ

Con respeto y cariño.

A mi hoy pequeño y gran amigo, EDGAR CAMARGO:

**Un “gracias” es significado de orgullo y admiración
por su amistad honesta y sincera.**

Gracias infinitas por su apoyo.

LIC. ALFONSO GUADARRAMA DIMAS

Gracias por su aprecio y cariño.

Le quiero mucho.

HECTOR SERRANO CORTES:

**Mi gratitud por el inmenso apoyo incondicional,
por el aprecio y cariño, por hacerte presente directa e indirectamente
en las etapas en que más he necesitado.**

**Gracias por ser el amigo, el hermanito mayor, el consejero, el compadre.
Con cariño.**

NORMA AGUILAR GARCIA

**Comadrta Preciosa agradezco a DIOS por haberme dado la
oportunidad de contar con el cariño de personas tan especiales como tú.**

Mtra. Edna Marta San Juan Valenzuela:

Un reconocimiento especial con respeto, admiración y cariño;

Agradeciendo de corazón el valioso tiempo, paciencia y tolerancia.

Gracias por permitirme ser parte de esa confianza plena.

Gracias por transmitir cada uno de sus conocimientos y experiencia.

Gracias por el tesoro de la sabiduría que me compartió.

Gracias por enseñarme el amor a la profesión.

Gracias por dejar huella y ser ejemplo en mi vida.

Universidad Nacional Autónoma de México:

**Por la excelencia académica, por la inquietud de forjar
Innovadores y talentosos profesionales, proyéctenlos hacia el desarrollo
de México.**

Por siempre gracias.

H. Facultad de Derecho:

**A ti mi honorable Facultad que a través de todos tus académicos
Inspiras cada neurona de tus alumnos para crear en ellos el conocimiento,
Inspirando cada valor de justicia y verdad.**

Índice

Los impuestos ambientales en la legislación fiscal del país.

Introducción

Capítulo 1.- Naturaleza jurídica del impuesto

1.1 Definición y etimología	1
1.1.1. Definición de Derecho Fiscal	2
1.1.2. Otras denominaciones del Derecho Fiscal	3
1.2 Naturaleza jurídica	4
1.2.1 Relación jurídica tributaria	5
1.2.2 Impuestos	6
1.2.3 Justificación de la relación jurídica – tributaria	7
1.3 Antecedentes históricos, preámbulos de la tributación	10
1.3.1 Egipto	11
1.3.2 Roma	12
1.3.3 China	12
1.3.4 Edad Media	12
1.4 Antecedentes de la tributación en México	13
1.4.1 Época Precolombina	13

1.4.2	Época colonial	14
1.4.3	México Independiente	15
1.4.4	La Revolución de Ayutla y la Reforma	16
1.4.5	El Porfiriato	18
1.4.6	La Revolución	18
1.4.7	México post-revolucionario	20

Capítulo 2.-**Marco jurídico**

2.1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	22
2.1.1	Artículos constitucionales en materia fiscal	23
2.2	Desarrollo de los principios constitucionales en materia tributaria	30
2.2.1	El Principio de igualdad	31
2.2.2	El Principio de legalidad	32
2.2.3	Principio de audiencia	33
2.2.4	Principio de proporcionalidad y equidad	34
2.2.5	Principio que tutela el libre ejercicio del derecho al trabajo o la realización de actividades lícitas	35
2.3	Conceptualización de la igualdad, equidad, justicia y proporcionalidad de los impuestos	36
2.3.1	Igualdad	36
2.3.2	Equidad	37
2.3.3	Justicia	38
2.3.3.1	Fundamentos de la Justicia	38
2.3.4	Proporcionalidad	39
2.4	Principios adicionales de orden jurídico aplicables a las contribuciones	40

Capítulo 3. **Elementos y clasificación de los impuestos**

3.1	Las contribuciones	42
-----	--------------------	----

3.2 Clasificación de las contribuciones	43
3.2.1 Impuestos	43
3.2.2 Aportaciones de seguridad social	44
3.2.3 Contribuciones de mejoras	45
3.2.4 Derechos	45
3.3 Clasificación de los impuestos en el sistema tributario mexicano	46
3.4 Clasificación doctrinaria de los impuestos	47
3.5 Características de los impuestos	49
3.6 Tipología de los impuestos	49
3.7 Tipología de los contribuyentes	51
3.8 Elementos de los impuestos	52
3.8.1 Sujeto	52
3.8.1.1 Sujeto activo	53
3.8.1.2 Sujeto pasivo	54
3.8.2 Relación jurídica tributaria	55
3.8.3 Hecho generador	55
3.8.3.1 Elementos del hecho generador	56
3.8.4 Base gravable	56
3.8.4.1 Clasificación de bases	56
3.8.5 Tasa, tarifa o cuota	57
3.8.5.1 Clasificación de tasas	57

Capítulo 4. **Impuestos ambientales y su implementación**

4.1 Instrumentos económicos	59
4.1.1 Distinción entre instrumentos económicos	60
4.1.2 Instrumentos financieros	62
4.1.3 Instrumentos de mercado	62
4.1.4 Instrumentos Fiscales	63

4.1.5 Instrumentos tributarios	63
4.2 Los instrumentos económicos y el medio ambiente, su incorporación en la regulación ambiental.	64
4.2.1 Medios fiscales como instrumentos económicos y normativos	71
4.2.2 Estímulos	76
a) Estímulos fiscales	76
b) Subsidios	77
c) Exenciones	78
d) Incentivos	79
e) Compensación	79
4.2.3 Cargas	81
a) Recargos	81
b) Multas	82
4.2.4 Puntualizaciones sobre la efectividad de la fiscalidad ambiental	82
4.2.5 Puntualizaciones en la introducción de medios fiscales de carácter económico en la legislación mexicana	83
4.3 Instrumentos económicos en la legislación ambiental mexicana	83
4.3.1 Legislación ambiental Federal	83
a) Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente	83
b) Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable	86
c) Ley de Aguas Nacionales	88
d) Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos	89
e) Ley General de Vida Silvestre	90
f) Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	91
4.3.2 Legislación Fiscal Federal	92
a) Código Fiscal de la Federación	92
b) Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria	93
c) Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014	94
4.3.3 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la inserción de los Impuestos Ambientales	95
4.3.3.1 Los motivos del legislador para plasmar los impuestos ambientales en la Ley de IEPS.	99

4.3.3.2 El impuesto a los combustibles fósiles.	100
4.3.3.3 Impuesto al carbono frente al impuesto a los energéticos	101
4.3.3.4 Impuesto a los plaguicidas	104
4.3.4 Clasificación y elementos de los impuestos ambientales.	106
4.3.4.1 Clasificación de los impuestos ambientales	106
4.3.4.2 Elementos de los impuestos ambientales	107
4.3.4.3 Los impuestos ambientales y las cifras de recaudación	109
4.3.4.4 Alcances de los medios fiscales como instrumentos económicos para la protección y mejora del medio ambiente, análisis de sus elementos	101
CONCLUSIONES	127
BIBLIOGRAFÍA	131

Introducción

Sabemos que el Estado tiene como obligación garantizar a la población un medio ambiente sano, y que para el cumplimiento de este cometido se hace necesario que cuente con los recursos económicos que permitan conservar y preservar el ambiente en sentido amplio y los hábitats, los ecosistemas, los elementos y recursos naturales tanto en sus condiciones químicas, físicas o biológicas, así como de sus relaciones de interacción que se dan entre éstos y los servicios ambientales que proporcionan en sentido estricto.

Tomando en consideración que en otros países se tiene regulado en su normatividad vigente el tema de los impuestos ambientales, se hace necesario empezar a considerarlos en nuestro país como una alternativa que deberá ser acompañada de reformas tanto a la materia de derecho administrativo ambiental como a la de derecho fiscal para proceder a su inclusión. Sabemos que actualmente ya está previsto en la legislación nacional este tema, aunque de manera incipiente, o sea de poca regulación en pro de los llamados servicios ambientales, los cuales se consideran beneficios intangibles que influyen directamente en el mantenimiento de la vida, generando beneficios y bienestar para las personas y las comunidades aledañas a los ecosistemas forestales, pues éstos propician la captación y filtración de agua, mitigación de los efectos del cambio climático, generación de oxígeno y asimilación de diversos contaminantes, protección de la biodiversidad, refugio de fauna silvestre, entre otros.

Con la inclusión de los impuestos ambientales además de lograr una mayor recaudación y que de alguna manera se busca resarcir el daño ambiental causado, también se está inhibiendo conductas que dañan a nuestro medio ambiente, como un aspecto preventivo, siguiendo el principio del que contamina paga, de manera proporcional al daño ocasionado.

En la creación de los citados impuestos ambientales o *verdes* como algunos le han llamado, se busca que se cumpla con los principios que rigen a los impuestos, señalando sus elementos, cubriendo en todo momento la constitucionalidad de su incorporación y la legalidad en su aplicación.

La adaptabilidad al cambio climático actualmente es garantizada mediante la Ley General de Cambio Climático que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación en mayo de dos mil doce, con la mencionada ley se busca regular acciones que ayuden a la mitigación y adaptación al cambio climático además de regular las emisiones de gases y compuestos de efecto invernadero, lo anterior teniendo como referencia la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático; este es uno de los esfuerzos que se realizan en las legislaciones nacionales y mundiales que en el caso de México se busca establecer la concurrencia de facultades de la federación, las entidades federativas y los municipios en la elaboración y aplicación de mecanismos que propicien reducir la vulnerabilidad de la población y los ecosistemas del país frente a los efectos adversos del cambio climático, sobre todos aquellos daños generados por las actividades de índole industrial y comercial como consecuencia de emisiones de carbono.

Ante el gran deterioro ambiental que sufre nuestro país se hace necesario buscar alternativas que establezcan soluciones que permitan corregir, así como prevenir afectaciones, por ello consideramos que con la creación de los impuestos ambientales, se esta de alguna manera obligando a que no se contamine y en su caso, quien lo haga pague contribuciones por su propia actuación, para poder llegar a ésta propuesta con el trabajo que se presenta, primeramente se analizó la naturaleza jurídica de la carga a imponer, sus principios que la rigen, los elementos que la conforman, así como su inclusión en la legislación fiscal a manera de que las disposiciones jurídicas regulen este tipo de impuestos. Buscando en todo momento que la recaudación a obtener por estas contribuciones deberá estar encaminada a asegurar a los habitantes de nuestro país “el derecho a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar”, consagrado actualmente como un derecho humano, regulado en el

párrafo quinto artículo 4° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los impuestos ambientales en la legislación fiscal del país

1.1 Definición y etimología

La acepción de la palabra “fiscal” tiene sus orígenes en el latín, pues proviene de la palabra *fiscālis*, que tiene un significado relativo al fisco o al oficio de fiscal, refiriéndose esta labor al tesoro del erario público, y a su vez, el vocablo “fisco” deriva del latín *fiscus*, cuyo significado refiere a la bolsa o morral del *recapitare* o recaudador de los tributos que llevaba a la cintura, donde el *fiscus* depositaba el producto de lo recaudado.¹

La pretensión de definir se empalma con la acción de fijar con precisión la naturaleza de una cosa, por lo anterior se tiene a bien precisar los alcances de la labor de fiscalizar pues es un trabajo que ha acompañado la historia de los seres humanos, por ser de gran trascendencia el hecho de administrar una sociedad. Basta mencionar que en textos de gran trascendencia como lo es la biblia, presenta a Mateo uno de los doce discípulos, quien fuera llamado por Jesús cuando se encontraba en plena labor de recaudación de impuestos para el Imperio Romano “*Cuando Jesús se fue de allí, vio a un hombre llamado Mateo, sentado en la oficina de los tributos, y le dijo: ¡Sígueme! Y levantándose, le siguió*”.²

Los significados de la palabra fiscal varían en países de América latina, por ejemplo en Chile se hace referencia a la persona que cuida de una capilla rural, dirige las funciones del culto y auxilia al párroco; en Nicaragua es referido

¹ Cfr Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009, p. 4.

² Mateo 9:9

a la persona que en una junta directiva controla las acciones de una sociedad anónima.

Actualmente la acepción *fisco*, tiene una connotación internacionalmente aceptada con la idea de definir a los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos.

1.1.1 Definición de Derecho Fiscal

Siguiendo lo expresado por el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra *Derecho Fiscal*, hace referencia a la definición del profesor argentino Rafael Bielsa *“El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”*.³

El autor Francisco Ponce Gómez establece que el Derecho Fiscal es el *“conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado, como fisco, y que el principio que regula esta rama del Derecho, es el de legalidad, en virtud de que todas las relaciones entre contribuyentes y fisco deben regirse por leyes aplicables a cada caso”*.⁴

El maestro Hugo Carrasco Iriarte señala que *“El derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones. De ahí que el término se emplee para designar situaciones de distinta índole que se presentan con motivo de las contribuciones.”*⁵

De la conjunción de posturas, construyo la definición que refiere: *El Derecho Fiscal, se constituye de normas jurídicas, instituciones y doctrina*

³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 15ª ed., México, Themis, 2000, p. 19.

⁴ Ponce Gómez, Francisco. *Derecho Fiscal*, 10ª ed., México, Limusa Noriega, 2005, p. 81

⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., México, Iure Editores, 2007, p.8.

creadas con el fin de facultar al Estado para que se allegue de recursos, para así cumplir con las funciones y las atribuciones conferidas desde su creación.

Lo anterior deriva de que no se puede entender el derecho fiscal sin que se tenga que abordar el Estado, en esta simbiosis en la cual uno deviene del otro, como medio por el cual se puede sostener una estructura de poder.

1.1.2 Otras denominaciones del Derecho Fiscal

Existen acepciones que se relacionan al Derecho fiscal y de las cuales sería prudente hacer los comentarios siguientes:

- **Derecho Financiero:** Es un término demasiado amplio, pues además de estudiar la manera en que se generan ingresos tributarios del Estado, incluye dentro de su estudio aquellos que regulan la percepción de otra clase de ingresos que no aportan directamente los ciudadanos, como son el caso de los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública y la emisión de papel moneda.
- **Derecho Impositivo:** Este término refiere únicamente a la regulación de los impuestos, por consiguiente, es demasiado restringida e incompleta al excluir las demás contribuciones.
- **Derecho Tributario:** Término adecuado por que refiere al conjunto de normas jurídicas que rigen los *tributos*, entendidos éstos como las aportaciones económicas que efectúan los particulares para el sostenimiento del Estado.
- **Derecho Fiscal:** Refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del *fisco*, que es el órgano del Estado encargado de la determinación, recaudación y administración.

La denominación Derecho Fiscal tiene como punto de partida fundamentalmente las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la

actividad del Fisco, en cambio la denominación Derecho Tributario, contempla el punto de vista del causante o contribuyente.

1.2 Naturaleza jurídica

El impuesto constituye el principal ingreso tributario del Estado, la mayoría de las legislaturas tributarias del mundo occidental basan sus sistemas recaudatorios en el establecimiento, determinación, liquidación y cobro de impuestos.

“El impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado”.⁶ Partiendo de esta aseveración, la cual considero cierta por su trascendencia explicativa, se entiende lógico que el impuesto debe ser visto en esencia como un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Para analizar el ejercicio del poder público se debe entender que se requiere de un grado de legitimidad por parte de los gobernados, pues cualquier imposición de la autoridad, debe acatarse aún en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos. Dicho de otro modo, el pago de los impuestos no conlleva para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación, como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales. Si el beneficio no es inmediato resulta complicado sostener coacción que garantice el cumplimiento de un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular.⁷

Es una afirmación que el impuesto se erige como un invariable signo de soberanía, pues mediante la indelegable potestad tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas se puede hablar de un sostenimiento económico del Estado en medida en que la desarrolle un sistema tributario sólido y congruente con la

⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.*, p. 331.

⁷ *Cfr. Ibidem.*, p. 332.

realidad económica de la población en donde se pretenda ejercer las facultades que se derivan de la potestad tributaria.

No es ajeno mencionar que el problema práctico que acompaña el establecimiento de impuestos, es la desacreditación que se tiene hacia las clases políticas derivadas de la crisis de legitimidad, de ahí que estudiar la naturaleza jurídica del impuesto puede ser abordado desde diversas perspectivas las cuales siempre llegaran a un destino en común: el impuesto como un acto de soberanía del Estado, pero que se encuentra sujeto a los estrictos marcos de la legalidad que la Constitución determine.

1.2.1 Relación jurídica tributaria

Se caracteriza por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría: el Estado como entidad soberana y los contribuyentes o causantes como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana.

Toda actividad fiscal debe estar regida en Ley, este principio se encuentra en nuestro texto jurídico (*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* en su artículo 31, fracción IV, que establece lo siguiente:

“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 Código Fiscal de la Federación (Código Fiscal Federal) clasifica las contribuciones en su artículo 2 de la siguiente forma:

- I. Impuestos
- II. Aportaciones de seguridad social
- III. Contribuciones de mejoras
- IV. Derechos

I.2.2 Impuestos

El código Fiscal de la Federación en el Artículo 2, señala respecto a los impuestos: “Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”

El maestro **Hugo Carrasco Iriarte**, señala acertadamente que el Código Fiscal de la Federación, no hace clasificación alguna de los impuestos, pero éstos se enumeran en la Ley de Ingresos de la Federación (*LIF*).

El impuesto tiene en esencia tres características distintivas:

- I. Obligatorios.
- II. No se recibe una prestación inmediata al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.
- III. Los ingresos obtenidos se revierten a la población por medio de obras públicas.

El doctrinario **Carrasco Iriarte** de acuerdo a la naturaleza jurídica, propone una definición por considerarla técnicamente incorrecta: “*El impuesto es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata*”.⁸

Tomando como base los orígenes de los impuestos, el maestro Hugo Carrasco Iriarte señala los siguientes:

- I. Por voluntad del más fuerte.
- II. Por mandato divino.
- III. Por la necesidad.
- IV. Por mandato legal.
- V. Por voluntad popular.

⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. *op. cit.*, p. 139.

En la primera referencia, el autor toma como punto de partida la dominación y la fuerza de un grupo que ostenta el poder en un lugar y tiempo determinado para hacer efectivo el pago de impuestos.

Referido al segundo punto, el autor lo sustenta en referentes históricos de las monarquías absolutistas que legitimaban su fuerza en el argumento celestial.

El tercer punto relativo a la necesidad es generado por el crecimiento de la sociedad, la división del trabajo y la especialización de un sector que es encargado de tomar decisiones, los cuales son sostenidos con los impuestos.

El cuarto punto es referido desde la concepción positivista que encuentra justificación del impuesto en la ley como disposición material y formalmente legislativa.

En el quinto y último punto la concepción de las contribuciones recae en el pacto social y la elección de los representantes, quienes en el Congreso establecen las contribuciones. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el artículo 73 fracción VII, hace referencia a este punto:

*“Art. 73. El Congreso tiene facultad:
VI. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”*

1.2.3 Justificación de la relación jurídica – tributaria

La relación económica por medio de la cual los gobernados contribuyen a sufragar los gastos públicos, tiene un matiz esencialmente jurídico, pero ¿Qué es lo que justifica una obligación que tiene como esencia una carga en los ingresos o ganancias de los particulares? Teniendo en cuenta que la carga está enfocada para garantizar el sostenimiento de la Administración Pública.

El enfoque para encontrar una respuesta o justificación es el histórico y doctrinario, que se refirieren a continuación:

Histórico

El hombre pasa de ser nómada a sedentario, como parte de un proceso de sociabilización y que invariablemente el conglomerado social obliga a sus componentes individuales a sacrificar una porción del lucro obtenido para darle al gobernante físico o intelectual los recursos económicos indispensables para satisfacer las necesidades colectivas, teniendo el dogma del gobernante ideal.

El disfrutar plenamente la vida social exige que el ejercicio legítimo del poder público busque satisfacer necesidades colectivas que no pueden ser delegadas a los particulares, dichas actividades son los servicios de los cuales no puede prescindir el particular para poder realizar sus roles dentro de la sociedad, estos pueden ser la defensa nacional, la policía, el transporte, la actividad educativa y la impartición de justicia.

Es así como compartimos que el “conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido para allegar al gobierno de los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir”.⁹

Doctrinario

Siguiendo la línea clasificatoria que expone el maestro Arrijoa Vizcaino, se han de mencionar las teorías más significativas por mostrar aspectos antagónicos en las que se debate la Teoría del Derecho Fiscal Moderno.

Teoría de la Relación de Sujeción

⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.*, p. 11.

Tratadistas alemanes del Derecho Fiscal consideran que la relación jurídica tributaria se justifica por el hecho de que existan súbditos de un Estado. El elemento crucial en esta teoría es el ejercicio de la soberanía de quienes representan el poder público, pues resulta que es la fuente de potestad con la que se puede exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público.

Para esta teoría resulta importante mencionar que el abuso en el ejercicio de esta facultad por parte del Estado puede mermar su aspecto teleológico ideal el cual se refiere a la prestación de servicios públicos y demás actividades que el Estado se encuentra obligado a realizar.

Teoría del Beneficio Equivalente

Es sostenida por la Escuela Anglosajona de Derecho Público y de Economía Política, autores que destacan **Hugh Dalton** y **Simon Kuznets**. Se funda en la idea de que los tributos tienen como finalidad costear los gastos públicos que el Estado tiene por la prestación de servicios públicos, es así como el beneficio es equivalente a las contribuciones efectuadas. Simon Kuznets menciona al respecto: “El valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan”.¹⁰

La crítica entorno a esta teoría, redundante en que el Estado no únicamente realiza servicios públicos sino que sufragar la realización de otras actividades de interés social y de la vida económica del país. Pero esta teoría resulta una explicación lógica de razones evidentes que justifica la relación jurídico-tributaria, además de que en México, esta teoría es aplicada y contemplada en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV del artículo 31, mismo que en apartados subsecuentes comentaremos.

¹⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.*, p. 12.

1.3 Antecedentes históricos, preámbulos de la tributación.

Las nociones referidas por diversos autores respecto al origen de la tributación concuerdan con el hecho de la coercibilidad que en un inicio se sustentaba en la espiritualidad con el fin de dar cumplimiento efectivo a las obligaciones tributarias, esto quiere decir que a través del argumento del castigo por parte de alguna deidad el cumplimiento era por una convicción extraterrenal y no por concebir la idea del sostenimiento de una forma de gobierno. Las civilizaciones antiguas como impulsoras de una modalidad de tributar con base en el *trabajo personal*, un ejemplo es Egipto y sus controles fiscales documentados por la antropología, además de los ejemplos que nacen de las conquistas territoriales que esencialmente se resume en que el vencedor era quien sometía por la fuerza y proseguía al sometimiento tributario sobre el vencido.

A modo de resumen, se puntualizan algunas referencias históricas:

- La trascendencia del ser humano al abandonar el instinto nómada y proceder al sedentarismo prosiguió a manifestar las primigenias formas de agrupación de individuos, siendo estas denominadas como clan, gens, horda, tribu, etc.
- Derivado de las conglomeraciones humanas y teológicas: la existencia de un Dios.
- Es lo que propicia la aparición de las manifestaciones de los tributos (antecedente de las contribuciones). “...en una relación de un hombre más fuerte que otro, el débil rendiría tributo pues de lo contrario su existencia se vería amenazada.”¹¹

¹¹ Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 3.

- La aparición de ciudades amuralladas, en la que los subordinados pagaban con tributo el cuidado del rey.
- La arbitrariedad era un elemento que acompañaba la recaudación fiscal en esta época.
- Como consecuencia del Estado Moderno, la recaudación de tributos tiene la finalidad de destinarlo al gasto público y se contempla como parte integrante de las obligaciones del ciudadano.

Es de señalarse que el Derecho Fiscal, como disciplina legal debe ser abordada de manera sistemática para poder comprender sus orígenes y las necesidades que cubre, así como la importancia que reviste en la economía de cualquier país, como de la economía doméstica, referida a la que se desarrolla en nuestras propias casas.

Consideramos que el inicio de las contribuciones se apareja indudablemente al uso de la fuerza, por un lado la fuerza física (aunque carezca de legitimidad) y la fuerza ideológica. En esta última el autor **Sánchez Piña** señala que en los albores de la humanidad sedentaria la religión fue un medio importante para tributar, lo anterior estaba basado en la teoría de **Abraham Maslow** que puntualizará: *“...es la necesidad de considerar que existe un “ser superior” o “Dios”, de ahí que el ser humano haya dado un valor relevante a la religión”*.¹²

1.3.1 Egipto

En esta civilización las tributaciones se realizaban ante la figura del faraón, existen indicios de la carga con base en el trabajo personal, el manejo de un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, desarrollaron

¹² Sánchez Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, 8ª ed., Editorial Pac, México, 2005, p. 5.

un control fiscal con base en recibos de cobro de los tributos y el sometimiento de pueblos con base en la guerra con resultados tributarios.

1.3.2 Roma

Es precisamente en Roma donde surgen términos tales como *aerarium*, *tributum*, *fiscus*, *etc.*, que forman parte de la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y en la doctrina contemporánea. Algunos ejemplos:

- Augusto y el impuesto del 1% sobre los negocios globales.
- Tito estableció un impuesto por uso de los urinarios públicos.
- Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

1.3.3 China

Se tienen registros de que Confucio, participaba como inspector de la Hacienda del príncipe Dschau en el año 531 A.C. Por su parte el filósofo Lao Tse referenció la labor tributaria al afirmar “*un pueblo no se puede dirigir, cuando es agobiado por excesivas cargas*”.¹³

1.3.4 Edad Media

En esta época el señor feudal establece de forma arbitraria las obligaciones personales y económicas, tal y como aparecen en el siguiente cuadro:

Obligaciones en la Edad Media ¹⁴
--

¹³ Sánchez Piña. *op. cit.*, p. 6.

¹⁴ Sánchez Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, 8ª ed., Editorial Pac, México, 2005, p.p., 7,8.

Obligaciones personales	Obligaciones económicas
<ul style="list-style-type: none"> • Referentes al servicio en la milicia a favor del señor feudal. Obligación libre a criterio del señor feudal, restringida a 40 días de servicios y delimitado hasta cierta región. • Cultivar las tierras propiedad del feudo. • Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas “tasas de rescate”. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los impuestos de la talla: Se refiere a la manera en que se daba verificativo al cumplimiento, pues se marcaba en un pedazo de madera una marca o talla. • El impuesto de mano muerta: Era el derecho de adjudicación de los bienes por parte del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía. • El diezmo: Representaba la obligación del siervo de pagar la décima parte de sus productos al señor feudal.

1.4 Antecedentes de la tributación en México

1.4.1 Época Precolombina

Los tributos se dividían básicamente entre los que pagaban los pueblos conquistados y los que pagaban los habitantes de los pueblos conquistadores.

Existía una diferencia marcada entre estas dos formas de tributación, estas esencialmente se refieren a la dilación en el cumplimiento, esta diferencia radica en que los pueblos sometidos, por ningún motivo podían suspender su cumplimiento, so pena de verse forzosamente reprimidos. Los pobladores originarios que imponían los tributos gozaban, por así decirlo, de cierta dilación en el pago de sus obligaciones tributarias, pero sin llegar al caso de no realizarlas.

Las cargas tributarias se pueden ejemplificar tomando como base los bienes materiales que se les imputaba a los pueblos sometidos, siendo de esta

forma que los tributos a los que estaban obligados los pueblos sometidos por los aztecas eran de dos tipos:

- El primero, en especie o mercancías.
- El segundo, en servicios especiales, tales como el apoyo en guerras y el derecho de tránsito por territorio.

Al estar definidas las estructuras de sociedad y poder, el soberano estaba obligado a una redistribución de los bienes en beneficio de los habitantes del *Imperio*, lo que se traducía en una importante obra pública que facilitaba el tránsito, el comercio y las artes.

Por lo anterior es indudable que la labor tributaria fuera parte del desarrollo del pueblo mexicana, es así que dentro de la estructura social se contemplaba el nombramiento de los *calpixquis*¹⁵ como recaudadores de los tributos y cuya distinción era característica por que se hacían identificables mediante una vara que llevaban en la mano y un abanico en la otra. Los registros de tributos se llamaban *tequiámatl* que fueron un género dentro de los códices que referían a las relaciones de la administración pública mexicana.

1.4.2 Época Colonial

Las *Cartas de Relación*, documentos dirigidos al emperador Carlos V son el primer documento que hacía referencia a la actividad fiscal en las tierras conquistadas, en ellas describió Hernán Cortés sus hazañas y el gran número de pueblos que tributaban al imperio mexicana. Después de la caída de México-Tenochtitlán, se crea la Real Hacienda de la Nueva España, institución que se dedicó al cobro de los impuestos a lo largo del imperio español y dentro de este apartado histórico se pueden enumerar algunas figuras de la tributación colonial como lo son:

¹⁵ Cfr. Ortega Carreón, Carlos, *op. cit.*, p. 7.

- **El impuesto de la alcabala:** Los indígenas pagaban sus impuestos con el trabajo físico en minas, haciendas y granjas. Pero en 1573 se implantó la alcabala (tributo que se pagaba sobre el precio de una compraventa) y después el peaje (derecho de paso).
- **El repartimiento y la encomienda:** El repartimiento refería a la porción de terreno con sus habitantes que se distribuía entre los conquistadores en recompensa por sus servicios a la corona. La encomienda era una figura que formalizaba la relación entre un español y un grupo de indígenas. Siendo así que se formalizaba la relación con los *encomenderos* que tenían el derecho a la percepción de tributos y a la vez tenían la obligación de dar instrucción religiosa y protección.
- **Cajas de comunidad:** Los fondos de estas cajas se formaban con bienes comunales y aportaciones personales de los indígenas, y sólo podían ser utilizados en el auxilio de los indios necesitados y para pagar la plata de los tributos preestablecidos.

El papel del clero era importante dentro de la actividad tributaria, pues con la solicitud del diezmo y la primicia se lograban atender obras de construcción, beneficencia, educación y arte.

1.4.3 México Independiente

Después de una época de levantamientos que concluyeron con la firma del Acta de Independencia de México el 28 de septiembre de 1821 la labor de reconstruir las instituciones de una nación independiente era una tarea complicada, el organizar la hacienda pública era un elemento de suma importancia, por lo que para el año de 1824 el General Guadalupe Victoria creó la Contaduría Mayor de Hacienda que se dividía para sus funciones en la Hacienda y por Crédito Público.¹⁶ Dentro de su estructura orgánica se

¹⁶ *Cfr.* Ortega Carreón. Carlos, *op. cit.*, p. 10.

encontraba la sección de Crédito Público que tenía como labor prioritaria el estudio de la deuda nacional, las sumas autorizadas y los intereses cubiertos.

Es un periodo en que se comienzan a definir los principios jurídicos sobre los que se basaría la Hacienda Pública, destacando entre estos el principio de no realizarse ninguna erogación que no estuviese comprendida en los presupuestos, exceptuando cuando fuera aprobado por el Congreso.

1.4.4 La Revolución de Ayutla y la Reforma

La cronología y el devenir de la historia nos remontan inicialmente al año de 1854, año en que las inconformidades por el gobierno de Santa Anna se agravan, siendo uno de los tantos motivos de descontento la recién venta de *La Mesilla*. Las inconformidades se formalizaron con el Plan de Ayutla, con el cual se desconoce el gobierno de Santa Anna y entre otros motivos señalaba: “...*Que la permanencia de D. Antonio López de Santa-Anna en el poder es un amago constante a las libertades públicas, puesto que con el mayor escándalo, bajo su gobierno se han hollado las garantías individuales que se respetan aun en los países menos civilizados.*” (sic)¹⁷ Por lo anterior, el movimiento insurgente que se gestó en el Estado de Guerrero tomó las armas como el medio para exigir la revisión de los actos del autoproclamado *Alteza Serenísima*.

Los periodos presidenciales de Juan N. Álvarez e Ignacio Comonfort abarcaron lo que se conocería como la Revolución de Ayutla que a su triunfo convocaría un nuevo Congreso Constituyente, destinado a elaborar las nuevas leyes que regirían al país y a sus instituciones.

Con el triunfo de la Revolución de Ayutla en el año de 1854, se da un paso significativo para la separación de la Iglesia y el Estado. El legado jurídico fueron las Leyes de Reforma y la Constitución de 1857 que convocan a un nuevo constituyente para elaborar las nuevas leyes que regirían al país y sus instituciones. Los liberales propusieron leyes que eliminaban por completo el orden social heredado por la Colonia. Entre 1855 y 1857 se emitieron las

¹⁷ Fragmento del Plan de Ayutla del 1ro de Marzo de 1854.

primeras leyes de reforma conocidas por los nombres de los ministros que las impulsaron.

La Ley Juárez, se puede describir como “el primer paso en la secularización de la sociedad y en la implantación de la igualdad ante la ley”. En esta se suprimieron los tribunales especiales y se establecieron restricciones precisas a los fueros militar y eclesiástico pues se estableció la preponderancia del Estado para impartir justicia excluyendo los tribunales eclesiásticos y militares en todos los asuntos del orden civil, así el Estado se erigía como el garante de la paz pública entre unos ciudadanos caracterizados por la igualdad jurídica.

La Ley Lerdo, obligaba a las corporaciones civiles y religiosas a vender gran parte de sus casas y haciendas con el propósito de crear un mayor número de propietarios, que generarían riquezas y fuentes de empleo, lo cual redundaría en un mayor número de ingresos a la hacienda pública.

La Ley Iglesias, establecía el carácter gratuito de los servicios religiosos para los pobres evitando con ellos su endeudamiento por pagar la celebración de bautizos, bodas y funerales.

Las primeras leyes de reforma se publicaron en los periodos presidenciales de Juan N. Álvarez e Ignacio Comonfort quedando incorporadas en la nueva constitución promulgada el 5 de febrero de 1857.

La guerra de Reforma que entre 1858 y 1861 enfrentó a las corrientes políticas conocidas como conservadoras y liberales, es un periodo de inestabilidad a causa de las posturas antagónicas en cuanto al modelo de Estado se debía mantener para México, en este periodo solo se deterioro el funcionamiento regular de la Hacienda Pública. Dentro de los principales momentos que definirían al gobierno constitucional del presidente Benito Juárez, en cuanto a la materia hacendaria destacan la *Ley de Desamortización de los Bienes del Clero*, el restablecimiento de la Junta de Crédito Público que tenía como encargo administrar las aduanas marítimas, el establecimiento de la Contribución Federal consistente en el

25% o cuarta parte adicional sobre todo entero (pago) realizado en las oficinas de la Federación y en los estados.¹⁸

1.4.5 El Porfiriato

Etapa de modernidad en el país, bajo los parámetros europeos de urbanización y desplazamiento del campo como referente de prosperidad, el paradigma de desarrollo tuvo como eje principal el impulso a las vías de comunicación con la construcción de ferrocarriles y el impulso de la industria minera, esta última razón requería el impulso de una reforma y actualización del sistema fiscal y el desarrollo de una estructura orgánica hacendaria que pudiera enfrentar los retos del siglo de la industrialización mexicana.

El panorama en este periodo histórico era de desigualdad social, pues la mayor parte de la riqueza del país estaba en manos de extranjeros que escapaban de la carga impositiva del Estado, se gravaba el consumo principalmente en los artículos de primera necesidad y asimismo en este periodo se generó una deuda externa considerable y por la cual se pagaban altos intereses. Era evidente que se requería de un sistema tributario controlado y de equilibrio.

En el año de 1893 es designado como Secretario de Hacienda y Crédito Público al ministro José Yves Limantour Marquet, cargo que conservaría ininterrumpidamente hasta la renuncia del presidente Díaz, bajo esta dirección estableció nuevas fuentes de ingresos al gravar las actividades, especulaciones y riquezas, fijo impuestos en la exportación del henequén y el café, se regularizó la percepción de los impuestos existentes mediante sistemas de cobro más eficientes y gravó las donaciones, sucesiones además de aumentar las cuotas de los Estados de la Federación.

1.4.6 La Revolución

¹⁸ Ortega Carreón. Carlos, *op. cit.*, p. 10.

A partir de 1913, la Hacienda Pública se procuró fondos a través del sistema de emisión de papel moneda y mediante un principio de organización hacendaria, que consistió en el aprovechamiento de los recursos generados por los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército.

Los diversos ejércitos revolucionarios propiciaron la ruptura del sistema monetario con la emisión de diversas monedas. El cobro de un gran número de impuestos que se pagaban en papel moneda fue imposible, ya que éste dejó de tener validez al no poder convertirse en valores metálicos como el oro y la plata. Cuando el ejército constitucionalista, comandado por Venustiano Carranza, asume el Poder Ejecutivo, se encontró al país con un reto económico derivado de la crisis que se fue propiciando por la incertidumbre en la emisión monetaria de los años anteriores, aunado al enfrentamiento con las compañías por el aumento de impuestos, ausencia de créditos del exterior e inflación, es así que con la promulgación de la Constitución de 1917 se pretende establecer las bases para la estabilidad a la vida política y por consiguiente económica del país.

Es de señalarse que entre 1917 y 1935 se implementaron los primeros impuestos como fueron:

- Servicios por el uso de ferrocarriles.
- Sobre exportación de petróleo y derivados
- Consumo de luz
- Sobre teléfono.
- Impuesto sobre el timbre.
- Botellas cerradas.
- Avisos y anuncios.¹⁹

¹⁹ Cfr. Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 13.

En 1921 en los festejos del centenario de la consumación de la Independencia de México, fue promulgado el antecedente del actual impuesto sobre la renta, mismo que asumió el nombre de “Ley del centenario”²⁰, tales medidas se justificaban por redundar en beneficios sociales como el retiro en edad avanzada con pensión.

1.4.7 México post-revolucionario

Terminado el periodo armado, los gobiernos realizaron una paulatina modificación a las leyes fiscales conforme a los principios de la Constitución: Equidad, proporcionalidad y legalidad. Es así como el Estado se va consolidando disponiendo de recursos para la construcción de obras y la prestación de servicios a la colectividad, teniendo como eje la mejor distribución de la riqueza.

Todo lo antes señalado en el presente capítulo lleva a señalar que la historicidad del fenómeno jurídico que fuera puesto de relieve por la llamada Escuela Histórica del Derecho de la Alemania del Siglo XIX, toma como punto de partida la consideración de que el Derecho es fruto de una ininterrumpida tradición, de una continuidad histórica. El concebir a la historia del derecho como una herramienta más amplia en el estudio jurídico se contraponía a la escuela predecesora impulsada desde la doctrina francesa de la exégesis.

Partiendo de la afirmación de que la Escuela Histórica puso a la investigación histórica al servicio de la dogmática jurídica señalando la historicidad del Derecho. Es como el presente capítulo se realizó con la finalidad de estudiar los elementos históricos doctrinarios que se encuentran relacionados con las contribuciones, principalmente con el impuesto, así como sus elementos y consideraciones doctrinarias dentro del estudio jurídico.

Tomando como fundamento del método histórico cronológico que sirve de apoyo en la indagación del fenómeno jurídico, es como se puede afirmar que

²⁰ *Cfr.* Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 14.

dentro del devenir tributario que ha estado presente en las diversas formas y momentos en que se ha buscado establecer cargas por los beneficios que un individuo puede obtener por la explotación de un bien, o por los ingresos obtenidos, no se había tenido una perspectiva que buscara cubrir o satisfacer una necesidad que estuviera acompañada de un deterioro al medio ambiente.

En otras palabras, la perspectiva medio ambiental como manera de garantizar la tutela de un derecho humano al medio ambiente sano, no había sido una motivación para que se buscara formalizar las cargas impositivas sobre las actividades que un individuo estuviese realizando.

Capítulo 2

Marco Jurídico

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Teniendo por fundamento del orden jurídico fiscal a la Constitución, pues de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para tener plena validez deben ajustarse a sus principios y postulados.

La Constitución proporciona los lineamientos fundamentales a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación, en palabras del maestro Andrés Serra Rojas *“La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”*.²¹

Es así que el “Principio de Constitucionalidad” se torna como el punto de partida de la mayoría de las actividades tributarias del Estado. De ahí que no sería equivocado pensar que en la Constitución se fija el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran nuestro Derecho Fiscal. En apoyo de lo anterior, cabe citar lo que a la letra señala:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 31)

²¹ Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo*, 6ta. ed., t. I. Porrúa, México, 1974, p. 194.

2.1.1 Artículos constitucionales en materia fiscal

- **Artículo 1º.**

“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte...” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 1)

El Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución; es decir, que conforme al citado artículo, las leyes impositivas deben obligar a todos los individuos de igual manera, evitando gravar a las personas que no se encuentren en la misma situación que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal.

- **Artículo 13.**

“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley...” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 13)

Este precepto establece un principio constitucional que puede interpretarse de la siguiente manera: las leyes tributarias no deben gravar a personas individualmente determinadas. El gravamen debe establecerse en forma general para que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto; lo anterior deriva de la prohibición que establece este precepto de que nadie puede ser juzgado por leyes privativas, pues, desde el punto de vista material, una ley privativa no es una verdadera ley, porque aun cuando una persona se encuentre dentro del supuesto de la misma, no le será aplicable.

Una ley de impuestos puede gravar un determinado producto o actividad, que sólo es elaborado por una persona o un determinado grupo de personas, sin violar el principio de generalidad y sin ser, por lo mismo, una ley privativa, siempre que concorra con otros gravámenes que afecten a otros grupos sociales; que pueda aplicarse a cualquier persona que se encuentre dentro de la situación que esa ley señale como hecho generador del crédito

fiscal, y que por consiguiente a hechos generadores iguales les corresponden créditos iguales.

- **Artículo 14.**

*“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”
(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 14)*

El referenciado artículo se enmarca en otro principio constitucional del Derecho Fiscal conforme al cual las leyes impositivas no deben tener efectos retroactivos, es decir, que ante el principio de la no retroactividad el legislador o el juez no puede despojar a los individuos de los derechos legítimamente adquiridos, con el hecho de expedir y ejecutar una ley.

En el segundo párrafo del artículo 14 constitucional se establece:

“(…) Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 14)

De los términos e interpretación de este párrafo, en materia fiscal se puntualiza:

- I. Las autorizaciones fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales respectivas.
- II. Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad de defenderse.

Este párrafo otorga las *garantías de legalidad y audiencia*, originalmente la garantía de legalidad se limitaba a los juicios del orden criminal, pero se volvió extensivo a la materia civil. Por lo que respecta a la materia fiscal, todo impuesto debe estar consignado en una ley.

La *garantía de audiencia*, establece en materia administrativa y fiscal, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento y del contenido de la cuestión que va a controvertirse, dando así la oportunidad de presentar sus defensas, así como de organizar las pruebas que le favorezcan y agotadas las instancias respectivas, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegatos; por último, el procedimiento concluye con una resolución que decida lo debatido y señale la forma de cumplirse.

- **Artículo 16.**

“(...) Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 16)

Derivado de este principio constitucional se establece que toda resolución de la Administración Pública en materia fiscal, debe ser por escrito, dictada por autoridad competente y con expresión de los hechos y fundamentos de derecho en que se basan, los cuales se harán de conocimiento del interesado.

- **Artículo 17.**

*“Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.”
(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 17)*

Este artículo dispone que nadie pueda ser aprisionado por deudas que sean producto de una relación entre particulares. La prohibición se limita a derechos de carácter civil, en consecuencia, en el caso de la materia fiscal, si es posible castigar corporalmente las infracciones a las leyes tributarias, siempre y cuando se ubiquen en los supuestos de los delitos fiscales, como es el caso de la defraudación fiscal o el contrabando.

- **Artículo 22.**

“(…) No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito”. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 22)

Este artículo en su primer párrafo prohíbe la confiscación de bienes como pena aplicable, en el segundo párrafo precisa que tratándose de impuestos o multas, si es posible afectar a su pago, parte o todos los bienes de una persona, sin que se considere confiscación.

- **Artículo 31, fracción IV.**

Precepto que funge como piedra angular de la materia tributaria, pues dispone:

“(…) “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.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 31)

De la fracción citada, se puede señalar lo siguiente:

- Establece constitucionalmente la obligación de pagar impuestos.
- Reconoce como sujetos activos de los impuestos a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, es decir, son las únicas instancias que tiene derecho a percibir los ingresos generados de las contribuciones.
- Todos los gravámenes deben establecerse por medio de leyes, es decir, disposiciones jurídicas con carácter general, abstracto, impersonal y que emanan del Poder Legislativo por poseer la representación de los ciudadanos del Estado soberano.
- El Estado y Municipio que puede gravar, son los de la residencia del causante.
- Están destinados a cubrir el gasto público.

Las palabras proporcional y equitativa se deben interpretar de manera conjunta, estas consideraciones serán analizadas en el siguiente apartado.

- **Artículo 73.**

El Congreso tiene facultad:

*(...) "VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto".
(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 73)*

La anualidad de la Ley de Ingresos de la Federación encuentra su fundamento constitucional en este precepto, al establecer que el Congreso de la Unión tiene la facultad de determinar contribuciones, la anterior afirmación debe ser analizada de manera conjunta con la fracción IV del artículo 74 Constitucional, que establece las facultades de la Cámara de Diputados, misma que determina el examen, discusión y aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación.

La elaboración anual de la Ley de Ingresos y de las demás de carácter tributario, concierne a las dos Cámaras, pero deben discutirse primero en la Cámara de Diputados, como lo establece el artículo 72 inciso h), que establece: *"H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."*

Esta discusión debe ser previa a la aprobación del Presupuesto de Egresos, por lo que se afirma que el proyecto sobre la Ley de Ingresos de la Federación se discute originalmente en la Cámara de Diputados, una vez que ésta lo apruebe, pasará a la Cámara de Senadores, para su discusión y aprobación en su caso, para que posteriormente se remita al Presidente de la República para su promulgación y publicación.

En lo que refiere a las leyes materiales de los tributos federales, estatales y municipales, éstas tienen una vigencia indefinida, pues al entrar en vigor y estar en observancia pública, deben ser cumplidas por todos los

destinatarios, mientras no sean derogadas o abrogadas, siguiendo el mismo procedimiento de su formación.

- **Artículo 74.**

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

(...)IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 74)

Al comentar la fracción VII de artículo 73, se hizo referencia a la fracción IV del artículo 74 que dispone que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, entre otras, las de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto. La importancia de esta fracción radica en que primero deben discutirse las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir dichos presupuestos y, además, revisar la cuenta pública del año anterior.

- **Artículo 72, inciso h).**

(...)La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 72)

El comentario en conjunto de los tres preceptos relacionados con la elaboración de la Ley de Ingresos y de las demás de carácter tributario, concierne a las dos Cámaras, siguiendo la interpretación sistemática de estos artículos constitucionales, teniendo primicia en la discusión de las mismas en la Cámara de Diputados. Es así como se desprende que existe una legal participación tanto de ambas cámaras a la hora de plantear una ley con fines fiscales.

- **Artículo 73 fracción XXIX.**

Esta fracción establece impuestos con apoyo en consideraciones económicas, estableciendo facultades exclusivas al Congreso de la Unión para fijar impuestos sobre conceptos comprendidos en el artículo 27 constitucional, las materias que grava son:

- El comercio exterior
- El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional.
- Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

- **Artículo 115, fracción IV.**

*“...IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso”
(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 115)*

Esta disposición se refiere a las haciendas públicas de los municipios. Estos administran libremente su hacienda, la cual se conforma de los rendimientos de los bienes que se encuentren en su territorio, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y, tendrán a su cargo las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, las participaciones federales, tal como lo establecen anualmente las legislaturas de

los estados y los ingresos que se obtengan por la prestación de servicios públicos.

- **Artículo 124.**

“...Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art 124)

Determina la competencia federal y local, de ahí que existan leyes impositivas federales emitidas por el Congreso de la Unión; por ejemplo Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc. Asimismo, existen leyes estatales y municipales, emitidas por las legislaturas de los Estados, como es el caso del Código Fiscal del Estado de México y el Código Fiscal para el Distrito Federal, unas leyes derivan de la facultad encomendada por nuestra Constitución a la Federación y otras cuya competencia es de los Estados y Municipios.

2.2 Desarrollo de los principios constitucionales en materia tributaria

No será ajeno el estudio de los principios que sustentan la actividad contributiva del Estado, sin que se haga un estudio a los fundamentos constitucionales, pues *“...el Derecho Fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la Constitución, atenta directamente a la economía de los particulares por el bien del interés público, es así como sus disposiciones u ordenamientos deben tener como límite o marco de referencia la Constitución Política Federal.”*²²

El maestro Sergio Francisco de la Garza a este tema lo denomina *“límites constitucionales del poder tributario”*, y lo sustenta con las siguientes ideas: *“El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es*

²² Sánchez Gómez Narciso. *Derecho fiscal mexicano*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 2003, Pág. 141

absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República, algunas de estas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones del Poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen al Estado mexicano en un Estado de Derecho.”²³

Los derechos públicos subjetivos que ostentan los particulares frente al Estado deben ser respetados para que el ejercicio de la potestad tributaria se mantenga congruente con la norma fundamental y sea acorde con el principio de legalidad, debe además respetar las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, para permitir la justicia entre gobernante y gobernado y que así la autoridad no rebase su potestad.

2.2.1 El Principio de igualdad

Es una afirmación que en México todo individuo, sin distinción alguna en cuanto a su nacionalidad, religión, raza, idiosincrasia, convicción política, condición económica, gozará de los derechos consagrados en la Constitución.

Estos derechos para su ejercicio solo encuentran algunas limitaciones para los extranjeros en el ámbito económico, en materia tributaria hay igualdad jurídica de los mexicanos y de los extranjeros, en lo que refiere a sus obligaciones, como en sus derechos, esto es respecto a las cargas tributarias como en las exenciones de las mismas, para que exista el mismo trato bajo el principio de proporcionalidad y equidad.

La razón de preservar la igualdad en la aplicación de contribuciones obedece a que el gobierno no debe realizar ninguna distinción entre las

²³ De la Garza, Sergio Francisco. Óp. Cit. Pág. 271. Citado por: Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., México, Porrúa, 2003, Pág. 142.

personas, pues debe ser vista la “*igualdad en la imposición, como una máxima política, pues significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio.*”²⁴

2.2.2 El Principio de legalidad

La legalidad de los actos que emanan de las autoridades del Estado, por el cual todos sus procedimientos se harán de conformidad con las leyes que rigen sus actos. Considerado como el principio rector de toda actividad tributaria del Estado, al sostener que todas sus funciones o actos deben estar fundados y motivados para dar seguridad jurídica a los particulares.

Dicho principio establece que toda contribución debe nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule. De forma material este debe ser obligatorio, general e impersonal y la formalidad se alcanza al ser emitido por el órgano del Estado encargado de la función legislativa.²⁵

El principio de legalidad, refiere además que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son²⁶:

- Sujetos activos y pasivos.
- Objeto.
- Base.
- Cuota o tarifa.
- Periodo o fecha de pago.
- Forma de pago.
- Exenciones.
- Formas de extinción de la obligación.
- Autoridad ante quien se cubre el tributo.
- Determinación y exigibilidad del mismo.

²⁴ Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 31.

²⁵ *Cfr.* Sánchez Gómez, Narciso. *op. cit.*, p. 145

²⁶ *Cfr.* Sánchez Gómez Narciso. *op. cit.*, p.145.

- Medios de defensa legal a favor del gobernado.

Estos elementos se deben contener en las disposiciones materiales, y los demás en las de carácter procedimental. Ahora bien, existen dos enunciados a los que debe obedecer el Principio de Legalidad:

- a. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b. Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables o exclusivamente pueden hacer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.²⁷

2.2.3 Principio de audiencia

Esta garantía se ha hecho extensiva a todas las actividades y ámbitos de los Poderes Públicos, y en la materia fiscal, refiere a la oportunidad que tiene el gobernado de ser escuchado, de ofrecer pruebas para proteger o justificar sus derechos y de esta forma no dejarlo en estado de indefensión.

Este principio comprende esencialmente dos aspectos:

- **Primero:** Sostiene que nadie puede ser privado de la libertad, de sus propiedades o derechos mientras se encuentre en estado de indefensión.
- **Segundo:** Para poder privar a un particular de la libertad; propiedades, posesiones o derechos, debe existir un procedimiento previo, tramitado conforme a las formalidades legales establecidas y en donde se haya

²⁷ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.*, p. 268.

dictado una resolución definitiva fundada y motivada y que haya sido notificada correctamente al destinatario.

2.2.4 Principio de proporcionalidad y equidad

La equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente. La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.

- *Ignacio L. Vallarta, señala que “la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta”.*²⁸
- *Ignacio Burgoa Llano, expresa que: “Etimológicamente, equidad significa igualdad. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico de este término debe afirmarse que consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igualdad para los iguales.”*
- *Serra Rojas, define “Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si”.*²⁹
- *Adam Smith afirmó que “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gasto público en proporción a los ingresos de que gozan” y, esto es equidad.*³⁰

²⁸ Sánchez Gómez. Narciso. *op. cit.*, p. 149.

²⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.*, p. 256.

³⁰ Sánchez Carrión. *op. cit.*, p. 149 – 150.

La equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.

Los términos proporcionalidad y equidad son diferentes, ya que el objetivo y alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal, pero la diferencia radica en la práctica por la determinación y cobro de las contribuciones. La proporcionalidad recomienda que cada quien tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco. La equidad pugna porque todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.

El autor Carlos Alberto Ortega Carreón aborda desde dos perspectivas el principio de la equidad:

- Verticalmente: Quien tiene mayor capacidad de pago paga más.
- Horizontalmente: A igual capacidad de pago corresponde igual presión fiscal.³¹

2.2.5 Principio que tutela el libre ejercicio del derecho al trabajo o la realización de actividades lícitas.

La libertad de trabajo tiende indirectamente a proteger el desarrollo de actividades comerciales, industriales y la prestación de servicios, sin más limitaciones que las que atenten contra el interés social, orden público, la salubridad o la economía de la colectividad; en materia fiscal esa libertad puede ser quebrantada con los tributos que afecten en gran medida los ingresos del trabajador o el desarrollo de una actividad, además de obstaculizar el desarrollo de la industria, comercio o negocios de cualquier naturaleza en perjuicio de la economía de la iniciativa privada.

³¹ Cfr. Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 46.

El artículo 5° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala:

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.”

“(…) Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.”

Se desprende que el único medio para prohibir el desarrollo de una actividad es la determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros, el interés público, moral y social, la salubridad pública, o por resolución gubernativa dictada en términos de ley. Por lo que una característica de las disposiciones fiscales federales, estatales y municipales, es justamente no violar la libertad de trabajo o el ejercicio de una actividad, con cargas tributarias indebidas, injustas o improcedentes, con lo cual se ahuyente el desarrollo, el comercio o la prestación de servicios profesionales o técnicos, y que con esa clase de medidas se cae indiscutiblemente en la inconstitucionalidad de los tributos.

2.3 Conceptualización de la igualdad, equidad, justicia y proporcionalidad de los impuestos.

2.3.1 Igualdad

La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Lo que le agrada al gobernado es

considerar que los impuestos que paga cada miembro de la comunidad como un equivalente de lo que recibe en forma de servicios.

Tiene esta forma de arreglo un aire de amable adaptación, que es muy aceptable para algunos que consideran que la protección de las personas y de la propiedad sea la única función del gobierno.

2.3.2 Equidad

El término *equidad* proviene del latín *aequitas*. de *aequus*, igual. Tiene una connotación de justicia e igualdad social con responsabilidad y valoración de la individualidad; llegando a un equilibrio entre las dos cosas, la equidad es lo justo en plenitud. Dentro de un contexto similar puede significar también:

- Propiedad por la que la prosperidad económica se distribuye equitativamente entre los miembros de la sociedad.
- (Del lat. *Aéquitas*, *atis*.) f. Ecuanimidad. Propensión a juzgar con imparcialidad y de acuerdo con la razón. Moderación en los contratos o en el precio de las cosas.

La equidad debe darse en los siguientes ámbitos: laboral, étnico, social y de género. En palabras de Aristóteles, la equidad es la justicia aplicada al caso concreto. Es por ello que recurrir a la equidad en el Derecho, equivale a resolver el caso como si el legislador hubiese considerado las particularidades del mismo.

El *Diccionario de la Lengua Española* precisa que la equidad es la *“Bondadosa templanza habitual; propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley”*; asimismo se define como *“justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva”*.

Un impuesto ha de ser, por su propia naturaleza, equitativo, es decir que las cargas fiscales que se paguen sean proporcionales a la capacidad de pago

de los individuos. Se considera que un impuesto es equitativo cuando los individuos contribuyen en relación con su capacidad de pago o, según la situación, de la cantidad de servicios que obtiene del gobierno. Por lo tanto, la capacidad de pago y los servicios obtenidos serán criterios de equidad.

Puesto que no hay ningún indicador preciso de la capacidad de pago, casi todos los países intentan diversificar la presión fiscal gravando las distintas fuentes de riqueza. Se suele equiparar la capacidad de pago con el nivel de ingresos. Sin embargo, este supuesto parece cada vez menos adecuado debido a las injusticias que generan los modernos sistemas tributarios.

Ningún impuesto es equitativo por completo; parece inevitable que grave más a unos que a otros. Por ello, se han creado numerosas exenciones, excepciones y deducciones para reducir la presión fiscal sobre los más desfavorecidos.

2.3.3 Justicia

La Justicia es el conjunto de reglas y normas que establecen un marco adecuado para las relaciones entre personas e instituciones, autorizando, prohibiendo y permitiendo acciones específicas en la interacción de individuos e instituciones.³²

Este conjunto de reglas tiene un fundamento cultural y en la mayoría de las sociedades modernas un fundamento formal.

2.3.3.1 Fundamentos de la Justicia

- a) El fundamento cultural: se basa en un consenso amplio entre los individuos de una sociedad sobre lo bueno y lo malo, y otros aspectos prácticos de cómo deben organizarse las relaciones entre personas. Se supone que en toda sociedad humana, la mayoría de sus miembros

³² Cfr. Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 43.

tienen una concepción de lo justo, y se considera una virtud social el actuar de acuerdo con esa concepción.

- b)** El fundamento formal: es el codificado formalmente en varias disposiciones escritas, que son aplicadas por jueces y personas especialmente designadas, que tratan de ser imparciales con respecto a los miembros e instituciones de la sociedad y los conflictos que aparezcan en sus relaciones.

Todas las virtudes están comprendidas en la justicia. En definitiva, la verdadera justicia es el arte de dar lo justo o hacer dar lo justo a un individuo, vinculado indudablemente a los principios del Derecho.

La justicia debe estar encaminada a resarcir o restituir a los menos beneficiados de los sistemas o gobiernos, los derechos y posibilidades que su propia posición económica, demográfica y aun cultural, así como las políticas de gobierno, han desplazado, mancillado o apartado de los frutos que los ingresos tributarios producen, e incluso los han obligado a subsistir en la informalidad y, en muchos casos, al margen del propio orden jurídico.

2.3.4 Proporcionalidad

La proporcionalidad no estriba a favor del que ha de cobrar el tributo o los supuestos beneficios que ha de percibir el que debe pagar un impuesto; la proporcionalidad es la adecuación equilibrada en función de la potencialidad real del gobernado para contribuir.

La aplicación alícuota de tasas impositivas sólo se da en el esquema de las personas físicas; sin embargo, al llegar a determinado nivel de ingresos, todos deben pagar la misma cuota, independientemente de los ingresos o gastos que se puedan sumar o restar, respectivamente, para obtener una base para el gravamen correspondiente.

Las personas morales tienen en el mismo porcentaje de aplicación de cuota o tasa de impuesto sobre la Renta, sin importar la proporción de los ingresos o deducciones que puedan obtener en un determinado periodo.

2.4 Principios adicionales de orden jurídico aplicables a las contribuciones

- **Principio de generalidad:** Abarca a todos los sujetos que se ubican en el supuesto jurídico de la Ley.
- **Principio de uniformidad:** Los sujetos pasivos ubicados en el mismo supuesto se les imponen las mismas obligaciones.
- **Principio de justicia impositiva:** Reparto de las cargas tributarias que debe estar establecido en el ordenamiento jurídico-tributario.
- **Principio de seguridad jurídica:** Expectativa precisa de los contribuyentes de sus derechos y obligaciones.
- **Principio de proporcionalidad:** Aspecto económico de la imposición que toda persona de acuerdo a su capacidad económica puede contribuir al gasto público.
- **Principio de equidad:** Esto es que el impuesto debe ser uniforme, significando que en principio todas las personas sean iguales frente al tributo, de tal manera que si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales, estamos frente al principio de justicia.
- **Principio de certidumbre:** Los impuestos deben poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.
- **Principio de comodidad:** Consistente en que todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en que mejor convenga su pago.
- **Principio de economía:** Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser el mayor posible; para ello su recaudación no debe ser onerosa.

Uno de los sustentos del Derecho Fiscal lo constituye el Principio de Constitucionalidad, el cual implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales sin que se llegue a una contradicción. En otros términos, es necesario que como resguardo de la jerarquía normativa debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre el cumplimiento observado hacia la Constitución desde el proceso legislativo de la norma.

Por ello en materia de las contribuciones se tienen que respetar los principios enunciados, a efecto de garantizar los derechos de los contribuyentes y que las leyes impositivas cumplan con esos principios y por ende con la Constitucionalidad

El elemento en juego que se encuentra dentro de la subordinación jerárquica constitucional para una ley, es sin duda la validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer juicio de amparo, con el fin de evitar la aplicación de una norma que contravenga los principios rectores que establece la Constitución.

Desde la Constitución se tutela la estructura del sistema fiscal sobre principios de justicia, equidad, y proporcionalidad, visto desde la perspectiva de continuidad del Estado, así como de la protección de los derechos de los ciudadanos contribuyentes respecto de lo que toda ley impositiva que regule alguna contribución debe estar emitida en cumplimiento de esos principios constitucionales.

Elementos y clasificación de los impuestos

3.1 Las contribuciones

Las contribuciones se establecen esencialmente para sufragar los gastos públicos del Estado. La doctrina ha fijado tres tipos de contribuciones, que se denominan de la siguiente manera:

- Contribuciones fiscales.
- Contribuciones parafiscales.
- Contribuciones extra fiscales.

Al tratarse de contribuciones compuestas por los impuestos federales, tienen ciertos elementos como los siguientes:

- Se encuentran establecidos en las leyes fiscales federales.
- Se ubican los supuestos de tributación.
- Están definidos los componentes del impuesto.
- Se precisan las autoridades encargadas de administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los impuestos.
- Se establece la publicidad, lugares y tiempos de pago, y
- Se define el destino de esas contribuciones.

Las contribuciones parafiscales, tal como lo determina el prefijo *para*, supone la vinculación de un hecho parecido a otro o similar a aquel que sirve de referencia, aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció en el sentido de que son mal llamadas de este modo. Ejemplos: Derechos, Contribuciones de mejoras y Aportaciones de Seguridad Social.

Dentro de sus características se encuentran la fiscalidad, el cobro, la recaudación y la determinación de créditos fiscales, que aun presentando ciertos principios no están destinados a sufragar los gastos públicos, sino en todo caso los de una determinada situación o sector, como sería el caso de las cuotas al

Seguro Social. Estas no todos los mexicanos o residentes en territorio nacional las pagan, solo los beneficiados con ciertos servicios o prestaciones sociales.

Las mal llamadas contribuciones parafiscales, son inconstitucionales al no estar previstas en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sino sólo en la doctrina. Es decir, las contribuciones distintas de los impuestos participan de su misma naturaleza, ya que la finalidad de éstas, son las de dotar de recursos para satisfacer los servicios que presta el Estado.

Por consiguiente, no deben denominárseles como contribuciones parafiscales. Por otra parte, las contribuciones llamadas “extra fiscales”, según la doctrina, no están dirigidas a la totalidad de los mexicanos o residentes en territorio nacional, ni se ubican en la necesidad de solventar gastos específicos de sectores o de situaciones específicas, como las contribuciones parafiscales; tienen como finalidad primordial la protección del Estado, los sectores económicos de la sociedad, sus propias finanzas o evitar la invasión de productos que al estar subvencionados podría afectar a los empresarios nacionales.

3.2 Clasificación de las contribuciones

El CFF en su Artículo 2º, clasifica las contribuciones en:

- Impuestos
- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos

3.2.1 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.” Artículo. 2º del Código Fiscal de la Federación.

Desde otra perspectiva, se trata de obligaciones que el Estado impone a sus gobernados para poder solventar las necesidades que de acuerdo con la propia Constitución Federal, tiene encomendado realizar; es decir, son deberes establecidos como cargas o derechos que el Estado cobra o exige, ya sea por el suministro de servicios o para la subsistencia de los mismos. Para tales efectos y mejor comprensión del concepto, a continuación se definen las necesidades que debe satisfacer el Estado con los impuestos:

- *Necesidades colectivas:* Son las que surgen cuando los individuos viven en sociedad, pues se derivan precisamente de esa convivencia; por ejemplo: la necesidad de asistencia social.
- *Necesidades de carácter público:* Surgen en la comunidad política en cualquiera de las formas de Estado que se conocen, pues a este se le adjudica la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de públicas; entre las más elementales de este tipo se encuentran las de conservación del orden interior (policía), defensa exterior (ejercito) e impartición de justicia (tribunales)

3.2.2 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.”
Establecidas en la fracción II del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

Las aportaciones de seguridad social básicamente se vinculan con los pagos que deben realizarse a instituciones de seguridad social que suplen al Estado, que es el encargado original de proporcionarla, pero que por su especialidad o complejidad comparte; es decir, la Secretaría de Salud es la

dependencia del Ejecutivo Federal encargada de normar y regular la seguridad social y la sanidad de los gobernados.

La Seguridad Social se le asigna a tres instituciones, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto Nacional de Fondo a la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).

Aunque en principio no pueden ser igualados a los impuestos, pues no son generales ni se establecen para todos los gobernados, los que se encuentren en los supuestos de tributación deberán contribuir en los términos y formas establecidas por las leyes en la materia y los organismos antes señalados, tienen la naturaleza jurídica de Organismos Fiscales Autónomos.

3.2.3 Contribuciones de mejoras

“Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.” Establecido en la fracción III del artículo. 2º del Código Fiscal de la Federación.

Son las más representativas del principio de equidad, pues sólo se aplican a quienes directamente se benefician de alguna obra, crecimiento de un servicio, adecuación de algo en específico o el establecimiento de condiciones que por su naturaleza, se significan por representar, de alguna manera, una mejora que bien puede facilitar la vida cotidiana de los favorecidos. Actualmente a nivel Federal, únicamente se aplica a lo que refiere a obras hidráulicas.

3.2.4 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.” Establecidos en la fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Los derechos son participaciones que el Estado cobra a los petitionarios o beneficiarios del uso o disfrute de alguna circunstancia en concreto.

El Estado, la facilita en sus funciones de derecho público, entendido como el otorgamiento de franquicias que se expresan en concesiones, permisos, licencias o autorizaciones que por su naturaleza, tienen una temporalidad y sujeción a normas de cumplimiento de hacer y de no hacer que se dan en la esfera de servicios que el Estado no puede cubrir o cuya función no es en sí prioritaria.

3.3 Clasificación de los impuestos en el sistema tributario mexicano

Tomando en consideración el tema que se está desarrollando a continuación nos referiremos a los impuestos. Nuestro sistema distingue dos tipos de impuestos denominados externos e internos.

- **Los impuestos externos:** Se refieren a las contribuciones que se pagan en materia de importación y exportación de bienes y servicios, estos en la legislación aduanera se entienden como impuestos al comercio exterior.
- **Los impuestos internos:** gravan los actos o actividades de las personas físicas o morales que se ubiquen en territorio nacional o cuya fuente de riqueza se encuentre en el país, sin importar su nacionalidad. Estos se dividen en dos grupos: *impuestos directos e impuestos indirectos.*

Sobre esta clasificación de impuestos podemos señalar que:

- **Los impuestos directos:** Son aquellos cuya afectación tributaria incide de manera inmediata y rigurosa en el contribuyente por su capacidad contributiva o adquisitiva; es decir, se relacionan con la magnitud de los ingresos que se perciben o con el potencial de adquisición del contribuyente. La capacidad contributiva/adquisitiva se refleja en mayor cuantía por el nivel de costo de bienes adquiridos.
- **Los impuestos indirectos:** Son gravámenes que afectan a los contribuyentes cuando éstos se ubican en la hipótesis jurídica de tributación; es decir, sólo en el caso de que el contribuyente, al situarse en el último eslabón de la cadena de consumo, adquiera algún bien o servicio que esté gravado, se verá afectado, pues absorberá todos los impuestos trasladados o transferidos en cada etapa de dicha cadena de consumo.

3.4 Clasificación doctrinaria de los impuestos

Impuestos Directos e Indirectos:

- a) **Impuesto Directos.-** Se aplican en función de la capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de su patrimonio. Ejemplo: Impuesto Sobre la Renta (ISR).
- b) **Impuesto Indirectos.-** Se basan en un índice indirecto, como el consumo, propicia la traslación de la contribución a una tercera persona, la propia ley que los rige prevé la repercusión o traslación legal hacia un tercero. Ejemplo: Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

Impuestos Personales y Reales

- a) Impuestos Personales.- Aquellos cuyo hecho imponible se refiera a algún requisito relativo a la condición de los sujetos. Ejemplo: Impuesto Sobre la Renta (ISR) personas físicas.
- b) Impuestos Reales.- Son exigibles sin considerar la condición de los sujetos, se va por la cuestión del patrimonio o sea bienes. Ejemplo: Impuesto Predial.

Impuestos Subjetivos y Objetivos

- a) Impuestos Objetivos.- Se refiere al hecho de que la regulación del impuesto tenga en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, o las ignore.
- b) Impuestos Subjetivos.- La regla general recae en los impuestos personales y son progresivos.

Impuestos Instantáneos y Periódicos

- a) Impuestos Instantáneos.- Tiene que ver con el elemento temporal del hecho imponible, estos se dan cuando el hecho imponible se agota por su propia realización. Ejemplo: Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI).
- b) Impuestos Periódicos.- En donde el hecho imponible consiste no en un acto, sino en una situación que se prolonga en el tiempo o es de realización progresiva, se produce periódicamente. Ejemplo: Impuesto Sobre la Renta (ISR).

3.5 Características de los impuestos

Particularidades con respecto de los gobernados y que se desprenden del contenido de la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

- a) Constituyen una obligación
- b) Deben ser establecidos en la ley.
- c) Deben ser proporcionales y equitativos.
- d) Están a cargo de personas físicas y morales.
- e) Se encuentran en la situación jurídica prevista por la ley.
- f) Deben destinarse a cubrir los gastos públicos.

Diversos autores de la materia fiscal de las obras que se citan, señalan que los impuestos tienen elementos que las disposiciones jurídicas regulan para cada impuesto, siendo los siguientes:

- a) Hecho generador de la contribución
- b) Objeto de la contribución
- c) Relación jurídico tributaria
- d) Sujeto pasivo
- e) Sujeto activo
- f) Base
- g) Tasa o tarifa
- h) Época de pago. Aunque algunos autores no lo consideran como elemento, es importante porque a partir de esta determinación temporal se podrá llegar a la conclusión de que si la contribución continua siendo exigible o no.

3.6 Tipología de los impuestos

Desarrollados los impuestos directos e indirectos y su relación con la capacidad contributiva o adquisitiva del contribuyente, es conveniente señalar la

tipología de los impuestos³³ los cuales en esencia se pueden definir y clasificar conforme a los siguientes grupos:

- **Impuestos reales:** porque se les vincula con el patrimonio del contribuyente; es decir, gravan la capacidad adquisitiva y el volumen de lo que se compra. Se les ubica como tributos que van dirigidos a la posesión y adquisición de bienes sobre todo de uso duradero, que incrementan de manera tangible el peculio del contribuyente.
- **Impuestos personales:** se trata de un gravamen que recae sobre los ingresos anuales que perciben las personas naturales dentro del término municipal, tengan o no domicilio.
- **Impuestos retenidos:** porque se originan principalmente cuando son realizadas operaciones de tipo mercantil, concretamente el IVA, por su naturaleza de acreditación y traslación. Por otro lado, los empleados fedatarios (notarios públicos y corredores públicos), al certificar alguna operación mercantil, cobran por cuenta del Estado los impuestos correspondientes y los enteran a la autoridad. La diferencia radical con los impuestos retenidos es que en éstos existe una merma en la cantidad final que se entrega, mientras que en los recaudados se adiciona una cantidad al precio pactado, el cual se convierte en el impuesto o diferencial a recaudar.
- **Impuestos *ad valorem*:** Se denominan "Ad valorem" o *según el valor*, este tipo de impuestos se aplican a las mercancías de procedencia extranjera, sobre todo cuando no se cuenta con los elementos de identificación, tales como la factura, valor, origen, volumen, número y precio, así como impuestos trasladados; por ello, las autoridades aduanales, basándose en la apreciación de expertos, los ubican en precios de referencia, confección, atributos del bien, originalidad, a efecto

³³ Cfr. Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 55.

de situarlos en alguna fracción arancelaria para aplicar, pese a no tener los citados elementos, el impuesto al comercio exterior que corresponda.

- **Impuestos generales:** Cuando no se enfocan a una actividad en específico, pero se relacionan con actos o actividades de tipo genérico; por ejemplo la obtención de ingresos, sin importar la función o labor que se desempeñe para su obtención.
- **Impuestos específicos:** Cuando se relacionan con un bien o servicio determinado, establecido para esos efectos un tributo sumamente específico que se distingue de los generales por cargar una actividad determinada.
- **Impuestos virtuales:** Se denominan virtuales a los impuestos causados por un contribuyente, pero que son absorbidos o sustituidos por otro de manera subsidiaria, no solidaria, se asume por cuenta de otro la obligación de pagar el impuesto respectivo. La virtualidad emana del procedimiento, mismo que en sí, se efectúa todo el proceso de cálculo, determinación y pago, pero se omite la retención.

3.7 Tipología de los contribuyentes

Los distintos tipos de contribuyentes sustentan la base tributaria del sistema impositivo de México. Para su mejor comprensión los hemos definido de la siguiente manera:³⁴

- **Contribuyente habitual:** Se trata de contribuyentes que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, bajo cualquiera de los esquemas de tributación, y que pagan sus impuestos de manera tradicional y cumplen con las obligaciones normales de la legislación fiscal; su habitualidad estriba en el hecho de que el pago de tributos se

³⁴ Cfr. Ortega Carreón, Carlos. *op. cit.*, p. 58.

realiza en los tiempos establecidos por las leyes para el contribuyente asiduo.

- **Contribuyente cautivo:** Se trata de contribuyentes que trabajan bajo la dependencia de un patrón, ya sea como trabajadores de nómina o asimilados, e incluso los de honorarios, pues su cautividad se establece precisamente por esa relación de trabajo; sin importar las erogaciones necesarias que se tengan que realizar para la obtención de los ingresos objeto del impuesto.
- **Contribuyente periódico:** En este caso el contribuyente, para tributar, requiere necesariamente de cierto tiempo o periodo para la acumulación de actos o actividades que la autoridad considerará para determinar el impuesto correspondiente.
- **Contribuyente ocasional:** Contribuyentes que no realizan actividades gravadas de manera habitual, ni son cautivos de una retención patronal, ya que su tributación responde a una situación concreta, por lo cual se ven obligados a pagar el impuesto respectivo.
- **Contribuyente fortuito:** Proviene de la fortuna y se le vincula con la obtención de algún premio derivado de una rifa o sorteo.
- **Contribuyente estacional:** Contribuyentes que solo operan en determinadas estaciones del año o ejercicio fiscal, de modo que pagan sus impuestos por los conceptos que realizan en esas fechas.

3.8 Elementos de los impuestos

3.8.1 Sujeto

La relación jurídica tributaria esta vinculada con actos jurídicos previstos en las leyes fiscales y los supuestos de tributación; es decir, previamente al establecimiento de obligaciones por parte del contribuyente, éste debe ubicarse en los supuestos de tributación, y en ese sentido se denomina a los sujetos que intervienen *activo y pasivo*.

3.8.1.1 Sujeto activo

Autoridad que administra, controla, recauda y fiscaliza tanto a las contribuciones como a los contribuyentes. En la relación de fisco-contribuyente, el Estado toma el papel de acreedor de las contribuciones, ya sea que se trate del ámbito Federal, Local, Municipal o del Distrito Federal, configurando lo relativo a lo que señala la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su ámbito Federal el Ejecutivo es el encargado de aplicar y supervisar el debido cumplimiento de lo expresado en las leyes fiscales.

La formulación de las iniciativas de ley que regulen a los impuestos serán sometidas al Legislativo para su aprobación debe contemplar la obtención de ingresos necesarios para salvaguardar su propia existencia y la satisfacción de los bienes y servicios que constitucionalmente está obligado a cubrir, determinando de qué tributos se valdrá para obtener ingresos.

Posteriormente la administración, recaudación, control y la verificación del cumplimiento y pago de las contribuciones de quienes legalmente se encuentran obligados a cubrirlas en forma y tiempo. A modo de ejemplificar en el ámbito Federal se deberá enlistar el Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuya naturaleza jurídica se perfila como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Los fines que persigue el SAT son:

- Aplicar la legislación fiscal y aduanera;
- Fiscalizar a los contribuyentes;
- Facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario;
- Generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

De las atribuciones que se enlistan se encuentra la recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios. Sus operaciones se enmarcan en la política de

administración tributaria y aduanera, que define la Ley del Servicio de Administración Tributaria, “como el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.”³⁵

3.8.1.2 Sujeto Pasivo

En su carácter de contribuyente, a éste se le adjudica el papel de sujeto pasivo, coadyuva a contribuir en los gastos públicos del Estado, tal y como lo dispone la fracción II del artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; su pasividad derivada de su calidad de deudor frente a una obligación tributaria. La noción de deuda proviene del Derecho mercantil, donde las operaciones activas son sinónimos de entradas y las operaciones pasivas se definen como deudas (inmediatas, habituales o contingentes).

Sujeto Pasivo: Es el Contribuyente, persona física o moral que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligada al pago. En la Doctrina se hace una distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho:

- Contribuyente de Derecho: Es la persona obligada al pago frente a las autoridades hacendarias. Ejemplo: Impuesto Sobre la Renta.
- Contribuyente de Hecho: Es quien en definitiva soporta materialmente la carga tributaria. Ejemplo: El Impuesto al Valor Agregado, aunque también podemos considerar dentro de ellos al tercero y al obligado solidario.

Los dos aspectos pueden coincidir en una sola persona, pero el único que tiene obligaciones y derechos es el contribuyente de derecho.

³⁵ DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones contenidas en la LSAT, publicado el 12 de junio de 2003 en el Diario Oficial de la Federación.

3.8.2 Relación jurídica tributaria

La disposición legal que regula cada impuesto es la que establece los tiempos y movimientos en que se ha de calcular y pagar la contribución, el Estado como sujeto activo y el contribuyente en su calidad de sujeto pasivo. El nexo o vínculo que se produce entre dos o más sujetos a propósito de un “hecho o condición” al cual una norma jurídica le atribuye ciertas consecuencias, en una relación jurídica.

De derecho público es la relación jurídica que surge entre el fisco y un particular en virtud de la cual éste queda obligado a cumplir una prestación, normalmente pecuniaria, la denominada contribución, estableciendo por consiguiente una relación jurídica tributaria sustancial. La relación jurídica tributaria sustancial es aquella que tiene por objeto una obligación de dar, la cual es, en este caso, pagar el tributo.

El fisco y el contribuyente se encuentran en la misma situación jurídica, sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción, aunque, evidentemente, esta igualdad jurídica no implique una igualdad de hecho, pues la ley consagra diferencias entre acreedores y deudores cuando considere que existen causas que la justifican.

3.8.3 Hecho generador

En la ley se establecen los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones; en ella se dan las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho en virtud de los cuales surge o nace la obligación. Todas estas condiciones, presupuestos, circunstancias, hechos son un hecho jurídico de carácter tributario, que deben estar contenidos en las leyes fiscales. Se le han dado diferentes denominaciones, tales como: hecho imponible, hecho gravado, presupuesto de hecho, soporte fáctico tributario, entre otros.

3.8.3.1 Elementos del hecho generador

- **Material.-** “Coincide con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el propio hecho imponible”, tiene que ver con el objeto de la contribución, o sea con el fin o riqueza que realmente pretende gravar.
- **Temporal.-** Tiene que ver con el momento en que se tiene por nacida la obligación tributaria, y puede ser **instantáneo** si se realiza en un solo momento y de manera simultánea; o bien **periódicos** cuando su ciclo de formación se completan en determinado periodo y se tendrá por realizado cuando el propio legislador lo decida.
- **Territorial.-** Es el elemento espacial su importancia es porque con él se define quienes son los sujetos activos y los pasivos de la relación jurídica tributaria, tiene que ver mucho con el principio de territorialidad, que llevan a determinar si se trata de un impuesto federal, local, municipal o del Distrito Federal.

3.8.4 Base gravable

Es la cuantía sobre la cual se determina una contribución, menos las deducciones y reducciones autorizadas en la ley. Debe estar medida de alguna manera por el precio, el valor, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otro parámetro que la propia ley determine.

Ya sea del bien, ingreso o servicio que se grave sirve para medir la capacidad económica del contribuyente, constituye un elemento determinante del importe de la obligación y el procedimiento para fijarla debe estar establecido en la ley.

3.8.4.1 Clasificación de bases

- **Base Pura.-** Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.

- **Base Disminuida.**- Es aquella en que en la propia ley se establecen ciertas reducciones o disminuciones. Ejemplo: gastos médicos en ISR.
- **Base Amplia.**- Cuando en la ley se establecen varios supuestos a la vez. Ejemplo: ISR (enajenación, arrendamiento, prestación de servicios)
- **Base Restringida.**- En esta se excluyen ciertos elementos. Ejemplo: Impuesto Predial a los bienes de dominio público, exentándolos.

3.8.5 Tasa, tarifa o cuota

La tasa o la tarifa, es el elemento de la contribución, establecido en la ley que aplicado sobre la base gravable o liquidable, permite determinar el importe de la obligación tributaria principal.

3.8.5.1 Clasificación de tasas

- **Tasa Fija.**- No tiene variantes es una cantidad fija y precisa. Aquella que no se altera, permanece siempre igual.
- **Tasa Variable.**- Es aquella que se modifica en razón de la base, también se pueden clasificar **como progresiva y regresiva**, la proporción se da en razón de la base, **es progresiva cuando aumenta en la medida en que aumenta la base gravable** de tal manera que si una persona física tiene mayores ganancias o rentas, mayor será el porcentaje sobre el que pagara la contribución. En cuanto a **las regresivas** cuando aumenta la base disminuye el porcentaje a aplicar en la determinación de la contribución.

Para distinguirlas podemos citar lo siguiente:

TASA-----Se expresa en %.

CUOTA-----Referida a una cantidad de dinero determinada, o bien por números decimales.

TARIFA----- Aparece en una tabla de valores, con diferentes rangos en donde generalmente los rubros se expresan: límite inferior, límite superior, cuota fija (que es la aplicable cuando se ubiquen el límite inferior), y el porcentaje para aplicarse al excedente del límite inferior.

Este elemento de la tributación, según la ley de cada contribución podrá estar referido a una sola o a la combinación de ambas. Ejemplo: ISR y derechos por suministro de agua.

Por todo lo anterior, la materia contributiva referida a los impuestos conlleva a derechos y obligaciones por parte de los sujetos que intervienen en esa relación jurídica tributaria y que al cumplirse permite que el Estado, en este caso la Federación cuente con recursos para el gasto público, como se señala a lo largo del presente capítulo el impuesto es un tipo de contribución, que debe estar regulado en ley, ser proporcional y equitativo, de acuerdo a las aportaciones de cada contribuyente, si por su situación se encuentra en los supuestos jurídicos de creación del impuesto.

Referido lo anterior, se procederá en el siguiente capítulo a analizar la regulación que los impuestos ambientales tienen en nuestro país y confirmar si reúnen los requisitos y elementos que deben tener, en apego a lo dispuesto en el precepto constitucional y leyes de la materia que los regulan.

Al hablar del impuesto del análisis realizado podemos señalar que es una especie de contribución y que los diversos autores lo han referido como la principal fuente de ingresos que le permitirá al Estado sufragar los gastos públicos. Los tipos de impuestos referidos en este capítulo, así como los elementos que los conforman permiten determinar claramente los derechos y obligaciones de cada sujeto de la relación jurídica tributaria.

Capítulo 4

Impuestos Ambientales y su Implementación

4.1 Instrumentos económicos

Los instrumentos económicos son aquellos que modifican los precios relativos de los bienes y servicios que se observan en el mercado³⁶ Esto se hace a través de obligaciones como el pago de impuestos, derechos, cargos o depósitos.

Los instrumentos económicos de manera particular son los medios financieros utilizados para motivar a reducir los riesgos al ambiente y la salud derivados de instalaciones, procesos o productos.

Estos instrumentos surgieron como una alternativa o suplemento a las regulaciones ambientales directas que se diseñaron en varios de los países más avanzados en la década de los 70's. Estos instrumentos, diseñados adecuadamente pueden conllevar a varios beneficios, en caso contrario los perjuicios pueden ser considerables para la economía. Cuando se diseñan y son utilizados en circunstancias adecuadas, pueden arrojar resultados con beneficios mayores que las regulaciones tradicionales, aun menor costo y con mayor efectividad para controlar un número elevado de fuentes pequeñas. Si bien, el concepto principal es que los entes asuman los costos ambientales que generan sus actividades económicas; la realidad es que se ha descuidado la visión completa con la posibilidad de crear daños a la economía y al mercado mismo.

Luis Franco Sala, define a los instrumentos económicos como *“aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado, u otro ente público exige al sujeto pasivo en uso del poder que le atribuye el ordenamiento jurídico, y cuyo objetivo*

³⁶ Cfr. Moreno Arellano, Graciela. *“Impuestos ambientales, lecciones en países de la OCDE y experiencias en México”*, México, INE-SEMARNAT, 2002, p. 13, <http://www2.inecc.gob.mx/publicaciones/download/373.pdf>.

es la prestación y mejora del medio ambiente”.³⁷ En otras palabras se consideran instrumentos de este grupo los que favorecen y producen cambios en los comportamientos de las personas físicas y jurídicas relativos a la protección y mejora del entorno mediante estímulos financieros.

También son calificados como aquellos que modifican los precios relativos de los bienes y servicios que se prestan en el mercado. Esto mediante obligaciones como el pago de impuestos, derechos, cargos o depósitos.³⁸

4.1.1 Distinción entre instrumentos económicos

Los instrumentos aplicables se dividen en dos tipos: directos e indirectos.

- Los directos: Son aquellos que buscan alterar el nivel de emisiones o extracciones mediante un incentivo calculado en función de cuánto se emite o se extrae de un recurso.
- Los indirectos: Son los impuestos o subsidios, exoneraciones impositivas, facilidades de crédito y más, que no se centran específicamente a la cantidad de emisión o la cantidad extraída del recurso natural, sino en otro punto de la actividad, como por ejemplo: tecnologías de tratamiento, pesca o de algún otro proceso productivo.

En México se ha utilizado comúnmente el término “instrumentos económicos” para referirse exclusivamente a “impuestos ambientales”, cabe señalar que diversos organismos a nivel internacional y la misma Ley General

³⁷ Franco Sala, Luis.” *Política Económica del Medio Ambiente. Análisis de la degradación de los recursos naturales*”, Revista CIDOB, España, núm. 34-35, 1996, <http://www.raco.cat/index.php/RevistaCIDOB/article/download/28010/2784>
4.

³⁸ Cfr. Moreno Arellano, Graciela. *op. cit.*, p. 14.

del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente tienen un panorama amplio sobre el término, definidos con los siguientes instrumentos:

- *Derechos, impuestos y depósitos*: montos a pagar por la descarga de contaminantes al ambiente o el uso de recursos naturales. Los depósitos podrán ser devueltos al generador si garantiza el manejo adecuado del contaminante.
- *Permisos transmisibles*: como ya se mencionó, consisten en fijar un límite máximo total de emisiones o explotación de un recurso y otorgar permisos de emisión o explotación correspondientes a ese límite.
- Incentivos (o subsidios): incentivos financieros otorgar por los gobiernos a las industrias, como el objetivo de premiar la reducción de las emisiones o ahorro de recursos naturales.
- Multas: Se pueden considerar instrumentos económicos por ser cargas que pretenden corregir y disuadir al particular de la realización de una acción u omisión que dañe el medio ambiente.

La política económica de la protección al medio ambiente señala tres grandes grupos de instrumentos: financieros, fiscales y los no fiscales (concesiones, autorizaciones, licencias y permisos).

“Se consideran instrumentos económicos los mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente.”³⁹

³⁹ Véase http://www.ceja.org.mx/articulo.php?id_rubrique=21&id_article=163

4.1.2 Instrumentos financieros

La Ley General del equilibrio ecológico y la protección al ambiente en la fracción III del artículo 22 define a los instrumentos financieros de la siguiente forma:

Los instrumentos se definen por ley de la siguiente forma:

“Son instrumentos financieros los créditos, las fianzas, los seguros de responsabilidad civil, los fondos y los fideicomisos, cuando sus objetivos estén dirigidos a la preservación, protección, restauración o aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, así como al financiamiento de programas, proyectos, estudios, investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación para la preservación del equilibrio ecológico y protección al ambiente.” (LGEEPA, art. 22 fracción III)

Con respecto a los créditos en México, Nacional Financiera (NAFINSA) la banca, mediante el fomento de la integración de la micro, pequeña y mediana empresa posee una serie de políticas para quienes soliciten créditos que sean destinados a financiar las inversiones en equipo anticontaminante, contemplando el otorgamiento de créditos preferencialmente para quienes propongan un plan de mejoramiento al medio ambiente.

Por no ser este nuestro tema a desarrollar, no haremos mayor análisis sobre su contenido en nuestra legislación, permitiéndonos profundizar en el siguiente punto.

4.1.3 Instrumentos de mercado

También estos instrumentos son delimitados en la Ley General del Equilibrio ecológico y la Protección al Ambiente, en la fracción IV del artículo 22 de la siguiente manera:

“Son instrumentos de mercado las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos que corresponden a volúmenes preestablecidos de emisiones de

contaminantes en el aire, agua o suelo, o bien, 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.” (LGEEPA, art. 22 fracción IV)

Dentro de este grupo se encuentran las figuras de los permisos comercializables, los sistemas de depósito y reembolso, y los sistemas de precios. Sin embargo, al igual que los financieros, no haremos mayor estudio sobre ellos, puesto que aún no han sido incorporados expresamente al orden jurídico mexicano; además de que no se han vislumbrado como uno de los métodos posibles en la lucha contra las afectaciones al medio ambiente.

4.1.4 Instrumentos Fiscales

Estos instrumentos son definidos en la legislación mexicana, en la fracción II del artículo 22 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, de la siguiente manera:

“Se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental. En ningún caso, estos instrumentos se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios.”

4.1.5 Instrumentos tributarios

El uso de mecanismos tributarios para la defensa del medio ambiente ha asumido distintas formas, que incluyen el establecimiento de impuestos por la realización de actividades industriales o comerciales contaminantes, deducciones fiscales por inversión y exención de impuestos.

Por citar dos ejemplos de la legislación mexicana, la Ley de Aguas Nacionales establece dentro de los instrumentos básicos de la política hídrica nacional, el cobro de derechos causados por la explotación, uso o aprovechamiento, descarga y protección del agua.⁴⁰ Por otra parte, la Ley del

⁴⁰ Artículo 14 BIS 6fracción IV de la Ley de Aguas Nacionales

Impuesto Sobre la Renta, establece como no contribuyentes dentro de este impuesto:

“Artículo 79. Fracción XIX

...Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.”

Los *impuestos verdes* o también llamados *impuestos ambientales* tienen la finalidad no recaudatoria, ya que cuanto mejor funcionen darán lugar a una reducción de la base imponible, por que más se reducirá el comportamiento gravado.

La Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente prevé los instrumentos fiscales en sus artículos 22 y 22 bis, al señalar que se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental y que estos no se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios.

La misma Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente enlista una serie de actividades a las cuales considera como prioritarias, para efectos del otorgamiento de estímulos fiscales, remitiendo a la Ley de Ingresos de la Federación, es decir, que los instrumentos fiscales que prevé se encuentran sujetos o condicionados a los que se establezca anualmente en la mencionada Ley de Ingresos.

4.2 Los instrumentos económicos y el medio ambiente, su incorporación en la regulación ambiental.

El uso de instrumentos económicos con fines medioambientales ha sido propuesto por los economistas como la solución más eficiente para tratar de

solucionar las diversas problemáticas que en un aspecto general redundan en cambios climáticos. La economía ambiental se basa en el concepto clave de “externalidad”. Según la literatura económica neoclásica, surgida a partir de Arthur Pigou (1920)⁴¹.

Las externalidades se producen cuando la actuación de un agente A genera efectos sobre la utilidad de otro agente B, sin que exista compensación económica entre ambas partes. Así si el efecto promueve una mayor utilidad para B (por ejemplo, un mayor beneficio económico) estaríamos ante una externalidad “positiva”. Por el contrario, si la externalidad se traduce en una disminución de la utilidad de B estaríamos ante una externalidad “negativa”

La dicotomía de las externalidades señala que existen positivas y negativas, las negativas refieren cuando el impacto sobre un tercero es adverso, como es el caso de las emisiones de CO² de los automóviles y positivas cuando se producen beneficios externos a terceros, por ejemplo la difusión de una nueva tecnología producto de la innovación realizada por una empresa que no solo beneficiara su producción, si no a toda la sociedad.

Para ejemplificar las externalidades podemos recurrir al mercado de aluminio. La cantidad producida y consumida en un mercado en equilibrio es **eficiente** para los compradores y productores en dicho mercado. No obstante, si las fábricas de aluminio contaminan la atmosfera (externalidad negativa), entonces el costé para la sociedad de producir aluminio, es mayor que el **costé privado** para los fabricantes.

Por cada unidad de aluminio producido, el costé social incluye el costé privado de los fabricantes más el costé de los ciudadanos adversamente afectados por la contaminación.

En las externalidades negativas se presupone que los productores y consumidores por su actividad causan un perjuicio a la sociedad en su conjunto

⁴¹ Arthur Cecil Pigou (1877 – 1959) economista inglés, conocido por sus trabajos en la economía del bienestar, otras cuestiones económicas sobre las que investigó fueron los ciclos económicos, los impuestos y el desempleo.

y éstos no pagan ninguna compensación por estos daños a terceros, una de las causas principales es la imposibilidad de cuantificar la pérdida o el menoscabo pues ninguno de los perjudicados podría detentar el derecho de propiedad sobre los recursos naturales afectados.

Es necesario hacer una acotación respecto a los recursos naturales, pues es de señalar que es imposible definirse derechos de propiedad sobre determinados recursos naturales, como por ejemplo el aire. Pero no es necesario que se definan los derechos de propiedad para interiorizar las externalidades, sino que deberían poder hacerse valer frente a terceros sin obstáculos y al menor coste posible, para que el mercado pudiera funcionar eficientemente.

Si los perjudicados pudieran hacer valer sus derechos de propiedad sobre los recursos contaminados, exigirían una compensación por los servicios que estos prestan como receptáculos de las emisiones contaminantes. De esta forma la contaminación entraría en el mercado y, si este funcionara en las condiciones ideales, disminuiría hasta su nivel óptimo, pues la negociación entre los propietarios de los recursos contaminados y los causantes de la contaminación conducirían a la maximización de los beneficios sociales.

El problema derivado de tales externalidades es que el sistema de precios de mercado no refleja los costes o beneficios sociales reales de la producción o consumo de los diferentes bienes y servicios, lo que implica una fuente potencialmente importante de ineficiencia económica (William J. Baumol y Wallace E. Oates)⁴²

⁴² *Cfr. William J. Baumol (1922)* economista estadounidense y profesor de economía en la Universidad de Nueva York. **Wallace E. Oates. (1937)** es un distinguido profesor universitario en la Universidad de Maryland en los campos de la económica pública y la economía ambiental. Son coautores del libro *La Teoría de la Política de Medio Ambiente (1975)*.

La *interiorización de las externalidades negativas*⁴³ supone una solución a un fallo de mercado. Los fallos producen efectos perniciosos generados por las actividades aceleradas de producción y consumo de un grupo de personas que trastocan a terceros que no fueron tomados en cuenta por el mercado, por lo que la externalidad surge esencialmente de una actividad económica que influye en el bienestar de terceras personas y éstas no reciben compensación por los efectos no deseados.

En ausencia de derechos de propiedad sobre muchos recursos naturales, el fallo del mercado pretende ser resuelto mediante la intervención regulatoria del Estado mediante la supervisión o verificación de las actividades contaminantes; se han establecido figuras como la reparación y compensación de los daños que pueden ser exigibles a través de los procesos judiciales, los mecanismos alternativos de solución de controversias, los procedimientos administrativos y aquellos que deriven de la comisión de un delito contra el ambiente y la gestión ambiental.

El mal funcionamiento del mercado en estas situaciones puede ser corregido de manera más eficiente, es decir, a un menor costo, usando instrumentos económicos en lugar de las mencionadas regulaciones y el control de su cumplimiento por la Administración. Los instrumentos económicos vistos como mecanismos para obtener aquellos objetivos de remediación y protección del medio ambiente de manera efectiva y económicamente más eficiente.

⁴³ Las externalidades negativas: Son los efectos perniciosos y colaterales que se producen en un mercado afectando a terceros que no son compradores ni vendedores en dicho mercado. Esta externalidad es el valor no compensado de las acciones de una persona sobre el bienestar de un tercero.

El mercado comprende las actividades aceleradas de consumo y producción, es donde grupos de personas generan efectos externos negativos que en principio, no pagan ninguna compensación por estos daños causados sobre terceros.

Es de señalar que el enfoque tradicional de regulación legal y administrativamente deba desaparecer de la política ambiental para dar únicamente al uso de instrumentos económicos. En cada caso, la Administración habrá de elegir el instrumento o la combinación de instrumentos idóneos. Ésta elección depende de múltiples factores, tales como el tipo de problema de que se trate, el marco institucional y económico en el que se apliquen las políticas, etcétera.

Como alternativa a la coacción, los instrumentos económicos abren una ventana a los incentivos que, en lugar de generar en el individuo una reacción natural de evitar asumir consecuencias y obligaciones, animan al particular a modificar su comportamiento de un modo concreto. Corresponde a cada empresa examinar los cambios que supone la introducción del instrumento económico en términos de costes y beneficios, y modificar su comportamiento en consecuencia. La opción de los instrumentos económicos sería que las empresas pudieran transferir esta obligación de modo que aquellas que pueden reducir las emisiones de forma rentable, contribuyan proporcionalmente en mayor medida que aquellas que no pueden hacerlo a bajo coste.

La opinión internacional, como es el caso de las posturas expresadas por el Consejo Mundial de Negocios para el Desarrollo Sustentable (*World Business Council for Sustainable Development*)⁴⁴ que al buscar propiciar

⁴⁴ Es una asociación mundial del sector empresarial que trabajan por buscar las mejores alternativas para el desarrollo sostenible, a partir de compartir conocimientos, experiencias y mejores prácticas. centrándose en áreas generales del sector energético, el desarrollo industrial, los ecosistemas y la función de los negocios en la sociedad, además de ejecutar proyectos específicos en el sector de la movilidad, los neumáticos, los productos químicos, el agua, la eficiencia energética en los edificios y la silvicultura. El WBCSD trabaja con la ONU a través de sus agencias especializadas tales como el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).

estrategias de negocios que sean acordes con la preservación al medio ambiente a detallado una serie de condiciones para que las naciones logren obtener mayores resultados en la búsqueda de interiorizar las externalidades.

- *Marco legal consolidado y capacidad institucional.* Se debe contar con un marco legal claro para evitar la sobrerregulación, transparente y en operación eficiente para evitar que los instrumentos jurídicos y económicos propicien incertidumbre.
- *Ausencia de monopolios.* Para asegurar que los agentes económicos tienen alternativas reales para tomar decisiones y adaptarse a los instrumentos económicos se debe asegurar una competencia libre en los mercados.
- *Inexistencia de subsidios que dañen al ambiente.* Se deben analizar los subsidios existentes y en caso re-estructurarlos para evitar que tengan un efecto adverso sobre el medio ambiente.

A partir de este marco de condiciones, se puede afirmar que a través de los incentivos económicos orientados a la industria será la alternativa más viable para buscar disminuir la contaminación ambiental, siendo esta una manera de cuantificar a través de la estimación de resultados el impacto de estos instrumentos económicos podrían ir generando dentro de las actividades de producción. Lo anterior resulta acorde con las motivaciones con las que el ser humano se conduce pues la realidad es que la mayoría de las acciones que se emprenden para reducir el impacto en el ambiente por una actividad industrial no son por características al cien por ciento morales, lo anterior sin desestimar las presiones que logran ejercer los mercados, los accionistas y la sociedad, sin ser una constante para que el cambio de actitud sea completamente por una convicción de cambio, pues si bien en ocasiones se reducen las descargas únicamente si el costo adicional previsto para implementar tecnología o procedimientos que propicien la reducción llega a ser menor al de las sanciones que se les impondrán por contaminar.

Con la situación anteriormente descrita como marco, el Banco Mundial propone utilizar el Sistema de Cargos por Contaminación (SCC) como una

medida efectiva para propiciar cambios efectivos en la forma en cómo se impacta el medio ambiente, es así como los cargos por contaminación, fijan un precio idéntico para cada unidad de contaminación, que se cobra a todas las industrias del lugar. La elección de la tarifa del cargo por unidad de contaminación se realiza en base a:

- Costo Marginal de Reducción de una Unidad de Contaminación.
- la Sanción Prevista por Unidad de Contaminación.
- El Daño Social Ambiental y el Beneficio Social de salvar una vida humana reduciendo la contaminación.

William Baumol y Wallace Oates en la década de los 70's planteaban ejes que orientarían el establecimiento de sistemas de cargos por contaminación:

- Establecer objetivos de calidad ambiental. Estos deben ser mediante criterios científicos alejados de la intervención de la política y la resistencia a propiciar un cambio por no buscar afectar los intereses de empresas económicamente influyentes.
- Calcular cuál es el costo de reducir la contaminación hasta el valor que se desea para cumplir con los objetivos de calidad ambiental.
- Fijar un cargo por contaminación igual al costo marginal estimado.

Partiendo de estos ejes, se pretende especificar los rubros mediante las siguientes propuestas en la implementación de instrumentos económicos:

- *Claridad de objetivos y enfoque a prioridades.* El diseño de cualquier instrumento económico debe partir de un análisis integral de la problemática ambiental, para así postular el objetivo ambiental claro y específico.
- *Correlación con el impacto.* La determinación del monto económico a pagar debe ser lo más directo y explícito posible, justificándolo

directamente con el impacto al medio ambiente generado por la actividad que se sanciona.

- *El efecto en la distribución de la riqueza.* La experiencia internacional muestra que los instrumentos económicos pueden tener efectos inflacionarios y regresivos en la distribución de la riqueza.
- *Mérito por la “pronta acción”.* Mediante los instrumentos económicos no deberá de ponerse en desventaja a quienes hayan tomado acciones voluntarias en la protección ambiental antes de la creación del instrumento.
- *Evitar las afectaciones a la competitividad y a las barreras no arancelarias.* Se debe prevenir que los instrumentos sean incompatibles con lo existente en los países con los que se tiene interacción comercial ya que, de lo contrario, pudiera afectarse la competitividad de la industria establecida en México o generar una barrera no arancelaria.
- *La gradualidad.* Se deben implementar de manera gradual para proveer certidumbre a inversiones pasadas, en proceso y futuras.

4.2.1 Medios fiscales como instrumentos económicos y normativos

La implementación de medios fiscales tienen un doble objetivo: el generar recaudación a partir de lo que la sociedad considera males ambientales, en contraposición a recaudar a partir de tasar bienes y el modificar la perspectiva que reciben individuos y empresas sobre los costos ambientales de sus acciones. Lo anterior refiere a una conciencia a través de una coerción económica sobre las decisiones que se toman al momento de realizar una acción, que tal vez teniendo conocimiento de causa sobre la repercusión en el ambiente se realiza por el simple hecho de que no posee un freno por sí mismo.

El implementar instrumentos económicos a través de los instrumentos normativos se ha afianzado dentro de la política medioambiental de la comunidad internacional, estableciendo obligaciones y limitaciones que los agentes destinatarios han de cumplir *a fortiori*.

Los instrumentos normativos a diferencia de los instrumentos de mercado o los de asistencia financiera, los instrumentos normativos no pretenden incentivar a los agentes económicos para que tengan un determinado comportamiento, sino que exigen prohíben o limitan ciertas actuaciones. Siendo el caso de regular o prohibir la utilización de ciertos productos o sustancias potencialmente nocivas, o se fijan estándares de calidad que se deberán observar para la conservación y protección ambiental, pues deberán de respetarse estándares en materias de vertidos o emisiones.⁴⁵

Visto desde una perspectiva internacional y de comunidad con intereses económicos derivados de la comercialización, es importante que la protección mediante instrumentos normativos tengan una tendencia homologatoria, lo cual redundaría evitar distorsiones en el funcionamiento del mercado interior que se produciría si las legislaciones de los diversos Estados fuera muy diversas.

Los instrumentos fiscales o denominados comúnmente como tributos verdes, pretenden que los costes ambientales también sean incorporados en el conjunto de costes privados que tiene un producto o actividad y que, en consecuencia, se reflejen en el precio final del producto. Ello siempre supondrá precios más elevados para los productos o actividades que perjudiquen el entorno y más favorables para quienes lo respetan. El planteamiento anterior está sumamente relacionado con el *principio* “quien contamina paga”, que fuera adoptado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en su recomendación de 26 de mayo de 1972 y en el caso europeo a través de la Comisión Europea lo planteó ante su Consejo de Ministros responsables del Medio Ambiente a través de la celebración de la *Reunión en Bonn*, celebrada en la ciudad Alemana del mismo nombre el 31 de octubre de 1972 para así dilucidar el Primer Programa de Acción Medioambiental. Desde ese año la comunidad europea lo ha mantenido como un criterio económico rector de las políticas ambientales para luchar contra la contaminación.

⁴⁵ Franco Sala, Luis “La política medioambiental comunitaria: planteamientos instrumentos y resultados.” *Revista CIDOB f'AFERS Internacional* 34-35. 10 años de España en la Unión Europea. p. 73.

Pero lo anterior no solo es una determinación propia de la comunidad europea, a modo de señalar la génesis de las conducciones internacionales en este rubro es prudente señalar que desde el desastre ocurrido en Minamata, Japón en 1956⁴⁶ países en desarrollo se incorporaron a las Naciones Unidas buscando consenso en las políticas medioambientales y dotando al interior instituciones encargadas en el tema, lo anterior fue parte de una puesta en marcha de un movimiento internacional que señalaba y pretendía castigar la contaminación industrial. La primera etapa de este movimiento culminó en 1972, cuando la Organización de las Naciones Unidas creó el Programa para el Medio Ambiente y la comunidad internacional convocó a la Conferencia de Estocolmo sobre Desarrollo Sostenible. Entre Estocolmo y la Cumbre para la Tierra, celebrada en Río de Janeiro en 1992, la mayoría de los países en desarrollo establecieron instituciones para regular la contaminación. Es así que en el año de 1993 ciudades como Yakarta, Bogotá, Beijing, Río, Manila, Ciudad de México han pretendido regular la contaminación y las afectaciones al medio ambiente adoptando mecanismos tradicionales de control, con la asistencia técnica de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos agrupa a 34 países miembros y su misión prioritaria es promover políticas que mejoren el

⁴⁶ En 1956, en la ciudad de Minamata (Japón), los pobladores presentaron síntomas como falta de coordinación y sensibilidad en manos y piernas, pérdidas de visión y audición y, en casos extremos, parálisis e incluso muerte. Las autoridades ignoraron los primeros casos. Dado que la enfermedad estaba focalizada en una zona reducida, se consideró que podría ser contagiosa lo que llevó al aislamiento y ostracismo de sus habitantes. Fue hasta 1959 que comenzó un estudio oficial del problema. Tras doce años se determinó con exactitud las causas aunque desde el comienzo se sospechó de una empresa química cercana como responsable. Con los años, se descubrió que una factoría de la corporación Chisso había estado arrojando, de forma oculta, grandes cantidades de mercurio a una bahía cercana.

bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Por lo tanto apoya consistentemente en el uso de los impuestos ambientales desde el año de 2002, mediante la aprobación del Programa Comunitario de Acción en materia de Medio Ambiente, en el cual recomienda el uso de instrumentos económicos (fiscalidad energética, impuestos sobre los recursos y, productos y procesos intensivos en residuos) para mitigar el cambio climático y promover un uso sostenido de los recursos. De esta forma, el foro internacional considera como ámbito prioritario de actuación el fomento de la aplicación de medidas fiscales, incluido un marco comunitario oportuno y adecuado para la fiscalidad.

La realidad internacional refleja que la implementación de instrumentos fiscales es una solución para la corrección de prácticas negativas como es el caso de la disposición final de residuos, el ruido y el uso de vehículos motorizados, algunos países implementaron medidas que sirven de modelo a países en desarrollo, como es el caso de Finlandia y el impuesto al carbón, Suecia y el impuesto al dióxido de azufre SO₂ siendo este uno de los compuestos más importantes de la industria química, Dinamarca y el impuesto al SO₂ y al dióxido de carbono CO₂, Países Bajos y el impuesto al consumo de energía.⁴⁷

Con base en información del Instituto Nacional de Estadística de España, la región europea tiene categorizada las principales bases imponibles con interés ambiental, las cuales se muestran a continuación:

Emisiones al aire

- Emisiones de NOx (Óxidos de nitrógeno) medidas o estimadas
- Contenido de SO₂ (Dióxido de azufre) de los combustibles fósiles
- Otras emisiones al aire

Sustancias que reducen la capa de ozono

⁴⁷ Cfr. CENTRO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS DE LA LXI LEGISLATURA, CÁMARA DE DIPUTADOS. 2012, *“Impuestos ambientales”*, México, CEFP, En: <http://archivos.diputados.gob.mx/comisionesLXI/medioambiente/cursos/elementos/02.pdf>

Efluentes al agua

- Efluentes medidos o estimados de materias oxidables (BOD, COD)
- Otros efluentes al agua
- Recogida y tratamiento de efluentes, impuestos anuales fijos

Fuentes difusas de contaminación al agua

- Pesticidas (Basadas en contenido químico, precio o volumen)
- Fertilizantes artificiales (Basadas en contenido de fósforo o nitrógeno o en precio)
- Estiércol

Gestión de residuos

- Gestión de residuos en general (impuestos sobre la recogida o el tratamiento)
- Gestión de residuos, productos individuales (embalajes, envases)

Ruido (despegue y aterrizaje de aviones)

Productos energéticos

- Productos energéticos usados para transporte
- Gasolina sin plomo
- Gasolina con plomo
- Diesel
- Otros productos energéticos para transporte (GLP o gas natural)
- Productos energéticos usados para otros fines
- Fuel oil ligero
- Fuel oil pesado
- Gas natural
- Carbón
- Coque
- Biofuels
- Otros fuels
- Consumo de electricidad
- Producción de electricidad

- Consumo de gas ciudad
- Producción de gas ciudad

Transporte

- Impuestos sobre las importaciones o ventas de vehículos de motor
- Matriculación o uso de vehículos de motor, impuestos periódicos

Recursos

- Captación de agua
- Extracción de materias primas (excepto petróleo y gas)
- Otros recursos (bosques)⁴⁸
-

4.2.2 Estímulos

a) Estímulos fiscales

Los estímulos fiscales son un beneficio de carácter económico concedidos por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal, es decir, se traduce en un crédito o deducción que el contribuyente puede hacer valer, respecto de un impuesto a su cargo.⁴⁹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado para los estímulos fiscales lo siguiente:

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. Los

⁴⁸ Instituto Nacional de Estadística (España), *Impuestos Ambientales*. Marco internacional Consultado en:

<http://www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf>

⁴⁹ *Cfr.* Witker Velázquez, Jorge. *Introducción al Derecho Económico*, 1999, McGraw-Hill, p. 174

estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como 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, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto. (Tesis: 2a./J. 26/2010)⁵⁰

Los estímulos consisten básicamente en medidas voluntarias no coercitivas, en virtud de las cuales se crea un incentivo económico para que se tome una decisión empresarial, de forma que la misma no sea perjudicial para el medio ambiente o bien, se proteja al mismo.

- **Subsidios**

El subsidio es un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados.

Jorge Witker define a los subsidios de la siguiente manera:

“Aquellas asignaciones de recursos federales que, a través de las dependencias y entidades, se arrojan a los diferentes sectores de la sociedad o a las entidades federativas para fomentar el desarrollo de actividades prioritarias de interés general, como es, entre otras, proporcionar a los usuarios o consumidores los bienes y servicios a precios y tarifas por debajo de los mercado (sic), así como los recursos federales que el Gobierno Federal otorga a los gobiernos de

⁵⁰ Tesis: 2a./J. 26/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t XXXI, marzo de 2010, p 1032.

*las entidades federativas y de los municipios, como apoyo económico no recuperable*⁵¹

En México la legislación regula el otorgamiento de los subsidios por dos vías; mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual de las contribuciones, o con cargo al Presupuesto de Egresos.

*”SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA. Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En cuanto a actos de autoridad, los subsidios se decretan unilateralmente, vinculando a los gobernados, tanto a los beneficiarios directos o últimos como a los terceros que eventualmente intervienen en su aplicación, de modo que ésta al crearse situaciones jurídicas concretas, da lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados; por lo tanto, aun cuando los subsidios tienen la finalidad de otorgar un beneficio y no causar un perjuicio a dichos gobernados, debe admitirse que al crear una situación jurídica concreta para aquellos terceros que intervienen en el procedimiento, éstos pueden verse afectados por las determinaciones correspondientes que modifiquen o revoquen un subsidio sin la observancia de la normatividad establecida en el decreto respectivo (Tesis: 2a. CXXII/99).*⁵²

b) Exenciones

La exención delimita negativamente el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, es decir, se libera de las obligaciones fiscales a

⁵¹ Witker Vélazquez, Jorge, *op. Cit.*, p 172.

⁵² Tesis: 2a. CXXII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época*, t X, Octubre de 1999, p 591.

determinados sujetos, por razones de equidad, política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones. Se concluye que la exención se integra al sistema del tributo de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de la ley formal y material.

c) Incentivos

Mediante estos incentivos, se intenta amparar a determinadas actividades otorgando préstamos blandos o de cualquier otra ventaja económica que tienda a impulsar a la actividad en cuestión, por no ser contaminante o serlo en menor medida que otra similar.

d) Compensación

Es una forma de extinción de la deuda tributaria cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. Esta figura suprime tanto las obligaciones principales como las accesorias; del mismo modo los intereses dejan de correr en el momento en que se opera la compensación. Hacienda puede compensar con el contribuyente cierto impuesto mediante su compensación con el saldo de otro impuesto.

El maestro Bejarano Sánchez señala sobre la compensación "...es una forma de extinguir las obligaciones porque la existencia de dos deudas entre las mismas personas y en sentido inverso una de otra, impone la consunción de ambas hasta el importe de la menor".⁵³

Es de señalar que esta institución jurídica tiene dos prontas referencias dentro de la legislación nacional, primero en el Código Civil Federal que en el artículo 2186 señala: "El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que impone la menor." De manera particular el Código Fiscal de la Federación en su artículo 23, regula la compensación de créditos fiscales, de la siguiente manera:

⁵³ Bejarano Sánchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*, 1999, Oxford, pág. 372.

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique...”

Para que se realice la compensación legal es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que dos personas reúnan la calidad de acreedora y deudora en forma recíproca y por su propio derecho⁵⁴
- Que las deudas consistan en cantidad de dinero o en cosas fungibles.⁵⁵
- Que las deudas sean líquidas⁵⁶
- Que las deudas sean exigibles.⁵⁷

⁵⁴ Artículo 2185 del Código Civil Federal: “El acreedor de una de las obligaciones debe ser el deudor principal y personal de la otra obligación y, el acreedor de esta debe ser principal y personal deudor de aquella”.

⁵⁵ Artículo 763 del Código Civil Federal: Los bienes muebles son fungibles o no fungibles. Pertenecen a la primera clase los que pueden ser reemplazados por otros de la misma especie, calidad y cantidad. Los no fungibles son los que no pueden ser sustituidos por otros de la misma especie, calidad y cantidad.

⁵⁶ Artículo 2188 del Código Civil Federal. “Una deuda es líquida cuando consta lo que es debido y cuanto es debido; o sea, que se trate de una deuda cierta en cuanto a sus existencia y que esté determinada en cuanto a sus cantidad. El Código Civil admite como líquida la deuda cuyo monto pueda determinarse dentro del plazo de nueve días.”

⁵⁷ Artículo 2190 del Código Civil Federal. “Es exigible la deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho, es decir, cuando el acreedor puede reclamar el pago en forma inmediata.”

4.2.3 CARGAS

Las cargas o impuestos gravan directamente la actividad que los legisladores desean reducir por ejemplo los vertidos de aguas residuales o bien sobre un producto de sustitución cuyo consumo se asocia a una actividad no recomendable por ejemplo, la inclusión de plomo en los carburantes.

Las cargas participan de la misma naturaleza jurídica que las contribuciones por lo que serán consideradas dentro de estos a los “impuestos”, los recargos y multas que se impongan con motivo del incumplimiento del pago. Así mismo, los gastos de ejecución que se impongan por el incumplimiento en el pago de cualquier contribución.

a) Recargos

Los recargos entendidos como una carga adicional o accesoria de un crédito fiscal causada por la mora en el pago de éste, por haberse cubierto en cantidad menor a la debida o por haberse autorizado su pago en parcialidades, debiendo ser estos supuestos imputables al contribuyente.

Los recargos empiezan a correr al día siguiente en que los créditos fiscales se hicieron exigibles y se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra insoluto el crédito. La tasa de los recargos se fija anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación y se adiciona en un 50%, según el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece:

“Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se

considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado”.

b) Multas

Las multas son las sanciones administrativas típicas por excelencia. Se aplican ante la infracción de diversas disposiciones fiscales e independientemente de que Hacienda decida iniciar un proceso penal en contra del infractor.

Las multas se imponen precisamente ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales ya sean obligaciones sustantivas o formales. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 43 establece los supuestos en que el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente no se considera espontáneo: *I. Que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales; II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hayan iniciado sus facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente después de los diez días siguientes a la prestación del dictamen de los estados financieros.*

4.2.4 Puntualizaciones sobre la efectividad de la fiscalidad ambiental

Estos tres elementos son considerados como factores para promover la efectividad en la fiscalidad.

- La tributación es efectiva cuando cumple la función por la que se crea: Recaudar y modificar comportamientos.
- Efecto ambiental: Contribución del impuesto a la reducción controlada de la contaminación.
- Efecto incentivo: Contribución del impuesto a la mejora del comportamiento del contribuyente ante el medio ambiente, con medidas de control de la contaminación o ahorrando en el uso de recursos escasos.

4.2.5 Puntualizaciones para la introducción de medios fiscales de carácter económico en la legislación mexicana

Derivado de los elementos anteriores es de señalar la siguiente puntualización para determinar elementos intrínsecos de los medios fiscales en su perspectiva económica:

- Internalizar las externalidades ambientales. Como medida para incorporar a los precios finales de los productos en los costes de la contaminación así como aproximar los costes sociales y privados.
- Adecuación al principio “quien contamina paga”. Como consecuencia de la internalización de los costes ambientales en el precio final del producto.
- Cambio en el comportamiento. Proporcionar incentivos para que consumidores y productores tengan una perspectiva orientada hacia una utilización de recursos más eficiente.
- Aumento en los ingresos. Los ingresos se pueden utilizar para incrementar el gasto en la preservación, conservación y restauración del medio ambiente.
- Incentivo a innovación y desarrollo de tecnologías y productos. Si los precios de los combustibles fósiles, del agua, de los residuos o de la electricidad aumentan por la introducción de tributos ambientales, se provoca un incentivo hacia nuevas formas de satisfacer nuestras necesidades.
- Mínima interferencia en decisiones privadas. El efecto del tributo es modificar la estructura relativa de precios, sin obligar, limitar ni prohibir el uso de determinados productos.

4.3 Instrumentos económicos en la legislación ambiental mexicana

4.3.1 Legislación Ambiental Federal

a) Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente

El artículo 15 de ésta ley establece principios para la formulación y conducción de la política ambiental e instrumentos previstos en la Ley, cuyo texto es el siguiente:

Para la formulación y conducción de la política ambiental y la expedición de normas oficiales mexicanas y demás instrumentos previstos en esta Ley, en materia de preservación y restauración del equilibrio ecológico y protección al ambiente, el Ejecutivo Federal observará los siguientes principios:

I.- Los ecosistemas son patrimonio común de la sociedad y de su equilibrio dependen la vida y las posibilidades productivas del país;

II.- Los ecosistemas y sus elementos deben ser aprovechados de manera que se asegure una productividad óptima y sostenida, compatible con su equilibrio e integridad;

III.- Las autoridades y los particulares deben asumir la responsabilidad de la protección del equilibrio ecológico;

IV.- Quien realice obras o actividades que afecten o puedan afectar el ambiente, está obligado a prevenir, minimizar o reparar los daños que cause, así como a asumir los costos que dicha afectación implique. Asimismo, debe incentivarse a quien proteja el ambiente, promueva o realice acciones de mitigación y adaptación a los efectos del cambio climático y aproveche de manera sustentable los recursos naturales;

V.- La responsabilidad respecto al equilibrio ecológico, comprende tanto las condiciones presentes como las que determinarán la calidad de la vida de las futuras generaciones;

VI.- La prevención de las causas que los generan, es el medio más eficaz para evitar los desequilibrios ecológicos;

VII.- El aprovechamiento de los recursos naturales renovables debe realizarse de manera que se asegure el mantenimiento de su diversidad y renovabilidad;

VIII.- Los recursos naturales no renovables deben utilizarse de modo que se evite el peligro de su agotamiento y la generación de efectos ecológicos adversos;

IX.- La coordinación entre las dependencias y entidades de la administración pública y entre los distintos niveles de gobierno y la concertación con la sociedad, son indispensables para la eficacia de las acciones ecológicas;

X.- El sujeto principal de la concertación ecológica son no solamente los individuos, sino también los grupos y organizaciones sociales. El propósito de la concertación de acciones ecológicas es reorientar la relación entre la sociedad y la naturaleza;

XI.- En el ejercicio de las atribuciones que las leyes confieren al Estado, para regular, promover, restringir, prohibir, orientar y, en general, inducir las acciones de los particulares en los campos económico y social, se considerarán los criterios de preservación y restauración del equilibrio ecológico;

XII.- Toda persona tiene derecho a disfrutar de un ambiente adecuado para su desarrollo, salud y bienestar. Las autoridades en los términos de esta y otras leyes, tomarán las medidas para garantizar ese derecho;

XIII.- Garantizar el derecho de las comunidades, incluyendo a los pueblos indígenas, a la protección, preservación, uso y aprovechamiento sustentable de

los recursos naturales y la salvaguarda y uso de la biodiversidad, de acuerdo a lo que determine la presente Ley y otros ordenamientos aplicables;

XIV.- *La erradicación de la pobreza es necesaria para el desarrollo sustentable;*

XV.- *Las mujeres cumplen una importante función en la protección, preservación y aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y en el desarrollo. Su completa participación es esencial para lograr el desarrollo sustentable;*

XVI.- *El control y la prevención de la contaminación ambiental, el adecuado aprovechamiento de los elementos naturales y el mejoramiento del entorno natural en los asentamientos humanos, son elementos fundamentales para elevar la calidad de vida de la población;*

XVII.- *Es interés de la nación que las actividades que se lleven a cabo dentro del territorio nacional y en aquellas zonas donde ejerce su soberanía y jurisdicción, no afecten el equilibrio ecológico de otros países o de zonas de jurisdicción internacional;*

XVIII. *Las autoridades competentes en igualdad de circunstancias ante las demás naciones, promoverán la preservación y restauración del equilibrio de los ecosistemas regionales y globales;*

XIX. *A través de la cuantificación del costo de la contaminación del ambiente y del agotamiento de los recursos naturales provocados por las actividades económicas en un año determinado, se calculará el Producto Interno Neto Ecológico. El Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática integrará el Producto Interno Neto Ecológico al Sistema de Cuentas Nacionales, y*

XX. *La educación es un medio para valorar la vida a través de la prevención del deterioro ambiental, preservación, restauración y el aprovechamiento sostenible de los ecosistemas y con ello evitar los desequilibrios ecológicos y daños ambientales.*

La Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, como ley marco fundamenta las políticas medioambientales que han de observarse en cada uno de los Estados de nuestro país, es así como establece las especificaciones hacia principios en distintas materias.

Los principios de la política ambiental se deben concebir en dos vertientes, la primera como mandatos que rigen las actividades de las autoridades públicas y la segunda como las normas jurídicas que son la expresión de esos principios vinculantes para los particulares.

Dentro de las directrices que nos da la Ley destacan las previsiones en temas de suma importancia para la prevención y cuidado del medio ambiente, por lo que se destacan:

- Para el Ordenamiento ecológico del territorio, artículo 19.

- Para la Regulación ambiental de los asentamientos humanos. (artículo. 23)
- Para la flora y fauna silvestre. (artículo 79)
- Para el aprovechamiento sostenible del agua y de los ecosistemas acuáticos. (artículo 88).
- Para la preservación y el aprovechamiento sostenible del suelo. (artículo 98)
- Para la Prevención y Control de la Contaminación de la atmosfera (artículo110);
- Para la Prevención y Control de la Contaminación del Agua y de los Ecosistemas Acuáticos (artículo117); y
- Para la prevención y control de la contaminación del suelo (artículo 134).
- Desarrolla los instrumentos económicos en la Sección III, del Capítulo IV, del Título Primero, en los numerales 21, 22 y 22 bis, que establece lo siguiente:

La Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente destaca que los mencionados instrumentos son mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero y de mercado.

“ARTÍCULO 175 BIS.- Los ingresos que se obtengan de las multas por infracciones a lo dispuesto en esta Ley, sus reglamentos y demás disposiciones que de ella se deriven, así como los que se obtengan del remate en subasta pública o la venta directa de los bienes decomisados, se destinarán a la integración de fondos para desarrollar programas vinculados con la inspección y la vigilancia en las materias a que se refiere esta Ley.”

b) Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable

En esta disposición legal existe una mayor regulación sobre los instrumentos económicos que en la propia LGEEPA, ya que es diverso el articulado que lo prevé, cuyos numerales señalan lo siguiente:

“ARTICULO 3. Son objetivos específicos de esta Ley:

...

XXX. Promover instrumentos económicos para fomentar el desarrollo forestal;”

“ARTICULO 12. *Son atribuciones de la federación:*

...

XIV. Diseñar, desarrollar, aplicar y propiciar, en coordinación con las dependencias y entidades federales competentes, los instrumentos económicos para promover el desarrollo forestal;”

...

“ARTICULO 13. *Corresponde a las entidades federativas, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley y las Leyes locales en la materia, las siguientes atribuciones:*

...

XXV. Diseñar, desarrollar y aplicar instrumentos económicos para promover el desarrollo forestal de la entidad, de conformidad con esta Ley y la política nacional forestal;”

“ARTICULO 16. *La Secretaría ejercerá las siguientes atribuciones:*

...

V. Diseñar y definir en el ámbito de su competencia, estímulos e incentivos económicos en materia forestal y los lineamientos para su aplicación y evaluación;”

“ARTICULO 30. *La política nacional en materia forestal deberá promover el fomento y la adecuada planeación de un desarrollo forestal sustentable...*

VII. Crear mecanismos económicos para compensar, apoyar o estimular a los propietarios y poseedores de los recursos forestales por la generación de los bienes y servicios ambientales, considerando a éstos como bienes públicos, para garantizar la biodiversidad y la sustentabilidad de la vida humana;”

TITULO SEXTO

DEL FOMENTO AL DESARROLLO FORESTAL

CAPITULO I.

De los Instrumentos Económicos del Fomento Forestal

Sección 1.

De los Incentivos Económicos

“ARTICULO 137. *Las medidas, programas e instrumentos económicos relativos al desarrollo de la actividad forestal, deberán sujetarse a las disposiciones de las Leyes de Ingresos, de Presupuesto de Egresos de la Federación y de la de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal que corresponda y deberán asegurar su eficacia, selectividad y transparencia y podrán considerar el establecimiento y vinculación de cualquier mecanismo normativo o administrativo de carácter fiscal, financiero y de mercado establecidos en otras leyes, incluyendo los estímulos fiscales, los créditos, las fianzas, los seguros, los fondos y los fideicomisos, así como las autorizaciones en materia forestal, cuando atiendan o posibiliten la realización de los propósitos y objetivos prioritarios de promoción y*

desarrollo forestal. En todo caso los programas e instrumentos económicos deberán prever la canalización efectiva y suficiente de apoyos para fomentar las actividades forestales.”

“ARTICULO 138.

(...)

La Federación establecerá estímulos fiscales y creará los instrumentos crediticios adecuados para el financiamiento de la actividad forestal, incluyendo tasas de interés preferencial. Para reducir los riesgos asociados a la producción forestal, la Federación establecerá los instrumentos adecuados para el aseguramiento a largo plazo de la misma.”

“ARTICULO 141. *Dentro de los incentivos económicos se podrá crear un bono que acredite la conservación del recurso forestal por el Fondo Forestal Mexicano de acuerdo a la disponibilidad de recursos, a fin de retribuir a los propietarios o poseedores de terrenos forestales por los bienes y servicios ambientales generados.*

(...)

La Ley tiene como objetivo específico el promover instrumentos económicos para fomentar el desarrollo forestal, a través del diseño, desarrollo y aplicación de dichos instrumentos económicos por parte de la Federación. Pero además se le otorga a la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales atribuciones para desarrollar y definir estímulos e incentivos económicos, igual que a la Comisión Nacional Forestal, resultando la figura fiscal de estímulo e incentivo.

Por otra parte, la misma Ley establece que la política nacional en materia forestal debe crear mecanismos económicos para compensar, apoyar y estimular a los propietarios y poseedores de los recursos forestales.

Por último, la referida Ley otorga a la Federación la obligación de establecer estímulos fiscales para el financiamiento de la actividad forestal e impulsar su desarrollo sustentable.”

c) Ley de Aguas Nacionales

La Ley de Aguas Nacionales establece una serie de principios que rigen la política hídrica nacional, entre los que destaca el otorgar incentivos económicos a las personas físicas o morales que hagan un uso eficiente y limpio del agua, incluyendo los incentivos de carácter fiscal.

“ARTÍCULO 14 BIS 5. *Los principios que sustentan la política hídrica nacional son:*

XVIII. Las personas físicas o morales que hagan un uso eficiente y limpio del agua se harán acreedores a incentivos económicos, incluyendo los de carácter fiscal, que establezcan las Leyes en la materia;”

Del mismo modo, en el artículo 123 establece las sanciones:

“ARTÍCULO 123. Las sanciones que procedan por las faltas previstas en esta Ley tendrán destino específico en favor de "la Comisión" y se impondrán sin perjuicio de las multas por infracciones fiscales y de la aplicación de las sanciones por la responsabilidad penal que resulte.

Ante el incumplimiento de las disposiciones y en los términos de la presente Ley, "la Autoridad del Agua" notificará los adeudos que tengan las personas físicas o morales por la realización de obras o la destrucción de éstas, así como monitoreos, análisis, estudios o acciones que "la Autoridad del Agua" efectúe por su cuenta.

Los ingresos a que se refiere el presente Artículo tendrán el carácter de crédito fiscal para su cobro.”

Por su parte, el Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales, señala en la fracción XIII del artículo 14, que es facultad del Director General de la Comisión Nacional del Agua el “establecer y aplicar, una vez que haya sido sancionado por el Consejo Técnico, la forma en que se distribuirán los fondos provenientes de las multas impuestas por la Comisión”.

d) Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos

Esta Ley dentro de su contexto, señala la materia de instrumentos económicos en los numerales siguientes:

“Artículo 7.- Son facultades de la Federación:

...

XXII. Diseñar y promover ante las dependencias competentes el establecimiento y aplicación de incentivos económicos, fiscales, financieros y de mercado, que tengan por objeto favorecer la valorización, la gestión integral y sustentable de los residuos, la remediación de sitios contaminados con estos; así como prevenir o evitar la generación de residuos y la contaminación de sitios por estos;”

“Artículo 9.- Son facultades de las Entidades Federativas:

...

XVI. Diseñar y promover ante las dependencias competentes el establecimiento y aplicación de instrumentos económicos, fiscales, financieros y de mercado, que tengan por objeto prevenir o evitar la generación de residuos, su valorización y su gestión integral y sustentable, así como prevenir la contaminación de sitios por residuos y, en su caso, su remediación;

...

“Artículo 115.- Los ingresos que se obtengan de las multas por infracciones a lo dispuesto en esta Ley y en las disposiciones que de ella se deriven, se destinarán a la integración de fondos para la remediación de sitios contaminados que representen un riesgo inminente al ambiente o a la salud.”

Esta Ley otorga facultades a nivel federal y de las entidades para diseñar y promover la aplicación de instrumentos económicos fiscales, financieros y de mercado, solamente que tengan por objeto el prevenir o evitar la generación de residuos.

e) Ley General de Vida Silvestre

La ley menciona mecanismos de compensación e instrumentos económicos, con la finalidad de una retribución de los costos asociados a la conservación de la biodiversidad, de igual forma remite a lo señalado en los artículos de la propia Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, señalando lo siguiente:

“Artículo 20. La Secretaría (SEMARNAT) diseñará y promoverá en las disposiciones que se deriven de la presente Ley, el desarrollo de criterios, metodologías y procedimientos que permitan identificar los valores de la biodiversidad y de los servicios ambientales que provee, a efecto de armonizar la conservación de la vida silvestre y su hábitat, con la utilización sustentable de bienes y servicios, así como de incorporar éstos al análisis y planeación económicos, de conformidad con la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente y otras disposiciones aplicables, mediante:

(....)”

d) Mecanismos de compensación e instrumentos económicos que retribuyan a los habitantes locales dichos costos asociados a la conservación de la biodiversidad o al mantenimiento de los flujos de bienes y servicios ambientales derivados de su aprovechamiento y conservación.

(...)

“Artículo 46. *La Secretaría coordinará el Sistema Nacional de Unidades de Manejo para la Conservación de la Vida Silvestre, el cual se conformará por el conjunto de dichas unidades y tendrá por objeto:*

La Secretaría brindará asesoría y, en coordinación con las demás autoridades competentes, diseñará, desarrollará y aplicará instrumentos económicos previstos en los artículos 21, 22 y 22 BIS de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, como incentivo para la incorporación de predios al Sistema Nacional de Unidades de Manejo para la Conservación de la Vida Silvestre y como estímulo a la labor de los titulares de unidades de manejo para la conservación de vida silvestre reconocidas conforme a lo previsto en el artículo 45 de la presente Ley.”

f) Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales

Dentro de la estructura orgánica de la SEMARNAT se encuentra la Dirección General del Sector Primario y Recursos Naturales Renovables, en cuyas atribuciones se encuentra la aplicación de instrumentos económicos; así también la Dirección General de Gestión de la Calidad del Aire y Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes, tiene la facultad de colaborar en el diseño de instrumentos que sean aplicables a la gestión de la calidad del aire, lo que se encuentra regulado en los siguientes:

“ARTÍCULO 24. *La Dirección General del Sector Primario y Recursos Naturales Renovables tendrá las atribuciones siguientes:*

I. Diseñar, coordinar y promover, en el ámbito de competencia de la Secretaría, instrumentos de fomento y normatividad ambiental para el desarrollo sustentable de las actividades del sector primario en la agricultura, ganadería, silvicultura, acuacultura, caza, pesca y la bioseguridad de organismos genéticamente modificados, a fin de impulsar el aprovechamiento, conservación y restauración de suelos y agua, así como de los recursos naturales renovables en ecosistemas terrestres, marinos y acuáticos, preservar la biodiversidad y los recursos genéticos;

(...)

VII. Aplicar, en el ámbito de su competencia, instrumentos económicos y de fomento ambiental, respecto de las actividades y recursos a que se refiere la fracción I de este artículo;

“ARTÍCULO 30. La Dirección General de Gestión de la Calidad del Aire y Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes tendrá las siguientes atribuciones:

XXI. Participar en el diseño de instrumentos económicos aplicables a la gestión de la calidad del aire, en coordinación con la Subsecretaría de Planeación y Política Ambiental y el Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático, en la materia de su competencia;”

(...)

“ARTÍCULO 45. La Procuraduría Federal de Protección al Ambiente estará a cargo de un Procurador y tendrá las facultades siguientes:

XXVI. Coordinar y concertar la ejecución de instrumentos económicos y financieros que coadyuven al cumplimiento de los objetivos de la política ambiental, en el ámbito de su competencia;”

4.3.2 Legislación Fiscal Federal

a) Código Fiscal de la Federación

En su artículo 2º clasifica las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y en su artículo 3º a los ingresos no tributarios en aprovechamientos y productos, como sigue:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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.

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.

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.

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.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”

“Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

b) Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria

La presente ley resulta importante en virtud de que establece las bases para otorgar los diferentes subsidios por parte de las dependencias y entidades

a los diversos sectores de la sociedad, tal y como lo señala en la fracción LIII de su artículo 2º, que establece:

Subsidios: las asignaciones de recursos federales previstas en el Presupuesto de Egresos que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad, a las entidades federativas o municipios para fomentar el desarrollo de actividades sociales o económicas prioritarias de interés general;” (LFPRH, art.2)

La ley al establecer la figura de los subsidios le otorga la facultad discrecional a las dependencias y entidades para su otorgamiento:

“Las dependencias y entidades podrán otorgar subsidios o donativos, los cuales mantienen su naturaleza jurídica de recursos públicos federales para efectos de su fiscalización y transparencia, a los fideicomisos que constituyan las entidades federativas o los particulares, siempre y cuando cumplan con lo que a continuación se señala y lo dispuesto en el Reglamento:

I. Los subsidios o donativos en numerario deberán otorgarse en los términos de esta Ley y el Reglamento;

II. Los recursos se identificarán específicamente en una subcuenta, misma que deberá reportarse en los informes trimestrales, conforme lo establezca el Reglamento, identificando los ingresos, incluyendo rendimientos financieros del periodo, egresos, así como su destino y el saldo;

III. En el caso de fideicomisos constituidos por particulares, la suma de los recursos públicos federales otorgados no podrá representar, en ningún momento, más del 50 por ciento del saldo en el patrimonio neto de los mismos;

IV. Tratándose de fideicomisos constituidos por las entidades federativas, se requerirá la autorización del titular de la dependencia o entidad para otorgar recursos públicos federales que representen más del 50 por ciento del saldo en el patrimonio neto de los mismos, informando de ello a la Secretaría y a la Función Pública, y

V. Si existe compromiso recíproco de la entidad federativa o de los particulares y del Gobierno Federal para otorgar recursos al patrimonio y aquéllos incumplen, el Gobierno Federal, por conducto de la dependencia o entidad con cargo a cuyo presupuesto se hayan otorgado los recursos, suspenderá las aportaciones subsecuentes.” (LFPRH, art. 10)

c) Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014

Esta Ley se reforma anualmente y en su artículo 1º establece la relación de cada uno de los conceptos por los cuales va a obtener determinados ingresos la Federación de la siguiente forma:

“Artículo 1o.

En el ejercicio fiscal de 2014, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

1 Impuestos.

Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

(...)

4. Derechos

1. Derechos por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público.

5. Productos

01. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:

01. Explotación de tierras y aguas.

02. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.

6. Aprovechamientos

01. Multas

02. Indemnizaciones.

04 Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.

(...)

15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:

01. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.

02. De las reservas nacionales forestales.

03. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias...”

4.3.3 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la inserción de los Impuestos Ambientales.

El pasado once de diciembre del año dos mil trece se publicó en el Diario Oficial de la Federación la última reforma anual realizada a la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que para el ejercicio fiscal 2014 establece por primera vez los denominados *impuestos ambientales*, mismos que se encuentran enunciados en el artículo 2º de este ordenamiento, ósea, combustibles fósiles (propano, butano, turbosina, combustóleo y carbón mineral entre otros combustibles) y plaguicidas; así como la tasa que para cada bien o servicio establece el mismo numeral y además otros supuestos de enajenación,

o en su caso la importación de bienes que van desde bebidas con contenido alcohólico y cerveza, tabacos labrados, gasolinas, diesel, bebidas energizantes, bebidas saborizadas, alimentos (botanas, productos de confitería, chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, helados nieves y paletas de hielo; así como la realización de juegos de apuestas y los que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones.

“Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

- I. *En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:*
 - A) *Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:*
 1. *Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L. 26.5%*
 2. *Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L. 30%*
 3. *Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L 53%*
 - B) *Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. 50%*
 - C) *Tabacos labrados:*
 1. *Cigarros. 160%*
 2. *Puros y otros tabacos labrados. 160%*
 3. *Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano. 30.4%*

Adicionalmente a las tasas establecidas en este numeral, se pagará una cuota de \$0.35 por cigarro enajenado o importado. Para los efectos de esta Ley se considera que el peso de un cigarro equivale a 0.75 gramos de tabaco, incluyendo el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco.

Tratándose de los tabacos labrados no considerados en el párrafo anterior, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, se aplicará la cuota mencionada en dicho párrafo al resultado de dividir el peso total de los tabacos labrados enajenados o importados, entre 0.75. Para tal efecto se deberá incluir el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco. No se deberá considerar el filtro ni el papel o cualquier otra

sustancia que no contenga tabaco, con el que estén envueltos los referidos tabacos labrados.

- D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.
- E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.
- F) Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes 25%
- G) Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.

La cuota aplicable será de \$1.00 por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Lo dispuesto en este inciso también será aplicable a los bienes mencionados en el inciso F) de esta fracción, cuando contengan azúcares añadidos, en adición al impuesto establecido en dicho inciso F).

La cuota a que se refiere este inciso se actualizará conforme a lo dispuesto por el sexto y séptimo párrafos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

H)	Combustibles Fósiles	Cuota	Unidad de medida
	1. Propano	5.91	centavos por litro.
	2. Butano	7.66	centavos por litro.
	3. Gasolinas y gasavión	10.38	centavos por litro.
	4. Turbosina y otros kerosenos	12.40	centavos por litro.
	5. Diesel	12.59	centavos por litro.

6. Combustóleo	13.45	centavos por litro.
7. Coque de petróleo	15.60	pesos por tonelada.
8. Coque de carbón	36.57	pesos por tonelada.
9. Carbón mineral	27.54	pesos por tonelada.
10. Otros combustibles fósiles	39.80	pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible .

Tratándose de fracciones de las unidades de medida, la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a dichas fracciones respecto de la unidad de medida de que se trate.

Cuando los bienes a que se refiere este inciso estén mezclados, la cuota se calculará conforme a la cantidad que en la mezcla tenga cada combustible.

Las cantidades señaladas en el presente inciso, se actualizarán anualmente y entrarán en vigor a partir del 1 de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre de cada año.

I) Plaguicidas. *La tasa se aplicará conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda, en la forma siguiente:*

1. Categorías 1 y 2 9%
2. Categoría 3 7%
3. Categoría 4 6%

La categoría de peligro de toxicidad aguda se determinará conforme a la siguiente tabla:

Por lo que hace a los impuestos especiales sobre producción y servicios consideramos, que los impuestos ambientales quedaron referidos en los incisos H e I, que ya se transcribieron y en los cuales se hace una clasificación de los distintos productos con sus correspondientes tasas y cuotas, para los combustibles fósiles por cuota y unidad de medida y para los plaguicidas las tasas máximas que son diferenciadas y en caso de los plaguicidas incluso considerando la categoría de peligrosidad en su toxicidad.

4.3.3.1 Los motivos del legislador para plasmar los impuestos ambientales en la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Es importante señalar que esta Ley sobre Impuestos a contemplado desde hace varios años la disminución de cuota por observarse una conducta meramente vinculada con la reutilización de materiales, para este año el artículo 2º-C párrafo segundo, establece lo siguiente:

*“Los fabricantes, productores, envasadores o importadores de cerveza, podrán disminuir de la cuota de \$3.00 por litro a que se refiere el párrafo anterior, \$1.26 por litro de cerveza enajenado o importado en **envases reutilizados** en los términos de esta Ley. El monto de \$1.26 por litro en ningún caso podrá disminuirse del impuesto que resulte de aplicar a las actividades gravadas, la tasa prevista en dicho inciso. Los citados fabricantes, productores o envasadores, deberán trasladar el importe mayor que resulte conforme a lo dispuesto en este artículo.”*

El anterior artículo debe interpretarse sistemáticamente con lo previsto en la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente hasta 2011, en el Capítulo IV, intitulado “De la prestación de servicios”, que en su artículo 18 fracción XX establece lo siguiente:

“XX. Los fabricantes, productores o envasadores de cerveza que apliquen la disminución del monto a que se refiere el artículo 2o.-C, segundo párrafo de esta Ley, deberán presentar a las autoridades fiscales, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos que señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, un informe en el que manifiesten el total de litros de cerveza enajenados y la capacidad en litros del total de los envases reutilizados de cerveza enajenados, en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.”

La disposición señalada establece un método para la presentación de información al Servicio de Administración Tributaria en la aplicación de la disminución de cuota que tiene como fin la reutilización de insumos para la

distribución de un producto; sin embargo los elementos progresistas en la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no se reducen a la disposición antes señalada, es de señalar que el legislador federal a finales del año 2013 sustento su propuesta que presentó al Congreso de la Unión refiriéndose principalmente a dos tipos de gravámenes que tienen como medida *“desincentivar conductas que afectan negativamente al medio ambiente al reflejar los costos sociales que causan dichas conductas, los cuales se orientan a dos temas específicos:*

- a) *Reducción gradual de emisiones a la atmósfera de bióxido de carbono, principal gas de efecto invernadero, y*
- b) *Reducción gradual del uso de plaguicidas que generan indirectamente daños a la salud y al medio ambiente.*⁵⁸

Los gravámenes que se propusieron a ese Congreso de la Unión, fueron los siguientes:

- a. Impuesto a los Combustibles Fósiles.
- b. Impuesto a los plaguicidas.

Estos impuestos son los que se agregaron y que están vigentes a partir de 2014

4.3.3.2 El impuesto a los Combustibles Fósiles.

El impuesto a la enajenación e importación de combustibles fósiles están en base a su contenido de carbono, siendo este elemento el que determina la

⁵⁸ INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Consultado en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

justificación para que sea gravado, teniendo una perspectiva internacional al incorporar estándares establecidos en los mercados de bonos de carbono.

*“durante la combustión o quema de combustibles fósiles se libera a la atmósfera bióxido de carbono, que es uno de los principales gases de efecto invernadero. Para incentivar un menor uso y mayor eficiencia en su combustión, se propone gravar el contenido de carbono de estos combustibles con un precio que refleje las condiciones de los **mercados internacionales de los bonos de carbono**. Este impuesto se basa en el principio fundamental de “**quien contamina paga**”, de forma que internaliza el costo social de producir emisiones contaminantes para la atmósfera y, en consecuencia, induce la adopción de tecnologías más limpias en la producción de bienes y servicios.”⁵⁹*

La finalidad del impuesto fue ayudar a limpiar el aire de nuestras ciudades, reduciendo las enfermedades respiratorias y los gastos en salud pública. Esta ley tiene como objetivo adoptar tecnologías para otorgar una eficiencia energética que repercuta en el bajo consumo y en la emisión del carbono.

Las metas de reducción de emisiones hacia el año 2020 son parte de los compromisos contraídos por México en los acuerdos de Cancún 2010 y en la Ley General de Cambio Climático, se puede señalar que estos esfuerzos son parte de los realizados a nivel regional.

“...al menos 33 países y 18 gobiernos sub-nacionales que utilizan sistemas de precios para el carbono, ya sea mediante impuestos o a través del comercio de emisiones.

Países como:

Australia, Canadá, Dinamarca, Eslovenia, Gran Bretaña, Holanda, Irlanda, Italia, Noruega y Suecia han aplicado impuestos directos al contenido de carbono en los combustibles fósiles. Otros países como Alemania y Austria han preferido aplicar aumentos a los impuestos energéticos con este mismo fin.”⁶⁰

⁵⁹ *Ibíd*em, p. 54.

⁶⁰ *Ibíd*em, p. 55.

El legislador afirmó al proponer estos impuestos que son de vanguardia frente a las legislaciones que en países como Brasil, Colombia y China aun tienen en planeación, la inclusión de un impuesto al carbono.

4.3.3.3 Impuesto al carbono frente al impuesto a los energéticos.

La diferencia entre los denominados *impuestos verdes*, radica en que el impuesto específico al carbono tiene el objetivo de reducir emisiones e incrementar recaudación, mientras que el impuesto a los energéticos solo cumple el objetivo fiscal de la recaudación. Lo anterior es acorde al concepto de desincentivar conductas, en este caso las emisiones de efecto invernadero, elemento importante en el cambio climático y de manera adicional fomentar el desarrollo de tecnologías en pro de la eficiencia energética y las fuentes alternativas de energía.

Sobre los impuestos al carbono y los mercados internacionales de bonos de carbono, el legislador señala:

“Los impuestos al carbono y los sistemas de mercados de emisiones se utilizan para reflejar en el precio el costo marginal social de las externalidades negativas asociadas al carbono. Sin embargo, difieren en su construcción y en el resultado final. Con los impuestos, el gobierno fija el precio del carbono y el mercado determina las cantidades de emisiones resultantes y el consumo de energía.”⁶¹

Complementando lo anterior, se puede advertir diferencia entre estos dos elementos, el primero es que los impuestos fijan un precio que propicia la reducción en su consumo y el uso eficiente, mientras que en un sistema de comercio de emisiones se fija un objetivo de reducción de las emisiones y el precio se construye en el mercado permitiendo que varíe.

El legislador al argumentar el precio promedio del carbono, toma como referencia el índice a partir de ponderar el precio de varios mercados

⁶¹ *Idem*

internacionales europeos, de Nueva Zelanda y de California, en los Estados Unidos de América. Este índice fue realizado por el Centro Mario Molina para Estudios Estratégicos sobre Energía y Medio Ambiente, asociación civil, independiente, sin fines de lucro que a partir de “*datos observados de octubre de 2012 a junio de 2013, se obtuvo un precio promedio de 5.70 dólares americanos por tonelada de carbono.*”⁶²

Además se tomó en cuenta el contenido de carbono de los combustibles comercializados en México y se propone utilizar los factores de emisión publicados en 1996 por el Panel Intergubernamental de Cambio Climático (IPCC) de la Organización de las Naciones Unidas, como se presenta en el Cuadro anexo a la propuesta de Ley⁶³.

Tipo de combustible	Tonelada de CO2 por unidad de volumen	Unidad de volumen	Impuesto por unidad de volumen	Unidad de medida para el impuesto
Gas Natural	16.893	Mil metros ³	11.94	Centavos por millar de metro ³
Propano	1.485	10 ³ litros	10.50	Centavos por litro
Butano	1.820	10 ³ litros	12.86	Centavos por litro
Gasolinas y gasavion	2.294	10 ³ litros	16.21	Centavos por litro
Turbosina y otros Kerosenos	2.647	10 ³ litros	18.71	Centavos por litro
Diesel	2.712	10 ³ litros	19.17	Centavos por litro
Combustóleo	2.935	10 ³ litros	20.74	Centavos por litro
Coque de petróleo	2.686	10 ³ kilogramos	189.85	Pesos por tonelada
Coque de carbón	2.730	10 ³ kilogramos	192.96	Pesos por tonelada
Carbón mineral	2.523	10 ³ kilogramos	178.33	Pesos por tonelada

⁶² *Idem*

⁶³ *Ibidem* pag 58.

Tonelada de CO ₂	1.000	Tonelada	70.68	Pesos por tonelada ⁶⁴
-----------------------------	-------	----------	-------	----------------------------------

Se puede observar que el criterio de clasificación obedece a las características fisicoquímicas; es decir, los valores señalados por el IPCC no se modifican con el tiempo; además de que se propone establecer cuotas específicas por tipo de combustible, considerando las toneladas de bióxido de carbono por unidad de volumen.

4.3.3.4 Impuesto a los plaguicidas

Este impuesto se remite al terreno de las prácticas agrícolas sustentables con un manejo biológico de plagas y su contraparte la utilización de plaguicidas que propician la productividad, pero que tienen fuertes riesgos ambientales como:

“

- a) contaminación del agua, de los suelos, del aire y de los alimentos;
- b) intoxicaciones agudas (leves, moderadas o severas), subcrónicas, crónicas con efectos agudos como quemaduras de piel y ojos, cefalea, náuseas, visión borrosa, calambres musculares, vómitos y dificultad respiratoria, e inclusive hay estudios no concluyentes hasta ahora, que apuntan que estos productos podrían ser carcinógenos, y
- c) enfermedades como disfunciones inmunológicas y daño neuronal permanente y, en casos extremos, pueden producir la muerte.”⁶⁵

El legislador argumenta mediante la comparación de experiencias internacionales al mencionar que entre los países que aplican impuestos a este tipo de agroquímicos se encuentran Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia, donde las tasas del impuesto van de 2.5% a 35%. En otras latitudes como en la India la tasa total impositiva a los plaguicidas es de 16% y se ha logrado

⁶⁴ Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 58.

disminuir el uso de los plaguicidas más tóxicos en aproximadamente 40%, mientras que Vietnam introdujo un impuesto a los plaguicidas en 2012 con una tasa de cerca del 3%.

Es claro que los gravámenes a plaguicidas buscan inducir la sustitución por productos amigables con el medio ambiente y efectivos con el control de plagas así como para dar incentivos dinámicos a la innovación y adopción de nuevas tecnologías.

Para la iniciativa se utiliza la clasificación de peligro de toxicidad que proporciona la *Norma Oficial Mexicana NOM-232-SSA1-2009, Plaguicidas: que establece los requisitos del envase, embalaje y etiquetado de productos grado técnico y para uso agrícola, forestal, pecuario, jardinería, urbano, industrial y doméstico*, establecida de conformidad con la siguiente tabla⁶⁶:

Vía de exposición	Categoría 1	Categoría 2	Categoría 3	Categoría 4	Categoría 5
Oral (mg/kg)	5	50	300	2000	5000
Dérmica (mg/kg)	50	200	1000	2000	
Inhalatoria Gases (ppmV)	100	500	2500	5000	
Inhalatoria Vapores (mg/l)	0,5	2	10	20	
Inhalatoria Polvo y nieblas (mg/l)	0,05	0,5	1	5	

Es así como la clasificación es el soporte de la tasa aplicable a los plaguicidas, establecidas en el artículo 2° de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de la forma siguiente:

1. Categorías 1 y 2 9%

⁶⁶ Tabla 1 Categorías de peligro de toxicidad aguda, retomada de la NOM-232-SSA1-2009.

2. Categoría 3	7%
3. Categoría 4	6%

Sin embargo, conforme al artículo 4° de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se establecieron las tasas siguientes:

“Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 2o. fracción I, inciso I) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, durante el ejercicio fiscal de 2014, en sustitución de las tasas previstas en dicho inciso se aplicarán las siguientes:

1. Categorías 1 y 2	4.5%
2. Categoría 3	3.5%
3.-Categoría 4	3.0%”

Lo anterior puede explicarse en base a los razonamientos vertidos en la exposición de motivos del ejecutivo, ya que al tratarse de un impuesto nuevo, no hay tratamiento anterior que pueda ser tomado para efecto de tasar los porcentajes de las actividades que efectúen los contribuyentes afectos a este impuesto.

4.3.4 Clasificación y elementos de los impuestos ambientales

4.3.4.1 Clasificación de los impuestos ambientales.

INDIRECTO: Ya que el sujeto pasivo del impuesto puede trasladar este a otras personas, de manera que no sufre el impacto económico de manera definitiva.

ESPECIAL: Debido a que el gravamen recae en determinada actividad económica, consistente en la enajenación de bienes específicos que son los combustibles fósiles y los plaguicidas.

TRATAMIENTO DIFERENCIAL: Porque en el caso de *combustibles fósiles*, establece cuotas específicas, considerando las toneladas de bióxido de carbono por unidad de volumen, y para el caso de *plaguicidas*, establece tasas para cada tipo de categoría, la cual depende del peligro de toxicidad aguda.

SEMIPLURIFACÉTICO: En función de que grava casi todas las etapas del proceso de producción, es decir, desde la fabricación hasta la importación, excepto algunas fases finales de consumo.

NO ACUMULATIVO: El impuesto se traslada fuera del precio, se registra por separado en la contabilidad y se acredita después sin que forme parte del precio.

CONTROLABLE: Ya que genera el interés del contribuyente de exigir facturas y traslado expreso del impuesto al proveedor.

TIENE UN SOBRECOSUMO: Al gravar la circulación y gastos de bienes que con el tiempo se extinguen o destruyen.

REAL: Atiende a las características propias de la actividad, y no así a las del sujeto obligado o de quien soporta el gravamen final.

4.3.4.2 Elementos de los impuestos ambientales.

SUJETOS: Personas físicas y morales -fabricantes, productores e importadores- que realicen la enajenación en territorio nacional, o en su caso la importación de combustibles fósiles, y de *plaguicidas*.

*Cabe señalar que sólo para los bienes plaguicidas las personas físicas y morales que *presten los servicios* de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, que se realicen con motivo de la enajenación de los plaguicidas, serán objeto del impuesto.

OBJETO: Enajenación en territorio nacional, o en su caso, la importación de combustibles fósiles, y de plaguicidas.

BASE DEL IMPUESTO: Se considerará como valor del acto, el de la enajenación en territorio nacional.

Por la enajenación de combustibles fósiles, los contribuyentes calcularán el impuesto sobre el total de las unidades de medida y en su caso fracciones de dichas unidades, según corresponda.

BASE DEL IMPUESTO EN LAS IMPORTACIONES: Para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación.

Tratándose de combustibles fósiles, el impuesto se calculará aplicando las cuotas sobre el total de las unidades de medida de los combustibles fósiles que se hubieran importado.

*Según la LIEPS, el valor es el precio promedio en que dichos bienes se enajenaron en los tres meses inmediatos anteriores al en que se efectuó el pago.

TASAS: En el caso de los bienes plaguicidas las tasas son las establecidas en el artículo 2º, fracción I, inciso I): 9%,7% y 6%, reiterando que conforme a las disposiciones transitorias señaladas en el tema “Impuesto a los plaguicidas”, quedaron de 4.5% 3.5% y 3.0%, mismas que serán aplicables de conformidad a la categoría de peligro de toxicidad del producto, de acuerdo a una tabla con categorías y vías de exposición oral e inhalatoria

CUOTAS: En el caso de *combustibles fósiles*, no hay tasas sino que se establecen cuotas específicas, considerando las toneladas de bióxido de carbono por unidad de volumen

CAUSACIÓN: El impuesto se causa sobre flujo de efectivo, es decir cuando el contribuyente haya cobrado efectivamente el ingreso, y sobre el monto de lo cobrado.

CALCULO Y PAGO: El impuesto se calcula en ambos casos mensualmente, y debe pagarse a mas tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, excepto en las importaciones que se hace conjuntamente con el pago del impuesto general de importación.

Los saldos a favor de pagos provisionales únicamente se podrán compensar contra el impuesto que corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

Tratándose de bienes combustibles fósiles, el impuesto se calculará aplicando las cuotas que correspondan a las unidades de medida de dichos bienes, enajenados en el mes, disminuida con el impuesto pagado en el mismo mes al aplicar las cuotas correspondientes con motivo de la importación de dichos bienes.

Es importante señalar que los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto mediante la entrega de los bonos de carbono, cuando sean procedentes de proyectos desarrollados en México y avalados por la ONU dentro de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

EXCENCIONES: Tratándose de bienes combustibles fósiles: Cuando la enajenación se realice por personas diferentes a fabricantes, productores o importadores, - no considerándose a estas personas contribuyentes del impuesto por dichas enajenaciones-; y tratándose de plaguicidas no se paga el impuesto por la enajenación de aquellos, que conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda correspondan a la categoría 5, por ser ligeramente tóxicos y no tener efectos de contaminación ambiental.

4.3.4.3 Los impuestos ambientales y las cifras de recaudación.

El 22 de agosto de 2014 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, dieron a conocer mediante el comunicado de prensa 117/2014 la publicación del Informe Tributario y de Gestión con resultados al segundo trimestre de 2014; es prudente mencionar que en el Informe Tributario se presentan datos sobre la evolución de los ingresos a través de su comportamiento con relación a lo estimado en la Ley de Ingresos.

En el mencionado informe se destacan los ingresos tributarios administrados por el Servicio de Administración Tributaria en el cual *“reportan un ascenso a 934,149 millones de pesos (mdp), lo que significa un aumento real*

anual de 7.4 por ciento y de 12.6 por ciento".⁶⁷ Esta cifra corresponde al avance general que hasta el mes junio del 2014 menciona los avances en la recaudación para impuestos como el de Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que reporta una cifra de 41,191.1 millones de pesos.

Conforme al Informe Tributario y de Gestión Enero-junio de 2014, en su versión consultable en línea señala que *"de acuerdo con la información preliminar disponible, durante enero-junio de 2014 los ingresos del Gobierno Federal alcanzaron un total de **1,425,755 millones de pesos (mdp)**, monto 3.8 por ciento superior en términos reales al obtenido en 2013.*"⁶⁸

A manera de generar un ejercicio comparativo en las cifras que transparenta el Servicio de Administración Tributaria, se reporta que *"en enero-septiembre de 2013, los ingresos tributarios administrados por el SAT se incrementaron en 4.5 por ciento real con relación al mismo periodo de 2012, obteniéndose una cifra de **1,232,368 millones de pesos (mdp)**, lo que significó contar con el monto más alto en un periodo similar desde que se tiene registro"*⁶⁹ en una nota aclaratoria se menciona que en los Ingresos Tributarios Administrados por el SAT comprenden los Ingresos Tributarios excluyendo el Impuesto Especial a la Producción y Servicios (IEPS) de Gasolina y Diesel, Tenencia, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) e Impuesto a los Rendimientos Petroleros.

⁶⁷ Comunicado de prensa 117/2014, fecha de consulta 31 de octubre de 2014: http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/2014/agosto/Documents/com2014_117.pdf

⁶⁸ Informe Tributario y de Gestión, Enero-junio 2014, fecha de consulta 31 de octubre de 2014: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t2/Informe_Ejecutivo.pdf

⁶⁹ *Ibidem*

Ingresos Tributarios Administrados por el SAT

Enero-septiembre
Millones de pesos

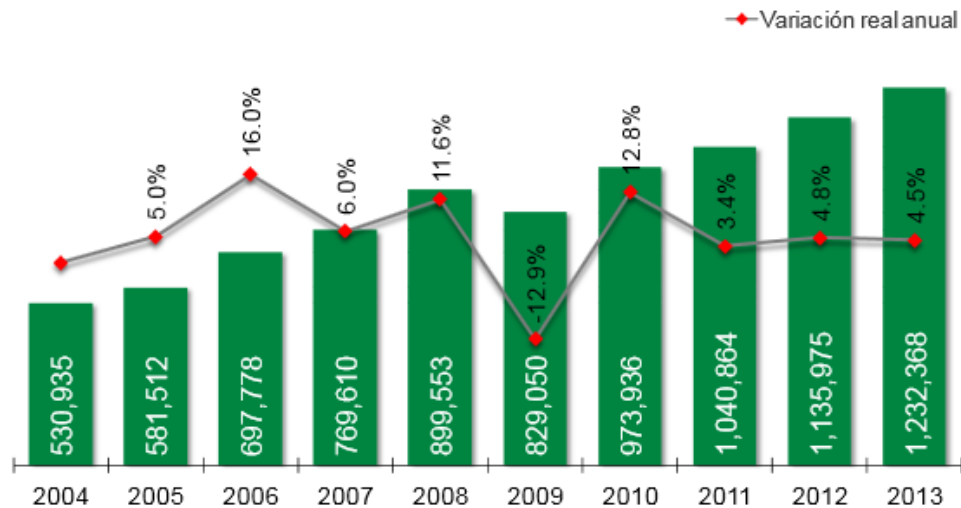


Figure 1 Gráfico retomado del Informe Tributario y Gestión 2013

De la información comparada se puede afirmar que para el periodo reportado en 2014, se ha obtenido 193 387 millones de pesos (mdp) recaudados en lo que va del año

4.3.4.4 Alcances de los medios fiscales como instrumentos económicos para la protección y mejora del medio ambiente, análisis de sus elementos.

El optar por la incorporación de instrumentos económicos presupone un menor coste económico para incentivar la reducción de la contaminación, ya que conlleva a que los agentes contaminantes reaccionen ante la imposición del gravamen. De este modo, el contaminador optará por la forma menos costosa de reducir la contaminación.

La opción por los instrumentos de carácter económico ofrece una menor vulnerabilidad respecto a cualquier tipo de presión social, ya que al tributar por igual todos los sectores de la sociedad, la resistencia será superior a las posibles presiones de las empresas.

Como analizamos en los capítulos precedentes en la historia moderna de México existieron condiciones que limitaban la implementación de

instrumentos económicos, entre estas condiciones se pueden observar la falta de una política en materia ambiental, la garantía de certeza jurídica a las inversiones a largo plazo, infraestructura insuficiente para la prestación de servicios ambientales y la falta de interés y responsabilidad dentro de los tres órdenes de gobierno frente a los problemas ambientales del país, ya sea por falta de recursos, conocimiento o facultades. Pero otro elemento que inhibe la mejora ambiental del país es la falta de aplicación de la legislación existente, por lo que propiciar y reforzar la aplicación de instrumentos fiscales que tengan como fin la conservación del medio ambiente debe ser el centro de atención inmediato.

Es indudable que los beneficios de la recaudación fiscal de una Nación redundara en el gasto público, por lo que el Gasto Público debe buscar su sentido social y su alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado siempre deba ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Legislativo.

Los conceptos materiales y formales del gasto público, se pueden referir de dos formas:

- I. Referido al destino que debe dárseles a las contribuciones para las realizaciones de las funciones del Estado, específicas o generales, a través de la erogación que realicen las dependencias u organismos públicos.
- II. Por el otro lado se configura cuando el presupuesto de egresos federal, estatal o municipal, está señalada la partida presupuestal, según el ramo de que se trate ajustándose a dicho presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo.

La principal finalidad de las contribuciones, es la de cubrir el gasto público, sin perder de vista que algunas persiguen restringir las importaciones o

exportaciones de bienes y servicios, disminuir el consumo de bebidas alcohólicas y de cigarrillos, disminuir el desarrollo de ciertas actividades nocivas o perjudiciales para la sociedad, etc. Dicho lo anterior, aparece que la fuente de los gastos públicos es precisamente el Presupuesto de Egresos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aunque se presenten por organismos descentralizados y empresas de participación estatal, o que las erogaciones tengan un fin general o específico, pero siempre en beneficio colectivo.

Por lo anterior, proponemos que el uso de instrumentos económicos y fiscales debe mantenerse como la hoja de ruta para fijar correctamente los precios y generar incentivos basados en el mercado e índices de carbono en pro de un comportamiento respetuoso con el medio ambiente, mediando y proponiendo rebasar las limitantes que se puedan presentar a causa de la implementación de instrumentos económicos esto a causa de la capacidad de las instituciones y las exigencias de estos instrumentos como mecanismo de cambio de conductas.

Por tanto, como cuestión previa al análisis de la necesidad de una política fiscal ambiental, debe preceder la valoración de la necesidad de una política social ambiental, es decir, que todos los estratos sociales se concienticen de la necesidad de que sea precisa una protección del medio ambiente. El ciudadano debe ser plenamente consciente de la existencia de un problema para luego ver en qué medida y de forma coyuntural se puede presionar más hacia una fiscalidad coercitiva, y de qué manera más estructural se puede aplicar instrumentos de política fiscal preventiva.

Ya que en caso contrario, se ha constatado que la utilización de una política de la carga sobre el emisor hacia el medio ambiente, resulta de todo punto insuficiente para lograr que las empresas contaminantes dejen de contaminar. Es decir, la carga se ha convertido en un elemento más del coste final del producto que sin dudar repercute en el cliente. Y así, en el supuesto de que el cliente continúe consumiendo ese producto que en etapa productiva era contaminante, el agente emisor verá con satisfacción el gravamen.

Se tiene como principio de economía que la regulación del mercado a través del control de precios, tienda hacia dos escenarios que afectan directamente al bienestar económico de los participantes en el mercado, estos escenarios son que el precio máximo de un producto o servicio sea superior al precio de equilibrio y que el precio máximo sea inferior al precio de equilibrio. Es indudable que el equilibrio del mercado determinara como los mercados asignan los recursos escasos, dicho de otro modo se puede hacer una distribución equitativa del producto o servicio, solo basta que el individuo tenga los mínimos exigidos para que pueda adquirir un producto o servicio.

La teoría económica también señala en cuanto a los efectos de los precios, la dicotomía entre los efectos del precio mínimo y los efectos del precio máximo, en este caso el primer efecto refiera a que si el precio máximo está por debajo del precio de equilibrio solo generará para el producto un racionamiento y si el precio mínimo está por debajo del precio de equilibrio generara un exceso de oferta.

Aunado a lo anterior no es extraño que la tendencia retomada en varios países incluido México a partir de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es mediante la adecuación de estructuras fiscales a objetivos ambientales. Por lo que la creación, adecuación e inserción de impuestos debe observar dos escenarios, pues el impuesto puede recaer sobre los productores incluidos los vendedores y el impuesto puede recaer sobre compradores.

Los efectos generados por un impuesto indudablemente crea una brecha entre el precio que pagan los compradores y el precio que perciben los vendedores, siendo consecuencia de esta brecha, la cantidad vendida es menor a la cantidad que se vendería sin impuesto alguno, por lo tanto el mercado para ese bien se ve reducido. La creación de un impuesto debe buscar la internalización de una externalidad, esto se entiende como la alteración de los incentivos para que las personas tengan en cuenta los efectos externos de los productos y servicios que adquieres, así como de sus acciones, por lo tanto el legislador puede *internalizar una externalidad* imponiendo un impuesto al

productor con el fin de reducir la cantidad de equilibrio hasta el nivel socialmente aceptable.

Para reafirmar lo anterior, es sabido que las subvenciones son los instrumentos principales para interiorizar las externalidades positivas, mientras que los impuestos son los instrumentos principales para internalizar las externalidades negativas.

Las políticas públicas encaminadas a resolver el problema de las externalidades, tienden a realizarlo mediante dos alternativas, la primera refiere a las medidas de orden y control, como prohibir u obligar a ciertos comportamientos y la segunda que refiere a las políticas basadas en el mercado, esta última es usada por el gobierno a través de los impuestos y las subvenciones que permiten alinear los incentivos privados con la eficiencia social.

Los impuestos pigouvianos (llamados así en honor al economista británico Arthur Pigou) son impuestos aprobados para corregir los efectos de una externalidad negativa. Verbigracia, cuando una actividad industrial no cumple con la normatividad ambiental vigente, la Procuraduría Federal de Protección al medio Ambiente, a través de sus delegaciones, lleva a cabo la sustanciación de los procedimientos administrativos en materia de inspección industrial donde se determinan las infracciones a las leyes, reglamentos, normas oficiales mexicanas y demás disposiciones aplicables.

Derivado de lo anterior y vencido el plazo para presentar alegatos, la autoridad emitirá y notificará a tu empresa una resolución administrativa, en la que, de resultar procedente, impondrá las sanciones y medidas correctivas necesarias para subsanar las infracciones. Hace aplicable la regulación como medida de orden y control, a través de las sanciones a las que se puede hacer la empresa, dependiendo de la gravedad de las infracciones, son:

- Multa de 20 a 50,000 días de SMG, vigente en el Distrito Federal.
- Clausura total o parcial, temporal o definitiva.
- Arresto administrativo hasta por 36 horas.

- Suspensión o revocación de las licencias, permisos o autorizaciones.

Por otro lado, puede existir el caso en que se esté realizando una actividad industrial con el apego de la normatividad que le restringe el realizar afectaciones al medio ambiente, pero el producto en si mismo su producción tendrá un impacto en el medio ambiente, por lo anterior y a modo de inhibir el consumo de productos o servicios que tengan impacto considerable se debe de optar por establecer un impuesto de una cantidad determinada por cada unidad de polución emitida en este caso por la industria que crea un producto, lo anterior seria un ejemplo de un impuesto pigouviano.

Análisis de sus elementos.

Combustibles fósiles

Para la inclusión del impuesto a los combustibles fósiles, el legislador propuso diversas modificaciones a la estructura de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, mismos que se aprobaron y publicaron en el Diario Oficial de la Federación el día once de diciembre de dos mil trece y que se establecen en los siguientes términos:

El impuesto se aplicará a las enajenaciones e importaciones que se realicen de diversos combustibles, por lo que se adiciona al artículo 2o., fracción I, un inciso H).

H)	Combustibles Fósiles	Cuota	Unidad de medida
1.	Propano	5.91	centavos por litro.
2.	Butano	7.66	centavos por litro.
3.	Gasolinas y gasavión	10.38	centavos por litro.
4.	Turbosina y otros kerosenos	12.40	centavos por litro.
5.	Diesel	12.59	centavos por litro.
6.	Combustóleo	13.45	centavos por litro.
7.	Coque de petróleo	15.60	pesos por tonelada.
8.	Coque de carbón	36.57	pesos por tonelada.
9.	Carbón mineral	27.54	pesos por tonelada.
10.	Otros combustibles fósiles	39.80	pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible.

Para delimitar los combustibles objeto del gravamen, se adicionó el artículo 3o., con una fracción XXII, para definir el concepto de cada uno de ellos.

XXII. Combustibles fósiles:

- a) *Gas Natural, hidrocarburo que se presenta como una mezcla de gases, constituida principalmente por metano, pero que comúnmente puede contener otros alcanos y otros gases como nitrógeno, ácido sulfhídrico, helio y mercaptanos.*
- b) *Propano, gas incoloro e inodoro, perteneciente a los hidrocarburos alifáticos con enlaces simples de tres carbonos.*
- c) *Butano, también conocido como n-butano, hidrocarburo saturado, parafínico o alifático, inflamable que se presenta comúnmente en estado gaseoso, incoloro e inodoro, compuesto por cuatro átomos de carbono y por diez de hidrógeno.*
- d) *Gasolina, combustible líquido e incoloro sin plomo, que se obtiene del proceso de refinación del petróleo crudo al fraccionarse típicamente a temperaturas entre los 30° y los 225° Celsius (en destilación fraccionada), formado por una mezcla de hidrocarburos alifáticos volátiles, principalmente parafinas ramificadas, aromáticos, naftenos y olefinas, y que cumple con especificaciones para ser usado en motores de combustión interna mediante ignición por una chispa eléctrica.*

- e) *Gasavión, alquilado o gasolina de alto octanaje, de alta volatilidad y estabilidad y de un bajo punto de congelación, con contenido de tetraetilo de plomo utilizado en aeronaves equipadas con motores de combustión interna.*

Los sujetos pasivos serán los fabricantes, productores e importadores por la enajenación o importación que realicen de los combustibles fósiles, siendo éstos los únicos sujetos del mismo, por lo que se propone reformar el artículo 8o., fracción I, inciso c), para establecer que las enajenaciones que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores, estarán exentas del impuesto, no considerándose a estas personas contribuyentes del impuesto por dichas enajenaciones.

Establecido en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de la siguiente manera:

Artículo 8o.-*No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:
I. Por las enajenaciones siguientes:*

(...)

c) Las que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores, de los bienes a que se refieren los incisos C), D), E), G) y H) de la fracción I del artículo 2o. y la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley. En estos casos, las personas distintas de los fabricantes, productores o importadores, no se consideran contribuyentes de este impuesto por dichas enajenaciones.

En este sentido solamente procederá el acreditamiento del impuesto que se hubiera pagado en la importación de los citados combustibles, por lo tanto se incorpora mediante la reforma del artículo 4o. en su segundo y tercer párrafos.

Artículo 4o.- *Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.*

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), F), G), I) y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que se

refieren los incisos A), C), D), E),F), G), H), I) y J) de dicha fracción, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley. (LIEPS, art 4)

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), F), I) y J) del artículo 2o. de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2o., fracción I, incisos.

El impuesto se causará en el momento en que se cobren las contraprestaciones, tal como lo establece el artículo 10° de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Artículo 10. *En la enajenación de los bienes a que se refiere esta Ley, el impuesto se causa en el momento en el que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo cobrado. Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación efectivamente percibida, la tasa que corresponda en términos del artículo 2o. de esta Ley. Por las enajenaciones de cerveza en las que el impuesto se pague aplicando la cuota a que se refiere el artículo 2o.-C de esta Ley, el impuesto se calculará por los litros que hayan sido pagados con el monto de las contraprestaciones efectivamente percibidas. Tratándose de la cuota por enajenación de cigarros u otros tabacos labrados a que se refieren los párrafos segundo y tercero del inciso C) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, se considerará la cantidad de cigarros efectivamente cobrados y, en el caso de otros tabacos labrados, la cantidad de gramos efectivamente cobrados. Por las enajenaciones de los bienes a que se refieren los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, el impuesto se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones. Por las enajenaciones de los bienes a que se refiere la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley, el impuesto se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones.*

En el caso de faltante de bienes en los inventarios, consumo o autoconsumo, se considera que se efectúa la enajenación en el momento en el que el contribuyente o las autoridades fiscales conozcan que se realizaron los hechos mencionados, lo que ocurra primero.

Tratándose de donaciones por las que se deba pagar el impuesto, en el momento en que se haga la entrega del bien donado o se extienda el comprobante que transfiera la propiedad, lo que ocurra primero.

El impuesto se calculará mensualmente, aplicando las cuotas que correspondan a las unidades de medida a los combustibles fósiles que se hubieran enajenado en el mes, disminuido con el impuesto pagado en el mismo mes al aplicar las cuotas correspondientes con motivo de la importación de esos bienes, por lo que se incorpora en el artículo 5o. de la Ley:

“Artículo 5o.- *El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de esta Ley, según se trate. Los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en esta Ley y tendrán el carácter de definitivos.*

El pago mensual será la diferencia que resulte de restar a la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en los términos del artículo 2o. de esta Ley a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de bienes o la prestación de servicios gravados por esta Ley; el impuesto pagado en el mismo mes por la importación de dichos bienes, así como el impuesto que resulte acreditable en el mes de que se trate de conformidad con el artículo 4o. de esta Ley. Tratándose de la cuota a que se refieren los párrafos segundo y tercero del inciso C), de la fracción I, del artículo 2o. de esta Ley, el pago mensual será la cantidad que se obtenga de aplicar la cuota que corresponda a los cigarros enajenados en el mes, o la que se obtenga de aplicar esa cuota al resultado de dividir el peso total de los otros tabacos labrados enajenados en el mes, entre 0.75, disminuidas dichas cantidades, en su caso, con el impuesto pagado en el mismo mes al aplicar la cuota correspondiente con motivo de la importación de los cigarros u otros tabacos labrados, en los términos del segundo párrafo del artículo 4o. de esta Ley. En el caso de la cuota a que se refiere el inciso G), de la fracción I, del artículo 2o. de esta Ley, el pago mensual será la cantidad que se obtenga de aplicar la cuota a los litros de bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes, según corresponda, disminuida

con el impuesto pagado en el mismo mes con motivo de la importación de dichos bienes o el trasladado en la adquisición de los bienes citados. Tratándose de los bienes a que se refiere el inciso H), de la fracción I, del artículo 2o. de esta Ley, el pago mensual será la cantidad que se obtenga de aplicar las cuotas que correspondan a las unidades de medida de dichos bienes, enajenados en el mes, disminuida con el impuesto pagado en el mismo mes al aplicar las cuotas correspondientes con motivo de la importación de esos bienes, en términos del segundo párrafo del artículo 4o. de esta Ley. Tratándose de los bienes a que se refiere la fracción II, del artículo 2o.-A de esta Ley, el pago mensual será la cantidad que se obtenga de aplicar las cuotas que correspondan a los litros de combustible enajenados.

Tratándose de fabricantes, productores o envasadores de cerveza, en lugar de considerar la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en los términos del artículo 2o. de esta Ley a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de cerveza, se considerarán las cantidades que resulten de aplicar el artículo 2o.-C de esta Ley.

Cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

Cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

Las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de devolución de saldos a favor y de compensación, se aplicarán en lo que no se oponga a lo previsto en el presente artículo.

Tratándose del impuesto a que se refiere el inciso H) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto mediante la entrega de los bonos de carbono a que se refiere la fracción XXIV del artículo 3o. del mismo ordenamiento, cuando sean procedentes de proyectos desarrollados en México y avalados por la Organización de las Naciones Unidas dentro de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. El valor de dichos bonos será el que corresponda a su valor de mercado en el momento en que se pague el impuesto. La entrega de dichos bonos y la determinación de su valor se realizará de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

En el caso de la importación, el impuesto se calculará aplicando las cuotas sobre el total de las unidades de medida de los combustibles fósiles que se incorporan en el artículo 14.

“Artículo 14.- Para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

Tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, para calcular el impuesto especial sobre producción y servicios se considerará el valor en aduana a que se refiere la Ley Aduanera, adicionado del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva, a excepción del impuesto al valor agregado.”

En materia de obligaciones, se incorporan en el artículo 19 de la ley citada las fracciones I, VIII, X, XI y XIII, para establecer las obligaciones que deberán cumplir los contribuyentes de este impuesto, siendo las siguientes:

- En la contabilidad deberán identificar las operaciones relativas a los combustibles fósiles;
- Deberán proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria, la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores de esos combustibles, así como el precio de enajenación de cada producto, valor y volumen de los mismos;
- Llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado, así como reportar trimestralmente la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, y
- Estar inscritos en el padrón de importadores y exportadores a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con la inclusión de los impuestos ambientales se hizo necesario reformar también el artículo 19 de la Ley Especial Sobre Producción y Servicios, para considerar las obligaciones inherentes a esos nuevos impuestos y de esa manera que la Secretaría de Hacienda y crédito Público, cuente con un padrón

de contribuyentes de estos impuestos y pueda verificar el cumplimiento en tiempo y forma de las citadas obligaciones.

Plaguicidas

Las reformas a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios para la inclusión de impuestos a plaguicidas por enajenación e importación que se realicen de los plaguicidas, se adicionan en el artículo 2o., fracción I, inciso I).

“Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

I) Plaguicidas. La tasa se aplicará conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda, en la forma siguiente:

<i>1. Categorías 1 y 2</i>	<i>9%</i>
<i>2. Categoría 3</i>	<i>7%</i>
<i>3. Categoría 4</i>	<i>6%”</i>

Para delimitar los bienes que son objeto del gravamen se propone adicionar el artículo 3o., con una fracción XXIII, para definir el concepto de plaguicidas.

“Artículo 3o.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

XXIII. Plaguicida, cualquier sustancia o mezcla de sustancias que se destina a controlar cualquier plaga, incluidos los vectores que transmiten las enfermedades humanas y de animales, las especies no deseadas que causen perjuicio o que interfieran con la producción agropecuaria y forestal, así como las sustancias defoliantes y las desecantes.”

El impuesto se causará en todas las etapas de la cadena comercial, por lo que serán sujetos del impuesto, las personas físicas o morales que enajenen en territorio nacional o importen los plaguicidas, pero permitiendo el acreditamiento del impuesto que se haya trasladado en la etapa anterior, por lo que se reformó el artículo 4o., en su segundo y tercero párrafos.

“Artículo 4o.- Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), F), G), I) y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que se refieren los incisos A), C), D), E), F), G), H), I) y J) de dicha fracción, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), F), I) y J) del artículo 2o. de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2o., fracción I, incisos.”

Los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, que se realicen con motivo de la enajenación de los plaguicidas, serán objeto del impuesto, por lo que se incorpora en el artículo 2o., fracción II, inciso A) y el artículo 5o.-A, las reglas de aplicación.

“Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

II. En la prestación de los siguientes servicios:

A) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B), C), F), I) y J) de la fracción I de este artículo. En estos casos, la tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone esta Ley. No se pagará el impuesto cuando los servicios a que se refiere este inciso, sean con motivo de las enajenaciones de bienes por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos del artículo 8o. de la propia Ley.”

“Artículo 5o.-A. Los fabricantes, productores, envasadores o importadores, que a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores, enajenen los bienes a que se refieren los incisos A), B), C), F), I) y J) de la fracción I, del artículo 2o. de esta Ley, estarán obligados a retener el impuesto sobre la contraprestación que a éstos correspondan y enterarlo mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 5o. de esta Ley. Cuando las contraprestaciones se incluyan en el valor de la enajenación por las que se pague este impuesto, no se efectuará la retención y no se considerarán contribuyentes de este impuesto por dichas actividades.”

Los contribuyentes que únicamente realicen las actividades a que se refiere el párrafo anterior y que por dichas actividades les sea retenido el impuesto sobre las contraprestaciones que les correspondan en los términos del citado párrafo, no tendrán obligación de presentar declaraciones de pago mensual.

En virtud de que la tasa del gravamen se aplicará atendiendo al peligro de toxicidad aguda, se adiciona el artículo 8o., fracción I, con un inciso h), para establecer que no se pagará el impuesto por las enajenaciones de los plaguicidas que conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda corresponda a la categoría 5, por ser ligeramente tóxicos y no tener efectos de contaminación ambiental.

“Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

I. Por las enajenaciones siguientes:

...

h) Plaguicidas que conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda correspondan a la categoría 5.”

Vía de exposición	Categoría 1	Categoría 2	Categoría 3	Categoría 4	Categoría 5
Oral (mg/kg)	5	50	300	2000	5000

En materia de obligaciones, se reforma el artículo 29-A, fracción VII, inciso a), segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para establecer la obligación a los contribuyentes que realicen operaciones con plaguicidas, de trasladar en forma expresa y por separado el impuesto, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

“Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados

con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos...”

También en el artículo 19, en sus fracciones II, VIII, X y XI, se establecen a los contribuyentes del impuesto, las siguientes obligaciones:

- Expedir comprobantes fiscales con el traslado en forma expresa y por separado a otros contribuyentes de este gravamen;
- Proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, la relación de las personas a las que les hubiera trasladado el IEPS en forma expresa y por separado, así como el monto trasladado;
- Llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado, así como reportar trimestralmente, la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control;
- Estar inscritos en el padrón de importadores y exportadores a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y
- Proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores, respecto de los plaguicidas.

CONCLUSIONES

PRIMERA

A partir del método histórico cronológico que sirve de apoyo en la indagación del fenómeno jurídico, es como se puede afirmar que dentro del devenir tributario que ha estado presente en las diversas formas y momentos en que se ha buscado establecer cargas por los beneficios que un gobernado puede obtener por la explotación de un bien, o por los ingresos obtenidos, no se había tenido una perspectiva que buscara cubrir o satisfacer una necesidad que evitara un deterioro al medio ambiente. En otras palabras, la perspectiva ambiental como manera de garantizar la tutela de un derecho humano al medio ambiente sano, no había sido una motivación para que se buscara formalizar las cargas impositivas sobre las actividades de contaminación que un gobernado estuviese realizando, por lo que proponemos la creación de políticas públicas tendientes a una cultura de protección al medio en donde se considere que los ingresos que se obtengan por las cargas impositivas a los que contaminan sean destinadas a proteger al medio.

SEGUNDA

Derivado de los compromisos adquiridos por nuestro país a nivel internacional para mitigar las consecuencias del cambio climático, se hizo necesario proponer la imposición de una nueva carga tributaria, dando origen a la creación de los impuestos ambientales, desincentivando las actividades que dañen el ambiente y con ello propiciar un mejor entorno de vida, pero uno de los retos a futuro será incorporar la variable ambiental en la administración pública, convirtiéndola además en un factor de competitividad y de productividad, lo anterior en un contexto en que la sociedad sea consciente de la necesidad de proteger el entorno y participe dentro de la exigencia de prácticas que favorezcan al mismo, recibiendo a cambio un beneficio, es decir estímulos fiscales.

TERCERA

Desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, se establece la estructura del sistema fiscal sobre los principios de legalidad, equidad, y proporcionalidad, visto desde la perspectiva de continuidad del Estado a través de la obtención de ingresos, así como de la protección de los derechos de los ciudadanos contribuyentes con cargas justas, por lo que toda ley impositiva que regule una contribución debe respetar estos principios y nosotros proponemos agregar la variable ambiental como detonador del desarrollo económico.

CUARTA

Del análisis realizado podemos señalar que el impuesto es una especie de contribución y que los diversos autores lo han referido como la principal fuente de ingresos que le permitirá al Estado sufragar los gastos públicos, y que cuando tenga fines extrafiscales los recursos deben aplicarse a fomentar o limitar una actividad.

QUINTA

Los impuestos ambientales abordados en este trabajo, como están regulados, cumplen con los elementos de las contribuciones, sin embargo, su finalidad va mas allá de obtener recaudación y cubrir el gasto público, pretende que los contribuyentes realicen acciones para que sus actividades económicas o industriales no dañen el entorno ecológico y en la medida que lo demuestren la carga impositiva sea menor, entonces se les dará un carácter extrafiscal y cuando se cumplan en tiempo y forma se otorgará un estímulo fiscal.

SEXTA

Con la introducción del impuesto ambiental respecto de combustibles fósiles se hizo necesario señalar las obligaciones que el contribuyente tiene que cumplir para efecto de que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, lleve un

control que le permita elaborar un padrón y estar verificando que cumplan con sus obligaciones fiscales; sin embargo, lo consideramos incompleto por que paralelamente debe generar un estímulo.

SÉPTIMA

En cuanto a la carga impositiva, como se ha dicho a lo largo del presente trabajo, el fin de los impuestos ambientales no debe ser de carácter recaudatorio, por lo que se considera conveniente proponer modificaciones a la carga impositiva, estableciendo que los ingresos derivados de la recaudación de estos, se destine a un fondo ambiental público, precisando el fin que se le daría a esos recursos; tomando como parámetro la Ley Ambiental de Protección a la Tierra del Distrito Federal, ya que actualmente se establece que el Gobierno del Distrito Federal aportará, pero en realidad no lo hace porque el recurso lo ingresa a la recaudación y el destino no tiene el objetivo directo de proteger al medio.

OCTAVA

También se propone que a nivel federal exista un apartado en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en donde se especifiquen los recursos que deban destinarse al fondo ambiental, así como las acciones que deban realizarse, es decir como un fondo de compensación por Entidad.

NOVENA

Por otra parte se hace necesario que en la legislación fiscal federal se considere un apartado que contenga estímulos fiscales en materia ambiental, los cuales, tendrían dos características particulares: la *extrafiscalidad* que implica señalar el destino que tendrán los ingresos, que por esos impuestos se obtienen y la *neutralidad* que significa instrumentos fiscales destinados a fomentar las actividades ambientales, que no sean gravosos para los particulares, de tal manera que esos estímulos no formen parte de la base gravable de los impuestos; lo cual puede ser a través de esquemas como son la *reducción*, o

reembolso por no contaminar. A manera de ejemplo podemos citar que en el caso del Distrito Federal, el Código Fiscal establece en su apartado de reducciones en diversas contribuciones, cuando el contribuyente realiza acciones tendientes a mejorar al medio, mismas que están reguladas en los artículos 276 y 277.

Fuentes de Investigación

BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO, Derecho Fiscal, México, Editorial Themis, 2008.
2. CARDENAS ELIZONDO, FRANCISCO, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.
3. CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Derecho Fiscal I*, 6ª edición, México, Iure editores, 2001.
4. DE LA GARZA, SERGIO F, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A., México, 1976
5. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa Noriega, 3 edición, México, 2003.
6. FAYA VIEZCA, JACINTO, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A., 6 EDICIÓN, México, 1981.
7. FLORES ZABALA, ERNESTO, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa S.A., México, 1971.
8. JIMENEZ GONZÁLEZ, ANTONIO, Lecciones de Derecho Tributario, 4 edición, Ediciones Contables Administrativas y Fiscales, S.A de C.V. México 1996.
9. JIMENEZ HERNÁNDEZ, JORGE, El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, España 1998.
10. JUAN MORESO, José, argumentación jurídica el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad Editorial Porrúa, México 2011
11. MABARAK CERECEDO, DORICELA, Derecho Financiero Público, segunda edición, Editorial MacGraw Hill, México, 2000.
12. MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho tributario mexicano; Editorial Porrúa, México 2007.

13. ORTEGA CARREÓN, CARLOS ALBERTO. *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009.
14. PÉREZ ROYO FERNANDO, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO PARTE GENERAL, 13^o edición, Thomson Civitas, México, 2003
15. PONCE GÓMEZ, FRANCISCO. *Derecho Fiscal*, 10^a edición, México, Editorial Limusa Noriega, 2005.
16. RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 1999.
17. ROSEMBUJ, TULLIO, Los tributos y la protección del medio ambiente, Editorial M Pons, España 1995.
18. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3^a edición, México, Porrúa, 2003.
19. SANCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS. *Nociones de Derecho Fiscal*, 8^a edición, México, Editorial Pac, 2005.
20. SERRA ROJAS, ANDRÉS. *Derecho Administrativo*, 6^a edición, Tomo Primero, Editorial Porrúa, México, 1974.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación 2011

Código Fiscal de la Federación vigente

Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente

Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable

Ley de Aguas Nacionales

Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos

Ley General de Vida Silvestre

Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

FUENTES ELECTRÓNICAS

BANCO INTERNACIONAL DE RECONSTRUCCIÓN Y FOMENTO/BANCO MUNDIAL. *Armonización de la actividad industrial con el medio ambiente: Nuevas funciones de la comunidad, el mercado y el gobierno.* En: http://siteresources.worldbank.org/INTGREENIND/Resources/Summary_in_Spanish.pdf (Consulta 22 de febrero de 2014)

CLASE: CIENCIAS SOCIALES Y JURIDICAS. TEMA: PRINCIPIOS DE ECONOMÍA. Universidad de Cantabria (España) <http://ocw.unican.es/>
En: <http://ocw.unican.es/ciencias-sociales-y-juridicas/principios-de-economia/materiales/Principios-economia4.pdf>

FRANCO SALA, LUIS. *La política medioambiental comunitaria: planteamientos, instrumentos y resultados.* En: www.raco.cat/index.php/RevistaCIDOB/article/download/28010/27844 (Consulta 13 de septiembre de 2013)

GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, JOSÉ A. *Percepción social de los derechos de propiedad agroambiental, El caso de Andalucía*. Revista Internacional de Sociología; p 147-149. En: <http://revintsociologia.revistas.csic.es/index.php/revintsociologia/article/view/113/114> (consulta 23 de noviembre de 2013)

IMPUESTOS AMBIENTALES, CENTRO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS DE LA LXI LEGISLATURA, CÁMARA DE DIPUTADOS. En: <http://archivos.diputados.gob.mx/comisionesLXI/medioambiente/cursos/elementos/02.pdf> (Consulta 15 de marzo de 2014)

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA (España) Impuestos ambientales. Marco internacional <http://www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf>

INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Consultado en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

MENDEZCARLO SILVA, VIOLETA. *Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México*. <http://www.eumed.net/rev/tlatemoani/02/sjq.htm>

MORENO ARELLANO, GRACIELA *et al. Impuestos Ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. México, INE-SEMARNAT, 2002, p. 13-34. En: <http://www2.inecc.gob.mx/publicaciones/download/373.pdf> (consulta 25 de marzo de 2013)

PAQUETE ECONÓMICO PARA EL EJERCICIO FISCAL 2014. <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/>
PROCURADURÍA FEDERAL DE PROTECCIÓN AL AMBIENTE http://www.profepa.gob.mx/innovaportal/v/549/1/mx/conmutacion_de_multa.html

SANCHEZ C. JOSÉ MIGUEL. *Medio ambiente en desarrollo*. En: http://www.cepchile.cl/dms/archivo_3761_1951/09_cap3intro_libromambiente.pdf (Consulta 22 de febrero de 2014)

VÁZQUEZ LEÓN, CARLOS I. *Reseña Bibliográfica a Impuestos Ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*. En: <http://132.248.9.34/hevila/Fronteranorte/2004/vol16/no31/8.pdf> (Consulta 13 de enero de 2014)

WITKER VELÁZQUEZ, JORGE. *Introducción al Derecho Económico*, p. 174.

En: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1937>(consultado el 22 de noviembre de 2012)

Páginas consultadas

SAT- Rendición de cuentas

http://www.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Paginas/default.aspx

Paquete Economico para el Ejercicio Fiscal 2014

<http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/>