

LOS ESTÍMULOS FISCALES COMO HERRAMIENTA PARA LA CONSERVACIÓN AMBIENTAL EN MÉXICO.

P.D. Viridiana Vanessa Arredondo Ávila
lic.vanessa_arredondo@hotmail.com

P.D. Eduardo García Ibarra
Dr. Juan Antonio Herrera Izaguirre
Mtro. René Adrian Salinas Salinas

Resumen

Derivado de la industria y el uso desmedido de contaminantes al medio ambiente, el estado Mexicano se ve en la necesidad de implementar medidas para mitigar estos problemas, de esta manera formula, establece una política ambiental a través de la cual se plasman ciertas medidas de protección al medio ambiente, entre las cuales figuran los instrumentos económicos, que tendrán como objetivo incentivar a la realización de actividades "amigables" para la preservación de los ecosistemas y recursos naturales, derivando de ello los estímulos fiscales, cuyo fin es otorgar beneficios de carácter económico a aquellas empresas o industrias que contribuyan a los fines de la política ambiental.

Palabras Claves

Política Ambiental, Instrumentos Económicos, Estímulos fiscales, Medio Ambiente, Tecnología Limpia.

1. Introducción

La problemática ambiental es cada día más grave y ha atraído la atención de científicos, académicos y jefes de gobierno. Las actividades realizadas por el ser humano, son en gran parte responsables por el deterioro ambiental. Entre estas actividades nocivas tenemos: deforestación, fragmentación de ecosistemas, extinción de especies, la producción desmedida de residuos sólidos, especies invasoras. Estas acciones en conjunto además de otros factores, han contribuido al fenómeno del cambio climático.¹ A nivel internacional, esfuerzos por mitigar los problemas ambientales han culminado en conferencias internacionales, convenciones y la negociación de tratados internacionales. A nivel nacional, el gobierno ha producido legislación ambiental sofisticada para hacer frente

¹ SEMARNAT. ¿Y el medio ambiente? Problemas en México y en el mundo. SEMARNAT. México, 2007. pp. 2, 68, 156.

a estos retos. Las entidades federativas también, dentro de sus áreas de competencia, tienen legislación moderna que considera fenómenos modernos como el cambio climático. Otra herramienta que recientemente está siendo usada para contribuir a la conservación ambiental es el estímulo de carácter fiscal a empresas por certificaciones “verdes”.

El propósito de los instrumentos económicos o estímulos fiscales es la de incentivar a los particulares y fomentar una conducta con enfoque del desarrollo sustentable. Los estímulos fiscales tienen como base el principio básico del derecho fiscal denominado extra-fiscalidad, lo cual significa que su objeto no es recaudatorio sino orientador.² Aunque LGEEPA menciona los estímulos fiscales en el artículo 22 en cuanto a la competencia federal, la ley del impuesto sobre la renta complementa algunos estímulos que se pueden obtener por conceptos relacionados con el medio ambiente, sin embargo la mayoría de los estímulos los encontramos contemplados en las legislaciones locales.³

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realicen en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito.⁴ En consecuencia los estímulos fiscales son de gran importancia en México para la conservación ambiental y el fomento de una conciencia ecológica en las empresas y también en los individuos, esta herramienta, si se aplica de manera efectiva puede ser útil para hacer frente a los problemas ambientales.⁵

El objetivo de este trabajo es analizar el potencial de los estímulos fiscales en la conservación ambiental y su implementación efectiva en Tamaulipas. La política ambiental en el país y en el estado, visualizar las reglamentaciones existentes, y la relación gobierno-gobernado y medio ambiente; para ello se sustenta análisis teóricos, estadísticos, legislativos, encuestas y entrevistas. La organización es de la siguiente forma: La sección 2.- hablara de la política ambiental en México y sus antecedentes; la sección 3.- versa sobre estímulos fiscales y su forma de implementarse; la sección 4.- toma lo relativo a la contribución de los estímulos fiscales en la conservación al medio ambiente, por último la sección 5.- proporcionara la conclusión.

2. La Política Ambiental en México

La política ambiental mexicana es, en el sentido de un conjunto de medidas aplicadas explícitamente a la finalidad de proteger el ambiente, relativamente reciente.⁶ En los últimos años la preocupación por la contaminación y la sobre-explotación de los

² Shwedel, Yosef, Estímulos fiscales y el desarrollo sustentable, pp. 3, 4.

³ *Ibid.*

⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación (DOF) 01 de enero de 2002, Art. 219.

⁵ Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente. Diario Oficial de la Federación (DOF) 28 de enero de 1988. Art. 22.

⁶ Giner, Francisco, Instrumentos económicos y la regulación ambiental en México, INE, México, 2007 Disponible en <<http://www2.ine.gob.mx/publicaciones/gacetas/163/instrumentos.html>>

recursos naturales a llevado a que la mayoría de los países, sea por iniciativa propia o por exigencias del derecho internacional, incorporen en su Plan de Desarrollo Nacional,⁷ lo relativo a la protección del medio ambiente, el desarrollo sustentable y la preservación ecológica esto a través de instrumentos fiscales.

Los países del continente Europeo son cúspide en la implementación de mecanismos para la protección del medio ambiente.⁸ Entre los ejemplos más destacados se encuentran las reformas constitucionales de España,⁹ así como gigantescos esfuerzos que realiza la Comunidad Europea para cumplir con los compromisos del Protocolo de Kioto.¹⁰ Por lo que respecta a México, aun cuando en lo relativo al medio ambiente no se le da la atención debida, cuenta con las herramientas necesarias para la implementación de la política ambiental, como lo son instrumentos fiscales entre los que se encuentran los estímulos fiscales. Es menester aludir, que en los países en vías de desarrollo, se creía que la contaminación y el agotamiento de los recursos eran un binomio indestructible, un mal necesario acarreado por el progreso, el cual resultaba inconcebible sin el desarrollo de industria pesada basada en la tecnología desechada por los países del primer mundo, sin embargo, estas tendencias han ido cambiando paulatinamente, en la actualidad las propias legislaciones intentan motivar de formas diversas a las industrias para que desarrollen sus actividades en mayor armonía con el medio.¹¹

2.1 Evolución de la Política Ambiental en México

A lo largo del tiempo se han podido observar diversos marcos jurídicos en relación a la materia ambiental, para ello fue necesario plasmar por etapas la evolución de la política en el medio ambiente. La primera etapa tiene un enfoque “sanitario”, entendiéndose por salubridad como el conocimiento de las condiciones sanitarias del ambiente natural de la población.¹² Es dentro de esta etapa, a finales de los años setenta y principios de los ochenta cuando se empieza a poner especial énfasis en el tema ambiental, dando lugar en 1971 a la primera legislación contra la contaminación en México, llamada Ley para la Prevención y el Control de la Contaminación, la cual en un apartado especial ofrecía

⁷ El Plan Nacional de Desarrollo es una herramienta de gestión que promueve el desarrollo social en un determinado territorio que el Presidente de la República presenta al Congreso al comienzo de su mandato. El tema debe incluir temas políticos, económicos, sociales y relacionados con la seguridad del país así como con el buen funcionamiento del Estado.

⁸ Mendezcarlo, Violeta, Los Estímulos Fiscales en Materia Ambiental, (México, Nuevo Consultorio Fiscal, numero 406, pag13.

⁹ Constitución Española, Artículo 45.1. “Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”. Artículo 45.2. “Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

¹⁰ El Protocolo de Kioto es un acuerdo producto de las reuniones de la Conferencia Sobre el Cambio Climático, convocada por la Organización de las Naciones Unidas. Mediante este acuerdo, los países miembros se comprometen a reducir, en un periodo que va de 2008 a 2012, las emisiones dióxido de carbono (CO2) a la atmósfera hasta alcanzar los niveles que se tenían en 1990, lo que implica grandes esfuerzos si se considera el aumento demográfico y el desarrollo de la industria.

¹¹ Mendezcarlo, Violeta, *Supra*, Nota 8, Pág. 14

¹² Pérez, Jesús, La Política Ambiental en México: Gestión e instrumentos económicos, México, 2010, El Cotidiano, Núm. 162, julio-agosto. Pág. 91

estímulos fiscales y otros incentivos para la descentralización de industrias. En 1972 se crea la Subsecretaría de mejoramiento del Ambiente (SSMA), que dependía de la Secretaría de Salubridad y Asistencia; sin embargo, la SSMA tuvo limitaciones que hicieron la cuestión ambiental sólo un discurso simbólico.¹³

En la segunda etapa, la política ambiental adquirió un enfoque integral hacia la preservación y restauración del equilibrio ecológico,¹⁴ creando en 1982 una ley ambiental mas rígida a la anterior, llamada Ley Federal de Protección al Ambiente, en la cual se instituía la facultad del gobierno para clausurar industrias que no instalaran equipos para el control de la contaminación y estableciendo penas privativas de la libertad de seis meses a 5 años a los ejecutivos de las corporaciones que violaran la misma, además esta obligaba tanto dependencias de gobierno como a las industrias a presentar las correspondientes declaraciones ambientales de acuerdo a su rama.¹⁵ En año 1983 se instituye por primera vez en el plan nacional de desarrollo el tema ecológico, llevándose a cabo la creación de la primera dependencia ambiental dentro del gabinete presidencial, la secretaria de desarrollo urbano y ecología (SEDUE), la cual prometía ser una dependencia efectiva para tratar los asuntos ambientales, sin embargo no tuvo el rendimiento esperado. En ese mismo año se llevo a cabo la reforma del artículo 25 constitucional estableciendo en el que las actividades económicas que hicieran uso de los recursos naturales debían de procurar la conservación de los mismos, de esta manera se buscaba preservar dichos recursos para satisfacer las necesidades de las generaciones futuras; sin embargo fue hasta 1987 cuando se instauro a nivel constitucional la preservación y restauración del equilibrio ecológico, facultando al congreso para expedir leyes que establecieran obligaciones en conjunto con los tres niveles de gobierno, federal, estatal y municipal.¹⁶ Es así como el siguiente año surge la Ley General para el Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente, (LGEEPA) y consecutivamente en 1992 se crean dos organismos clave para la política ambiental; el Instituto Nacional de Ecología (INE) y la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA), el primero encargado de generar normas y definir políticas, y el segundo, responsable de vigilar y fiscalizar el cumplimiento de las normas y leyes.

En la tercera etapa, la política ambiental adquiere un enfoque de “desarrollo sustentable”, en el cual se plantea la necesidad de planear el manejo de los recursos naturales y políticas ambientales de nuestro país desde un punto de vista integral,

¹³ *Ibíd.* Pág. 92

¹⁴ *Ibíd.* pág. 92

¹⁵ Instituto Nacional de Ecología, Reconsideraciones: La política ambiental mexicana Disponible en <<http://www2.ine.gob.mx/publicaciones/libros/118/cap9.html>>

¹⁶ Entre las facultades del congreso contenidas en el artículo 73 fracción XXIX-G constitucional, está la de expedir leyes que establezcan la concurrencia del gobierno federal con los estados y municipios en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico

articulando los objetivos económicos, sociales y ambientales.¹⁷ En el sexenio de 1994-2000, se generó nuevas medidas que tendieron a corregir las rigideces y el tratamiento “de choque” que tuvo la política en su fase inicial. Apareció de modo claro una coherencia con la temática internacional: la certificación y el circuito de negocios ambientales. Gano también fuerza la búsqueda de un nuevo espacio de concertación con el sector empresarial, fundamentalmente mediante la inducción de acciones voluntarias por parte de las empresas.

Con la creación en 1994 de la Secretaría del Medio Ambiente Recursos Naturales y Pesca (SEMARNAP), por primera vez existió en la administración pública un organismo que reunía la gestión de los recursos naturales renovables con la del medio ambiente.¹⁸ A esta secretaría se le encarga coordinar la administración y aprovechamiento de los recursos naturales, y su proyecto se inscribe en el discurso del desarrollo sustentable. A partir de 2000 se desincorpora el ramo pesquero y se transforma la secretaría en SEMARNAT (Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales)¹⁹ Se creó el Programa Sectorial del Medio Ambiente (2007-2012)²⁰. Se implementaron leyes federales para la protección del medio ambiente, en el 2003 la Ley de Desarrollo Forestal Sustentable, en 2004 la Ley de Aguas Nacionales, en 2005 la Ley General de Vida Silvestre y la Ley de Bioseguridad. El plan nacional de desarrollo 2007-2012 en su eje rector número 4. Sustentabilidad Ambiental, tiene como prioridades, la aplicación de estrategias de gestión ambiental para el cumplimiento de la legislación pertinente, generación de información científica y técnica, promover y mejorar la educación y cultura ambiental, entre otros aspectos.²¹

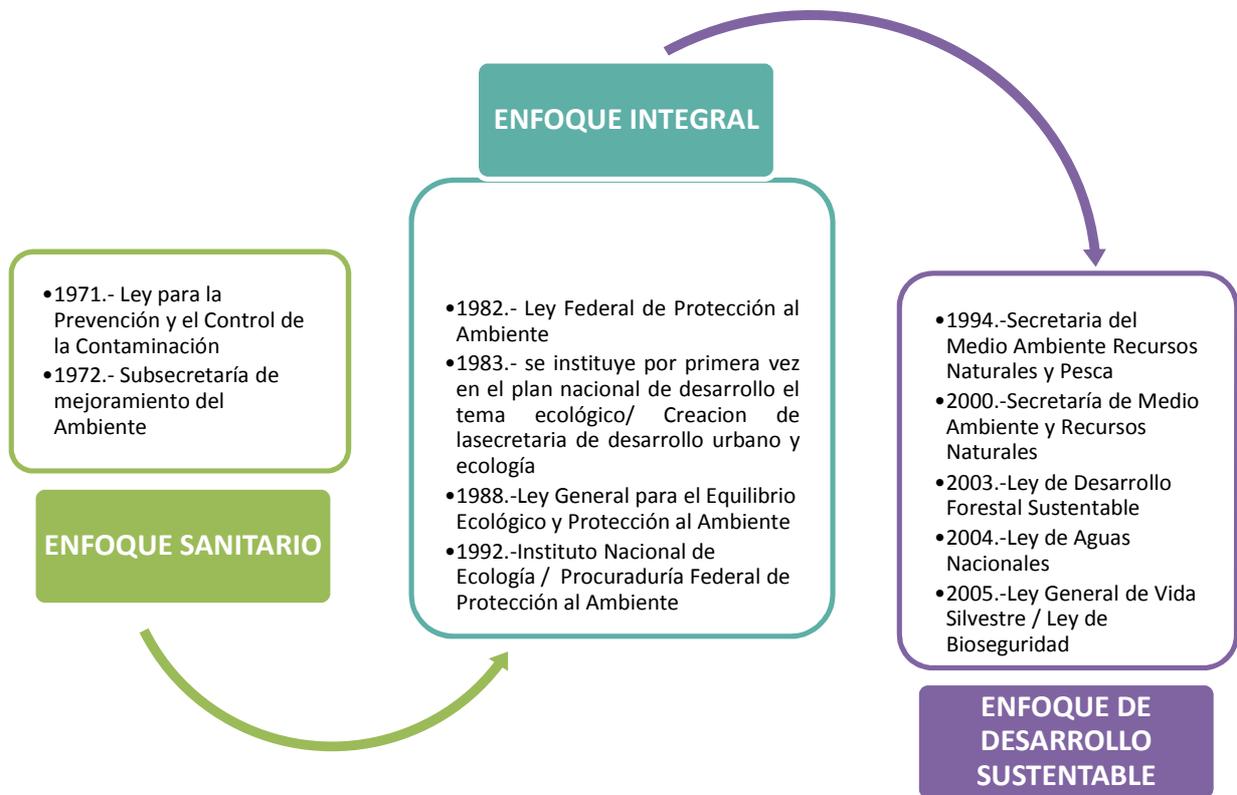
¹⁷ Pérez, Jesús, *Supra* nota 12, pág. 92

¹⁸ Micheli, Jordy, *Política Ambiental en México y su dimensión regional*, (México, Región y Sociedad, Vol. XIV, NO.23.2002)

¹⁹ Guevara, Alejandro, *Política Ambiental en México: Génesis, Desarrollo y Perspectivas* (México: 2005, N°821, pág. 168.

²⁰ El Programa Sectorial de Medio Ambiente y Recursos Naturales (PSMARN) 2007 – 2012 establece el conjunto de objetivos sectoriales, estratégicos y metas mediante los cuales el sector atenderá los objetivos y estrategias que define el Plan Nacional de Desarrollo en materia de Sustentabilidad ambiental. En la aplicación de los objetivos, metas, estrategias y líneas de acción participan directamente la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales y su conjunto de organismos descentralizados y desconcentrados.

²¹ Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, disponible en: <<http://pnd.calderon.presidencia.gob.mx/>>



Cuadro 1. Etapas de la evolución de la política ambiental

Ante los diversos cambios medioambientales, demográficos, culturales, el país tuvo la necesidad de incorporar y modificar la política ambiental como parte del plan nacional de desarrollo, creando además leyes y dependencias especializadas en el resguardo del medio ambiente y recursos naturales. El papel que juega la política ambiental en México es indispensable, ya que de ella dependen los resultados favorables que se ven repercutidos principalmente en el entorno natural, sin embargo también trae consigo beneficios de carácter social, económico, entre otros, por ello es sumamente importante que se lleve a cabo a través de una adecuada implementación para que se logre el objetivo deseado de una manera satisfactoria. Estas formas de implementarse pueden ser a través de la vía legislativa, administrativa y de planeación, mismas que serán desarrolladas en el tema posterior.

2.2 Forma Implementación

La política ambiental puede ser formulada a través de tres vías; vía legislativa, vía administrativa y la vía de planeación, dependiendo de la manera en que se realice será el alcance que tenga.²²

La vía Legislativa	La vía Administrativa	La vía de Planeación
Es aquella que se formula mediante el sistema jurídico previsto para la elaboración de leyes, a través del proceso legislativo. Además, es el instrumento jurídico que concentra las principales políticas ambientales, las normas que se emiten mediante esta vía son jerárquicamente superiores a cualesquiera otra, además, es obligatoria para el Estado y para la sociedad	Se refiere a las facultades que tienen las autoridades administrativas correspondientes en lo que respecta al ejercicio de sus atribuciones. En este sentido, es la SEMARNAT la dependencia que tiene la facultad otorgada por la legislación federal establecer y aplicar las políticas ambientales.	Esta vía obliga en la medida en que rigen los planes gubernamentales. es denominada "inductiva", ya que su finalidad es conducir, alentar o persuadir a los particulares e inclusive a la administración pública, de igual manera, puede ser vinculante para el estado y para la sociedad. Las bases jurídicas para la planeación en México se encuentran en la Constitución política de los estados unidos mexicanos en los artículos 25 y 26.

Cuadro. 1 Formulación de la Política Ambiental

En México, las principales políticas ambientales se establecen por la vía legislativa. En ese orden de ideas el marco jurídico legal mexicano en materia ambiental, es la LGEEPA la cual establece los instrumentos para la aplicación de la política ambiental.

Dicha ley al haber sido instaurada tras una larga y constante lucha para lograr un marco legal conveniente, el cual regulara de manera adecuada y con rigor los asuntos ambientales en México, es considerada como el instrumento rector de la política ambiental. Por ende y de acuerdo a la misma el gobierno de nuestro país tiene el deber de tomar en cuenta lo referente al medio ambiente para efectos del plan de desarrollo nacional. Del mismo modo delegar a funcionarios estatales y municipales mayor autoridad para encargarse de los problemas ambientales.²³

Por lo anterior según el artículo 15 de la LGEEPA "para la formulación y conducción de la política ambiental y la expedición de normas oficiales mexicanas y demás

²² Quintana, Jesús, Lineamientos Generales del Derecho Ambiental Mexicano, (México: Porrúa, 2002) pp. 102-106

²³ LGEEPA, *Supra*, Nota 5, Art. 17.- En la planeación nacional del desarrollo se deberá incorporar la política ambiental y el ordenamiento ecológico que se establezcan de conformidad con esta Ley y las demás disposiciones en la materia. En la planeación y realización de las acciones a cargo de las dependencias y entidades de la administración pública federal, conforme a sus respectivas esferas de competencia, así como en el ejercicio de las atribuciones que las leyes confieran al Gobierno Federal para regular, promover, restringir, prohibir, orientar y en general inducir las acciones de los particulares en los campos económico y social, se observarán los lineamientos de política ambiental que establezcan el Plan Nacional de Desarrollo y los programas correspondientes.

instrumentos previstos en esta ley, en materia de preservación y restauración del equilibrio ecológico y protección al ambiente, el ejecutivo observara los siguientes principios”.

- Los ecosistemas son patrimonio común de la sociedad y de su equilibrio dependen la vida y las posibilidades productivas del país, sus elementos deben ser aprovechados de manera que se asegure una productividad óptima y sostenida.
- Las autoridades y los particulares deben asumir la responsabilidad de la protección del equilibrio ecológico.
- 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 y aproveche de manera sustentable los recursos naturales. La responsabilidad respecto al equilibrio ecológico, comprende tanto las condiciones presentes como las que determinarán la calidad de la vida de las futuras generaciones.
- La prevención de las causas que los generan, es el medio más eficaz para evitar los desequilibrios ecológicos;
- El aprovechamiento de los recursos naturales debe realizarse de manera que se asegure el mantenimiento de su diversidad y renovabilidad, evitando el peligro de su agotamiento y la generación de efectos ecológicos adversos.
- 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; 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.
- 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.

Cuadro. 2. Principios de la Política Ambiental (Artículo 15 LGEEPA)

El artículo 16 de la misma ley establece "las entidades federativas y los municipios en el ámbito de sus respectivas competencias, observaran y aplicaran los principios a que se refieren las fracciones I a XV" del artículo 15 de dicho ordenamiento jurídico. En virtud de ello, federación, estados y municipios tienen la obligación correlativa de llevar a cabo las medidas pertinentes para la adecuada implementación de la política ambiental. De lo anterior podemos inferir que el avance en materia ambiental es evidentemente benéfico, como lo es por ejemplo la existencia de la citada ley, sin embargo, hace falta un realce en el enfoque de determinados aspectos importantes en materia ambiental, entre los cuales figuran educación ambiental, auditorías ambientales, estímulos fiscales. Para ello será necesario implementar reformas y adiciones a las leyes correspondientes en la materia.

3. Estímulos Fiscales en México.

Los estímulos fiscales son una herramienta utilizada por el gobierno que se traducen en la reducción de la carga impositiva de la obligación contributiva, pudiendo ser total o parcialmente, ya sea un 10%, 20%, 50%, 70% o 80%, con el objetivo de promover entre los particulares el fomento a determinadas actividades o impulsar ciertos sectores a

través de estos beneficios económicos.²⁴ Pueden crearse directamente en una ley, o pueden ser establecidos por el Ejecutivo, cuando haya una ley que lo autorice.²⁵

La Legislación fiscal mexicana trata como sinónimos a los subsidios y al género al que pertenecen los estímulos, de ahí que le resulten aplicables a los subsidios las disposiciones referidas a los estímulos²⁶ Entonces tenemos por estímulos fiscales, 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.²⁷ Dentro de sus elementos se pueden distinguir.²⁸

- La existencia de una contribución a cargo del beneficiario del estímulo
- Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición leal que otorga y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.
- Un objeto de carácter parafiscal, este es un elemento que consta de un objetivo directo y un indirecto, el objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación específica del contribuyente y, el objetivo indirecto radica en lograr, efectos que trasciendan la esfera personal al ámbito social.

Los estímulos fiscales en materia ambiental poseen dos características particulares: la extrafiscalidad y la neutralidad. El primero se entiende que no se establece con el ánimo o deseo de producir ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, o de otra índole.²⁹ El principio de equidad admite excepciones y que esas excepciones deben estar justificadas con fines extrafiscales de interés público, siendo claramente la preservación del medio ambiente un fin extrafiscal más que justificado que puede y debe dar origen a la figura de las exenciones. Por su parte la neutralidad en este ámbito significa que los instrumentos fiscales destinados a fomentar las actividades ambientalmente deseables no deben resultar gravosos para los particulares en el sentido de aumentar la carga impositiva que soportan debido a impuestos preexistentes, de tal manera que si se trata de estímulos fiscales, éstos no formen parte de la base gravable de los impuestos que ha de pagar el particular.³⁰

²⁴ Son los gastos que la ley autoriza para ser disminuidos del ingreso que recibe el contribuyente, los cuales deben ser indispensables para llevar a cabo su actividad, dependiendo del régimen fiscal en que se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/como_navegar/84_6489.html

²⁵ Venegas, Sonia, Derecho Fiscal, (México: Oxford, 2010), Pag.137

²⁶ *Ibíd.*

²⁷ Diccionario jurídico mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, (México: Porrúa, 1991) Pag.159

²⁸ Witker, Jorge, Introducción al Derecho Económico, (México: Mc Graw-Hill Interamericana Editores: 2008) pág. 194

²⁹ Margáin, Emilio, Introducción al Estudio del Derechos Tributario Mexicano, (México: Porrúa, 1999) Pág. 71

³⁰ Mendezcarlo, Violeta, *Supra*, Nota 7, Pag.15

Los estímulos fiscales generalmente, se llevan a cabo bajo los siguientes esquemas: exención, no causación, deducciones y créditos o acreditamientos.

Exención	una figura mediante la cual se libera de obligaciones a causantes de las contribuciones, que se ubiquen en una situación concreta definida por la propia ley que establece la contribución.
No causación	La no causación significa que en el hecho imponible de la contribución no éste contemplada la actividad que se busca incentivar y de esta manera será una actividad libre de la carga tributaria.
Deducciones	La deducción es la posibilidad que el legislador crea de reducir la base gravable de una contribución,
Créditos o Acreditamientos	Se crea con el propósito de aplicar al impuesto a pagar un monto de reducción

Tabla 1. Esquemas de los Estímulos Fiscales

Diversos tratadistas han clasificado de manera simplificada los diversos tipos de estímulos fiscales, entre ellos Arrijo Vizcaíno, quien sostiene de acuerdo a las ideas expresadas por el distinguido tratadista Emilio Margáin, que los estímulos fiscales son susceptibles de clasificarse de la siguiente manera:

Objetivos:	Son aquellos que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica que se desea beneficiar. Un ejemplo de esta clasificación es a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria.
Subjetivos:	Son aquellos que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado.
Permanentes:	Son aquellos que están en vigor por tiempo indefinido, es decir, subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga
Transitorios:	Son aquellos en los que el propio ordenamiento legal que los establece señala de antemano durante el cual estarán en vigor. Un ejemplo de esta clasificación es la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, la que de manera específica asignaba periodos de cinco, diez y quince años de duración a los distintos tipos de incentivos fiscales que contenía.
Relativos:	Son relativos porque, porque en primer lugar, no eliminan totalmente la carga tributaria, sino que tan solo la reducen porcentualmente y en segundo término, porque no suprimen las obligaciones fiscales secundarias. ³¹
Generales o específicos:	Ya sea que se otorguen para hacerse efectivos contra cualquier impuesto o cargo al beneficiario o se hagan efectivos contra un tributo específico. ³²
Federales y locales:	En función de su ámbito de competencia.
Interconstituidos:	Llamados así debido a que se establecen en cada ley de impuestos, por lo que, al ser autoaplicativos, no requieren de una disposición adicional o reglamentaria, ya que cualquier contribuyente que se encuentre en el supuesto concreto que la ley prevé para su aprovechamiento, podrá aplicarlo en su favor. ³³

Tabla 2. Clasificación de los Estímulos Fiscales

³¹ Arrijo, Adolfo, Derecho Fiscal, (México: Themis, 1993) pp. 459, 460

³² Witker, Jorge, *supra*, nota 19, Pág. 195

³³ Delgadillo, Luis, Principios de Derecho Tributario (México: Limosa, 2008) Pág. 139

3.1 Forma de Acreditar los Estímulos Fiscales

El Código Fiscal de la Federación prevé en los artículos 25. y 25-A.- que se pueden acreditar los estímulos a que se tenga derecho si se cumple con los requisitos que establece la mencionada disposición aunados a los requisitos que estén señalados en los ordenamientos legales que concedan dichos estímulos. Solo se podrán acreditar hasta el monto de los pagos de impuestos que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo es mayor al importe de la contribución a pagar, solo se acreditará el estímulo hasta el importe del pago. Esto deberá ser en un plazo no mayor a cinco años que se contarán a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho de obtener el estímulo; o bien, a partir del día siguiente a aquel en que nazca el derecho a obtener el estímulo cuando el contribuyente no tiene la obligación de presentar declaración del ejercicio. Cuando se acrediten o reciban indebidamente estímulos a los cuales no se tuviera derecho, se deberá reintegrar la cantidad ilegalmente recibida, más recargos y actualizaciones que se calcularán a partir de la fecha en la que se haya recibido el estímulo y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad recibida indebidamente, en los términos que establece el CFF.³⁴ El Código Fiscal del Estado de Tamaulipas en su artículo 41 fracción III señala que el Gobernador del Estado mediante resolución de carácter general podrá conceder subsidios o estímulos fiscales

El contribuyente debe tener mucho cuidado en verificar que se cumplan los requisitos establecidos antes de aplicar un estímulo fiscal o subsidio, ya que de hacerlo y no tener derecho a ello por virtud del incumplimiento de las citadas reglas, implicara la comisión de un delito fiscal, puesto que el CFF establece como tal el beneficiarse de un estímulo o subsidio sin tener derecho a ello.³⁵

Por todo lo anterior podemos precisar que los estímulos fiscales, también llamados subsidios, representan un avance considerable en régimen jurídico mexicano, siendo una de las políticas más significativas en cualquiera que sea la materia, ya que por su naturaleza 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, asimismo, los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución.³⁶

³⁴ Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación (DOF), 31 de Diciembre de 1981, Artículos 25º y 25-A

³⁵ Venegas, Sonia, Derecho Fiscal, (México: Oxford, 2010) Pag.138

³⁶ Novena Época, No. Registro: 173304, Instancia: Primera Sala, Tesis Aislada, Fuente: Sistema IUS Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

4. Contribución de los estímulos fiscales, en la conservación del medio ambiente.

Dos factores han sido decisivos en el impulso de los estímulos fiscales en materia ambiental: la cobertura en los medios de comunicación y concientización social respecto a los problemas ambientales como el cambio climático o la extinción de especies, adicionalmente, crisis económicas mundiales y fenómenos de desaceleración mundial. Ante estos fenómenos mundiales, las empresas buscan ser más competitivas, bajar los costos de producción, evitar multas y disminuir el pago de impuestos.

La importancia de la concientización no solo de las empresas sino de la sociedad en general de que es fundamental conservar el medio ambiente, ha originado que las empresas no solo busquen ser amigables con la naturaleza, sino además que las empresas busquen hacer llegar a los consumidores de sus productos o servicios que son empresas socialmente responsables, que invierten recursos para cuidar el medio ambiente. Así tenemos que las empresas deben ver a la condición de empresas amigables del medio ambiente como una ventaja competitiva para con las empresas que no lo son y por ello su condición debe convertirse en un móvil no puramente de conciencia social, sino de conveniencia económica. Por naturaleza las empresas buscan bajar costos y frecuentemente es necesario invertir recursos económicos para convertirse en empresas amigables con el medio ambiente, lo que representa para la empresas realizan fuertes inversiones para adquirir una ventaja competitiva que difícilmente en el corto plazo redituara en beneficios económicos superiores a las inversiones efectuadas.

En relación con el medio ambiente los estímulos fiscales se encuentran establecidos dentro de los instrumentos económicos de la política ambiental, plasmados en los artículos 21 y 22 de la LGEEPA. Los instrumentos económicos son ciertas medidas de carácter financiero y fiscal que ayudan a fomentar, motivar o incentivar la conducta de los individuos para reducir la contaminación y degradación de los recursos naturales.³⁷ Por su parte, los estímulos son una herramienta de valor trascendental, ya que consolidan no solo la protección al ambiente sino contribuyen que con a la economía nacional, esto a través de la implementación de tecnología limpia vs reducción de la carga impositiva.

ARTÍCULO 21.- La Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, diseñarán, desarrollarán y aplicarán instrumentos económicos que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental, y mediante los cuales se buscará:

³⁷ Mendezcarlo, Violeta, *Supra*, Nota 8, Pág. 96

Promover:	Otorgar:	Procurar:
-Cambio en la conducta de las personas que realicen actividades industriales, comerciales y de servicios, de manera que sus intereses sean compatibles con los intereses colectivos de planeación ambiental. -Incorporación de información confiable y suficiente sobre las consecuencias, beneficios y costos ambientales al sistema de precios de la economía.	-Incentivos a quien realice acciones para la protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico.	-Utilización conjunta con otros instrumentos de política ambiental. -Quien dañe al ambiente, hagan uso indebido de los recursos naturales o alteren ecosistemas, asuman los costos respectivos.

Cuadro. 2 Principios del Artículo 21 de la (LGEEPA)

Los problemas ambientales se pueden interpretar, desde el punto de vista económico, como resultado de fallas en los mercados, carencia de información, diseños institucionales y de política, que se traducen en la transferencia de costos de quienes los provocan hacia otros sectores de la sociedad o incluso, a las generaciones futuras. Es decir, desde la perspectiva del sistema económico, los problemas ambientales son problemas económicos y externalidades que deben corregirse.³⁸ A estos instrumentos se les asignan dos funciones importantes: la de incentivo para reducir la contaminación y fomenta la investigación, y el desarrollo de tecnologías limpias³⁹ Para ello el artículo 22 nos menciona lo siguiente:

ARTÍCULO 22.- 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.

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.

Así, entre los instrumentos económicos con que cuenta nuestro gobierno para hacer frente a los problemas del medio ambiente hay de tres tipos: los económico-fiscales, los de mercado y los financieros. Esta tendencia utiliza como complemento tributos o gravámenes, exenciones, desgravaciones y estímulos que fomenten la protección del medio ambiente.⁴⁰

Artículo 22.BIS Se consideraran prioritarias, para los efectos del otorgamiento de los estímulos fiscales que se establezcan conforme a la ley de ingresos de la federación las actividades relacionadas con:

³⁸ Carmona, María, Los instrumentos económicos de la política ambiental, Instituto Nacional de Ecología, 2007. Disponible en: <<http://www2.ine.gob.mx/publicaciones/libros/398/carmona.html>>

³⁹ Pérez, Jesús, *Supra*, Nota 12, pág. 96

⁴⁰ Mendezcarlo, Violeta, *Supra*, Nota 8, Pág. 14

- Investigación, incorporación o utilización de mecanismos equipos y tecnologías que tengan por objeto evitar, reducir o controlar la contaminación o deterioro ambiental, así como el uso eficiente de recursos naturales, sistemas de ahorro de energía y de utilización de fuentes de energía menos contaminantes.
-Ubicación y reubicación de instalaciones industriales, comerciales y de servicios en áreas ambientalmente adecuadas
-El establecimiento, manejo y vigilancia de áreas naturales protegidas
-Procesos, productos y servicios, que conforme a la normatividad aplicable, hayan sido certificados ambientalmente.
- En general, aquellas actividades relacionadas con la preservación y restauración del equilibrio ecológico y la protección al ambiente.

Tabla. 3. Actividades prioritarias para efectos del otorgamiento de los estímulos fiscales.

A partir de este precepto se deducen cuales son las actividades necesarias en las cuales debe encuadrar el particular para ser beneficiario al otorgamiento de los estímulos fiscales, además de las establecidas de manera específica en otras disposiciones legales,

En el ámbito Estatal se encuentran establecidos en el Código de Desarrollo Sustentable del Estado de Tamaulipas (CDSET), los estímulos fiscales e incentivos económicos. El Artículo 21 los define como “supuestos y procedimientos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades, conduciéndolas a realizar acciones que favorezcan el medio ambiente”.⁴¹ En el Código los estímulos buscan consolidarse con campañas de asesoría y educación dirigidas a la comunidad sobre actividades que son susceptibles de recibir estímulos fiscales dentro de las actividades normadas por el Código.

Ante tal circunstancia, los instrumentos económicos son una parte fundamental de la política ambiental, debido a que ésta como tal representa al actuar, y los instrumentos económicos al cómo actuar, por lo tanto es sumamente importante contemplarlos de una manera adecuado en la leyes correspondientes no solo en el ámbito federal sino también a nivel estatal

4.1 Realidad legislativa

A pesar de que con la revisión previa del marco jurídico ambiental pudiera parecer que ya están dadas las condiciones para que México adopte los instrumentos económico-ambientales, la realidad es que aún no puede decirse que nuestro sistema fiscal favorezca las industrias limpias, ni mucho menos que procure dar reciprocidad a las disposiciones establecidas en la LGEEPA.⁴²

⁴¹ Código para el Desarrollo Sustentable del Estado de Tamaulipas. DECRETO No. LX-18, Periódico Oficial número 69, 5 de junio de 2008.

⁴² Mendezcarlo, Violeta, *Supra*, Nota 8, pág. 16

En el país se encuentran plasmados diversos estímulos fiscales en las legislaciones. Un incentivo importante que se introdujo en 2006 consiste en que las Personas Morales y Físicas que realicen actividades empresariales pueden efectuar la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos que sean activos fijos durante el ejercicio en que se efectúe la inversión. Esta opción sólo podrá ejercerse en el caso de inversiones en bienes que se utilicen de manera permanente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que en estas áreas se trate de empresas que no requieran de uso intensivo de agua en sus procesos productivos, que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes y que en este último caso obtengan la constancia respectiva por parte de la SEMARNAT, que es la dependencia facultada para emitir constancia de que las empresas asentadas en las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey emplean tecnologías limpias. Esta opción no puede ejercerse en el caso de autobuses, camiones de carga, tracto camiones y remolques. Este es, sin duda el estímulo fiscal más claro que se tiene en nuestra legislación al fomentar el desarrollo de las industrias ambientalmente responsables.⁴³

Otro ejemplo de estímulo fiscal se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta es la depreciación inmediata (Art. 220 LISR) y las deducciones especiales como son las establecidas en el Artículo 10 aplicable a quienes realizan exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas tendrán derecho a una reducción en su impuesto sobre la renta del 32.14% de conformidad con el penúltimo párrafo de este ordenamiento

Al otorgar esta clase de incentivos el Estado busca mediante el sistema impositivo del país, lograr un mayor crecimiento económico promoviendo actividades que tengan como efecto un subsidio concedido a las empresas, logrando además el bienestar de la población, al utilizar dichas empresas tecnología amigable. La implementación de los instrumentos económicos, y a su vez, de los estímulos fiscales, se enfrenta a una serie de obstáculos institucionales, puesto que su distribución se encuentra plasmada en la ley que lo otorga, y ante tal circunstancia resulta sumamente complicado, tener conocimiento de cual estímulo será aplicable al caso concreto; no solo en el sentido del ámbito de acción del regulador, sino además en términos jurídicos y del costo de la concertación requerida, dificultando que puedan cumplir de manera su finalidad, que es motivar el uso de tecnología limpia a través del beneficio de la deducción de la carga impositiva. Se ha logrado cierto avance en el diseño de esquema entendibles y seguros, sin embargo falta aun desarrollar mas acciones para poder llevarlos a la realidad.⁴⁴

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ Giner, Francisco, *Supra*, Nota 6

5. Conclusión y Propuestas

Esta claro, que México es uno de los Países con mayor deficiencia en lo que respecta a educación ambiental, es decir es evidente que se encuentra lejos de aplicar de manera correcta y simplificada los procesos para la integración ambiental como lo hacen los Países de la Comunidad Europea. Es indispensable se tomen medidas de rescate a la cultura ambiental, ya que este es el primer paso para el fortalecimiento e implementación de una política ambiental adecuada.

Los estímulos fiscales son sin lugar a dudas una valiosa herramienta para la preservación del medio ambiente y por consecuente de los recursos naturales, convirtiéndose en el instrumento por medio del cual, la totalidad o parte del costo de las inversiones efectuadas por las empresas se puede absorber por el Estado, logrando con ello que las empresas al convertirse en "empresas amigables" con el medio ambiente representan una ventaja competitiva y no un gasto, obteniendo con ello una motivación no solo carácter social, sino económica. Sin embargo una inadecuada interpretación de los mismos conlleva una gran responsabilidad, ya que pueden ocasionar diversos problemas, puesto al ser deducibles de un impuesto determinado nos encontramos en el supuesto de la autodeterminación, si el particular, es quien se encarga de establecer la deducción del monto de los estímulos ambientales, se puede prestar a errores y fallas en el sistema, por consecuente se haría acreedor de una sanción, por lo cual lejos de beneficiarle le perjudicaría. En otro orden de ideas, ante una posible demanda excesiva de los estímulos fiscales, tratándose de grandes inversiones con motivo de la implementación de tecnología limpia, podría causar una desproporcionalidad en el erario.

En materia ambiental sería conveniente que fuera un organismo independiente del SAT (Servicio de Administración Tributaria) quien tuviera conocimiento en torno a los impuestos y el medio ambiente, este realizaría la función de determinar el costo y el beneficio de la tecnología implementada y posteriormente otorgar un bono o dinero electrónico al particular, para que este lo haga efectivo en el impuesto de su elección. Si se diseña un esquema de aplicación de los llamados créditos o acreditamientos, que arrojera la posibilidad de que las empresas que hayan invertido recursos para convertirse en empresas amigables con el medio ambiente, pueden obtener un certificado que ampare una cantidad que se determine en proporción al monto invertido para convertirse en "empresa amigable" con el medio ambiente. Los certificados sería expedidos de forma conjunta por las autoridades fiscales y las autoridades ambientales, pudiendo ser utilizados para acreditarse de manera total o parcial contra cualquier impuesto estatal o municipal hasta el agotamiento de la cantidad

5.1 Propuestas

- Creación de una dependencia ajena al SAT y SEMARNAT destinada únicamente a la verificación y valoración de las tecnologías implementadas por las empresas ubicadas en el territorio nacional.
- El estado sea quien asuma el costo total o parcial de dichas tecnologías, a través de una remuneración económica hacia la empresa determinada, misma que podrá hacer valer el estímulo correspondiente en el impuesto o impuestos de su elección sin que estos sean deducibles.
- Campañas destinadas a las empresas, incentivándolas para la compra de tecnología limpia, a través de los beneficios económicos y ambientales que con ello implicaría.

Lo anterior arrojaría un sistema único de estímulos fiscales, mas fácil de manejar y de controlar, que se pudiese implementar sin modificar las leyes existentes. En México, no existe una disposición legal que regule la aplicación de los estímulos fiscales en lo general. Más bien, las leyes fiscales establecen la aplicación de los mismos de forma particular, dependiendo del impuesto del que se trate. En lo correspondiente al medio ambiente no se adecua de una manera precisa, lo cual deja de manifiesto la falta de coordinación de las autoridades correspondientes.