

# TRIBUTOS AMBIENTALES EN MÉXICO. UNA REVISIÓN DE SU EVOLUCIÓN Y PROBLEMAS

Aimée FIGUEROA NERI\*

**RESUMEN:** En este trabajo se tiene por objeto analizar, desde la perspectiva del derecho tributario, el estado actual de la tributación ambiental en México. Se estudian conceptos y definiciones que sustentan su utilización, así como los antecedentes de la fiscalidad ambiental en nuestro país, y su fundamento constitucional y legislativo. Se revisan también los actuales ecotributos mexicanos y las propuestas sobresalientes de impuestos ambientales que ha habido en los últimos años. Asimismo, la autora realiza un análisis de los principales problemas que presentan estas figuras impositivas en relación con los principios constitucionales tributarios y su eficacia económica, y explora algunas posibles soluciones de los mismos.

**Palabras clave:** tributos ambientales, derecho fiscal, impuestos.

**ABSTRACT:** *This paper analyzes the current situation of environmental taxation in Mexico. Firstly, the author studies the basic concepts or definitions in said area of the law, as well as their antecedents in Mexico and their constitutional and legislative regime. Moreover, the essay explores the actual situation of environmental taxes in Mexican law and some salient proposals made in recent years for creating new environmental taxes. In addition, the author analyzes some of most important problems derived from this kind of taxation, in relation to their coherence with the Constitution and their economic efficiency. Finally, she explores some proposals for the solution of said problems.*  
*Descriptors.*

**Descriptors:** *environmental taxes, fiscal law, taxation.*

\* Doctora en derecho financiero y tributario por la Universidad de Barcelona, España. Investigadora del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas de la Universidad de Guadalajara.

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Conceptos y definiciones básicas*. III. *Antecedentes y fundamentos*. IV. *Situación actual*. V. *Propuestas destacadas*. VI. *Problemas y propuestas de solución*. VII. *Reflexión final*.

## I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas la preocupación por la contaminación, la sobre-explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente cobró protagonismo en la agenda pública de los estados, y por otra parte, el vínculo entre desarrollo, política económica y medio ambiente se hizo evidente, al surgir el concepto de desarrollo sustentable.<sup>1</sup>

Lo anterior desembocó en el estudio teórico y su posterior diseño e implementación en las políticas públicas, de estrategias, mecanismos e instrumentos para solucionar la problemática ambiental; entre estos instrumentos, los denominados instrumentos económicos o de mercado, dentro de los cuales está incluida la fiscalidad ambiental (tributos, exenciones y estímulos fiscales). Los tributos con fines de protección ambiental —*ecotributos*— se han incorporado en la mayoría de los ordenamientos jurídico-fiscales de los países con una sólida política y legislación ambiental,<sup>2</sup> aunque presentan, sin embargo, una serie de

<sup>1</sup> La Conferencia de Estocolmo sobre Ambiente Humano de las Naciones Unidas, celebrada en 1972, es considerada como el arranque formal de las políticas públicas ambientales en el contexto internacional. En 1983 se establece la Comisión Brundtland que en su informe difunde el concepto de desarrollo sustentable definido como el desarrollo que satisface las necesidades presentes, sin comprometer la habilidad de las generaciones futuras, para satisfacer sus propias necesidades. Véase Aceves Ávila, Carla D., *Bases fundamentales de derecho ambiental mexicano*, México, Porrúa, 2003, pp. 27-34 y 83-88.

<sup>2</sup> *Cfr.* reportes de organismos como la OCDE y la Comunidad Europea, entre otros. De la OCDE: *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Estrategias*, París, OECD, 2001; *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, París, OECD, 1996; *Environmental Taxes in OECD Countries*, París, OECD, 1995; así como *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, trad. de Françoise Pichot y José Ramón Rapado, París, OCDE-Mundi-Prensa, 1994. De la Comunidad Europea, véase Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA), Informe de la AEMA. Impuestos Ambientales. Evolución Reciente, AEMA, Copenhagen, 2001; y *La aplicación y la efectividad de los impuestos ambientales*, 1996, serie Cuestiones Ambientales, núm. 1 (edición en español, 1997); Comisión Europea, Impuestos y Gravámenes Ambientales en el Mercado Único. Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas, 26 de marzo de 1997. Un estudio muy completo, al respecto, ECOTEC, *Research & Consulting*, CESAM, CLM, University of Gothenburg, UCD, IEEP, 2001; Study on the Economic and Environmental Implications of the Use of Environmental Taxes and Charges in the European Union and its Member Status, Brussels, ECOTEC.

problemas relacionados con su configuración jurídica y el respeto a los principios constitucionales que rigen a los tributos, como también en el contexto del libre comercio, problemas relativos a la competitividad y distorsiones de precios.<sup>3</sup>

El 7 de noviembre de 2003 apareció publicada en la *Gaceta Parlamentaria*,<sup>4</sup> la iniciativa de la Ley de Impuestos Ambientales que presentaba el presidente Vicente Fox Quesada a la Cámara de Diputados mexicana, lo cual motivo que se retomara la discusión legislativa y académica alrededor de los *ecotributos* y los instrumentos económicos, mismos que desde 1996 tuvieron cabida en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente,<sup>5</sup> y que, a pesar de varios proyectos e iniciativas legislativas, no se han conformado en una verdadera fiscalidad ambiental.

Las siguientes líneas tienen por objeto hacer una revisión del estado actual de la cuestión, al abordar los principales conceptos teóricos así como los antecedentes y fundamentos constitucionales y legislativos que sustentan a los *ecotributos* en México; asimismo se analizan los problemas que presentan este tipo de tributos desde la perspectiva del derecho tributario, confrontando los principios constitucionales tributarios con el principio *el que contamina, paga*, estudiando para esto a los actuales tributos ambientales y las propuestas legislativas más relevantes. También se apuntan líneas de estudio para que orienten las propuestas de solución de los problemas, y comparto con el lector una reflexión final sobre el futuro de la fiscalidad ambiental mexicana.

## II. CONCEPTOS Y DEFINICIONES BÁSICAS

El establecimiento de tributos responde al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, señalado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexica-

<sup>3</sup> Una revisión reciente del tema en OCDE, *Environmental Taxes and Competitiveness: an Overview of Issues, Policy Options, and Research Needs*, 2003. Paper prepared by Smith, Stephen, disponible en [http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/LinkTo/com-env-epoc-daffé-cfa\(2001\)90-final](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/LinkTo/com-env-epoc-daffé-cfa(2001)90-final), v. i, 30 de mayo de 2004.

<sup>4</sup> *Gaceta parlamentaria* núm. 1369-I, disponible en <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/Iniciativas>, v. i, 30 de mayo de 2004.

<sup>5</sup> Artículos 21, 22 y 22 bis, que serán estudiados en un apartado posterior.

nos (CPEUM): “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El tributo es, por tanto, una institución jurídica<sup>6</sup> cuya finalidad última es la contribución al gasto público y que tiene como nota definitoria la capacidad económica, respaldada en nuestro texto constitucional bajo el principio de proporcionalidad y equidad.<sup>7</sup> La finalidad recaudatoria de los tributos para contribuir a los gastos públicos es lo que la doctrina denomina la finalidad fiscal, para así distinguir a las finalidades extrafiscales que pueden añadirse a los tributos; ríos de tinta han corrido para estudiar y analizar la extrafiscalidad tributaria, y puede afirmarse que hay un consenso entre los autores al aceptarse que coexistan fines extrafiscales con el fin recaudatorio,<sup>8</sup> siempre y cuando éste no se vea anulado por aquéllos.<sup>9</sup>

En este marco conceptual de derecho tributario —descrito muy someramente— cabe la utilización de los tributos con fines de protección ambiental; pero es necesario detenernos en los conceptos y prin-

<sup>6</sup> Sobre las diferencias en la conceptualización del tributo como instituto o institución jurídica, se puede consultar, entre otros, a Falcón y Tella, Ramón, “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en varios autores, *Grandes temas del derecho tributario. Obra homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coord. de Antonio Jiménez González, México, Universidad de Guadalajara, 1995, pp. 201-226; Ferreiro Lapataza, José Juan, “La definición de tributo”, en varios autores, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, 1998, pp. 273-291; Pérez de Ayala, José Luis, “El contribuyente y la dogmática jurídica: recuerdo de algunos puntos polémicos”, en varios autores, *Grandes temas del derecho...*, cit., en esta misma nota, pp. 53-66.

<sup>7</sup> Posteriormente, se estudia el tema de los principios constitucionales en materia tributaria.

<sup>8</sup> He tenido oportunidad de desarrollar el tema de la extrafiscalidad ambiental en mi trabajo “Los instrumentos económico-fiscales para la protección ambiental: virtudes y vicios”, en varios autores, *Temas especiales de derecho económico*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2003, pp. 59-78.

<sup>9</sup> Un clásico sobre el tema es Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, en varios autores, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1991; también véase García Frías, A., “Los fines extrafiscales en las tasas”, en varios autores, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, España, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 171-183; Martínez Lago, Miguel Ángel, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pp. 135-168. Un trabajo reciente sobre el tema es el de Roza Gutiérrez, Carolina, “Las funciones extrafiscales del tributo, a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Foro, Revista de Derecho*, núm. 1, I semestre, Universidad Andina Simón Bolívar, 2003, pp. 159-201.

cipios teóricos de los instrumentos económicos y de la fiscalidad ambiental.<sup>10</sup>

Como su nombre indica, los instrumentos económicos<sup>11</sup> con fines ambientales nacen en la ciencia económica para *internalizar* las *externalidades negativas* de tipo ambiental. En un lenguaje llano, para explicar estos términos, se puede decir que cuando un sujeto utiliza los recursos naturales o contamina, obtiene una ganancia, ya que no asume el costo de limpieza o de la degradación ambiental, y por tanto, no va a reflejar en los precios y en el mercado dicho costo, es decir, se queda fuera, externo al sistema de precios, denominándose *externalidad negativa*, ya que en un caso inverso —que aporte o gaste sin transmitir el costo— sería una *externalidad positiva*. Para corregir estas distorsiones, se proponen instrumentos económicos que internalicen la *externalidad negativa*, y así los precios y el mercado reflejen el costo económico ambiental,<sup>12</sup> para que recaiga en el agente contaminador la obligación de asumir el costo ambiental; nace de esta forma el principio *el que contamina, paga*, difundido en 1974 por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el documento *Note of the implementation of the polluter pays principle*.

El principio *el que contamina, paga* ha sido analizado abundantemente por la literatura.<sup>13</sup> El principio contiene dos mandatos básicos: pri-

<sup>10</sup> Para ampliar este tema, entre otros, Figueroa Neri, Aimée, *Fiscalidad y medio ambiente en México*, México, Porrúa, 2000; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons-Ministerio de Medio Ambiente, 2000; Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Granada, 1998; Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, 1995; Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, Lex Nova, 1999.

<sup>11</sup> Se les conoce también como instrumentos económicos y fiscales, instrumentos de mercado, incentivos de mercado, controles indirectos, según la disciplina del autor, economista o jurista; aun, entre estos últimos, hay variaciones, según se dediquen al derecho ambiental o al fiscal. Véase además a Aceves Ávila, Carla D., *Bases fundamentales...*, cit., nota 1, pp. 136-142; Carbajo Vasco, Domingo, "Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. XVI-238, 1995, pp. 963-980; y Carmona Lara, María del Carmen, *Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente. Comentarios y concordancias*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Procuraduría Federal de Protección al Ambiente, 2003, pp. 124 y ss.

<sup>12</sup> Véase, entre otros, Callan, Scott J. y Thomas, Janet M., *Environmental Economics and Management*, Irwin, 1996. Un trabajo fundamental, al respecto, es: Coase, Ronald, "El problema del coste social", *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981.

<sup>13</sup> Entre otros: Alonso García, Enrique, *El derecho ambiental de la Comunidad Europea*, Civitas, 1993, vol. I, p. 87. En cuanto a su proyección en el derecho tributario, se puede consultar a los autores señalados *supra* nota 10.

mero, que los costos sociales causados por la degradación ambiental deben ser pagados por quienes los generan; y segundo, que los poderes públicos no deben asumir las *externalidades* ambientales que benefician particularmente a los individuos; existen excepciones a este principio justificadas en el interés general.

En cuanto a la principal directriz, que paguen quienes contaminan, se produce un desdoblamiento del principio. Por una parte, se refiere a los sujetos que producen la contaminación (agentes contaminadores); y por la otra, implica determinar la cuantía del costo social a *internalizar*, esto es, saber el valor monetario del costo ambiental. Sobre los agentes contaminadores, ha sido manifiesta la intención de afectar a todos los sujetos involucrados hasta el consumidor final, ya que se persigue introducir los costos ambientales al sistema de precios.<sup>14</sup> Y respecto de la cuantía del costo social, aunque hay avances en los métodos de valoración económica, no se ha encontrado ningún método exacto. La proyección de estos aspectos del principio en la configuración del tributo es problemática, como se estudia más adelante.

El principio *quien contamina, paga*, en su segunda orientación legitima las actuaciones de los poderes públicos encaminadas a corregir las *externalidades negativas* de tipo ambiental, permitiendo la utilización de diversos mecanismos e instrumentos, incluidos los instrumentos con naturaleza tributaria.

Las críticas hechas a este principio se reducen a su carácter sancionador o penalizador, y a su desvirtuación que permite contaminar a cambio de un precio. El primer aspecto ha quedado disminuido al entenderse que el principio pretende que el agente contaminador asuma los costos sociales y, en todo caso, sea él quien decida modificar su conducta; darle un sentido en contra de lo anterior, implicaría desnaturalizar a estos instrumentos económicos para la protección ambiental, y convertirlos en controles directos (prohibiciones o delitos). Al principio *el que contamina, paga*, se le otorga una función motivadora y no sancionadora. En cuanto a permitir la degradación ambiental a cambio de un precio, se ha insistido en que hay unos niveles máximos permitidos de contaminación y mínimos de calidad

<sup>14</sup> AEMA, *La aplicación y la efectividad...*, cit., nota 2; y OCDE, *La fiscalidad y el medio...*, cit., nota 2.

ambiental, que junto con los controles directos y regulaciones administrativas (estándares), impiden el efecto perverso de mantener o aumentar la contaminación a través de este principio.

Respecto al concepto de instrumentos económicos, existen muchas definiciones de los mismos. La mayoría de estas definiciones siguen a la OCDE que indica que los instrumentos de mercado son los mecanismos que influyen sobre los costos y beneficios de las diferentes opciones que se ofrecen a los agentes económicos, y buscan modificar los comportamientos en un sentido favorable al medio ambiente.<sup>15</sup> Los tipos de instrumentos económicos o su clasificación también varía pero se pueden agrupar en siete tipos básicos:<sup>16</sup> tributos y otras exacciones; mercados de derechos; sistemas de consignación (depósito-reembolso); contratos privados; privatización; ayudas financieras (subsídios, desgravaciones y créditos); fianzas y seguros.

En síntesis, la fiscalidad ambiental puede definirse como la estrategia de política económica-ambiental que utiliza al sistema fiscal, especialmente a los tributos, con fines de protección ambiental, los cuales pertenecen a la categoría de instrumentos económicos con fines de protección ambiental, según la literatura económica y la de controles indirectos en el vocabulario de política ambiental. Por su parte, los tributos ambientales son aquéllos que llevan incorporada la finalidad extrafiscal de protección ambiental, los cuales se clasifican, siguiendo a Herrera Molina,<sup>17</sup> en dos categorías básicas: incentivos y recu-

<sup>15</sup> OCDE, *La fiscalidad y el medio...*, cit., nota 2, p. 29.

<sup>16</sup> La agrupación de los diferentes instrumentos en categorías o tipos varía, según el autor o el criterio que se utilice. La OCDE (*ibidem*, pp. 29 y 30) señala cinco tipos: cánones, ayudas financieras, sistemas de consignación, creación de mercados e incentivos financieros para asegurar el cumplimiento. Por su parte, Callan, Scott J. y Thomas, Janet. M., *op. cit.*, nota 12, p. 130, distinguen también cinco grupos básicos: cobros por contaminación (*pollution charges*) en los que entran los impuestos (*taxes*); subsidios; sistemas de depósito-reembolso y mercados de permisos (*pollution permits market*). The EE Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium, *EC Environment Guide. Belgium*, The EE Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium, 1994, p. 76; los denominan Economic and Fiscal Instruments, y aunque se definen separadamente, señala que “they [fiscal instruments] can be regarded as coming within the definition of economic instruments”, y enumera a los siguientes instrumentos como los usados en la práctica: “charges and taxes (levied on emissions, on users, or on products) or tax differentiations: subsidies and other financial incentives made available to companies; marketable permits; and deposit/refund systems”.

<sup>17</sup> Herrera Molina, Pedro Manuel, “Los tributos con fines ambientales: impuestos sobre instalaciones contaminantes”, en varios autores, *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, 1996, p. 688.

peradores de costos o redistributivos. Los primeros buscan modificar la conducta del contaminador para que deje de serlo, y los segundos pretenden la obtención de ingresos para satisfacer el gasto público ambiental ocasionado por la degradación del medio ambiente.

Si se parte de estas definiciones, tenemos que la fiscalidad ambiental presenta una naturaleza mixta de origen, y en consecuencia, sus fundamentos, conceptos y fines son varios, no siempre compatibles, como se verá en el último apartado. La naturaleza mixta se debe a que la fiscalidad ambiental nace en la ciencia económica, se promueve en las políticas públicas, y en la práctica se estructura y aplica en el derecho tributario a través del sistema fiscal, y la legislación vigente en materia impositiva.<sup>18</sup> Este último aspecto es el que interesa analizar en el caso mexicano.

### III. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS

Los antecedentes legislativos de la fiscalidad ambiental mexicana no existen como tales, es necesario indagar en los antecedentes del derecho ambiental para vislumbrar el deber del Estado de protección ambiental, y en consecuencia, el gasto público efectuado con su motivo, y por este camino establecer los antecedentes y fundamentos de la fiscalidad ambiental.

La legislación higienista o sanitaria del siglo XIX puede considerarse un antecedente remoto ya que está asociado a la salud y en términos modernos, a la calidad de vida. A efectos prácticos y con un consenso doctrinario es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, con su artículo 27, el antecedente directo de la protección ambiental estatal, ya que en este precepto se establece el deber del Estado de conservar y proteger los recursos naturales.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Estas definiciones las he difundido también en mi trabajo, "Fiscalidad ambiental en México, una década en busca de su establecimiento", en varios autores, *Tópicos fiscales internacionales contemporáneos 2004*, México, Universidad de Guadalajara, 2004.

<sup>19</sup> Artículo 27, párrafo 3: La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos

En 1971 entra en vigor la Ley Federal para la Prevención y Control de la Contaminación, siendo la primera legislación sectorial específica en México para la materia ambiental.<sup>20</sup> Esta ley pasó a denominarse Ley Federal de Protección al Ambiente en 1987, y finalmente en 1988, se aprueba la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección Ambiental (LGEEPA) vigente, aunque ha sufrido diversas reformas. Esta ley contempla explícitamente a los instrumentos económicos desde el 31 de diciembre de 1996.

Anterior a las reformas de 1996 de la LGEEPA, está el Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA) paralelo al Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN) vigentes desde el 1o. de enero de 1994, los cuales, al tener rango de normas internacionales aprobadas por México, son legislación vigente y por lo tanto antecedente y fundamento del derecho ambiental mexicano.

El ACA señala en el apartado 1. f) de su artículo segundo, relativo a los compromisos generales de las partes que, “con relación a su territorio, cada una de las Partes... promoverá el uso de instrumentos económicos para la eficiente consecución de las metas ambientales”.<sup>21</sup> Reforzando este señalamiento, en el artículo 10.2 se establece que “el Consejo [de la Comisión para la Cooperación Ambiental] podrá examinar y elaborar recomendaciones sobre:... el uso de instrumentos económicos para la consecución de objetivos ambientales internos o acordados a nivel internacional”. Con base en el ACA, que introduce la posibilidad de implantar instrumentos económicos en México, considero que desde hace 10 años hay una vigencia legislativa de la fiscalidad ambiental en nuestro país.

humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad.

<sup>20</sup> En este sentido, también Aceves Ávila, Carla D., *Bases fundamentales...*, cit., nota 1, p. 95, considera que esta ley es el “primer antecedente real del derecho mexicano, concibiendo al ambiente de manera global”.

<sup>21</sup> Otros artículos que tienen relación con el tema de la vinculación economía-medio ambiente son el 1, b); 5.2 y 5.3.

En 1999 se reforma nuestra carta magna para acoger en su artículo 4o. el derecho a un medio ambiente adecuado,<sup>22</sup> adquiriendo la protección de las garantías individuales,<sup>23</sup> y en el artículo 25 el desarrollo sustentable como principio rector de la economía mexicana.<sup>24</sup>

Este artículo se refuerza con los artículos 26, 27 y 28 —la denominada “Constitución Económica”—<sup>25</sup> que junto con los artículos 73<sup>26</sup> y

<sup>22</sup> Artículo 4, párrafo 4: Toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar.

<sup>23</sup> En el 2001, se reforma el artículo 2 constitucional para delimitar el derecho a la libre autodeterminación y autonomía de los pueblos indígenas, estableciéndose en la fracc. V, una autonomía para “conservar y mejorar el hábitat y preservar la integridad de sus tierras en los términos establecidos en esta Constitución”. Por su parte, en el apartado B, fracc. VII, se señala que “para abatir las carencias y rezagos que afectan a los pueblos y comunidades indígenas, dichas autoridades [Federación, estados y municipios] tienen la obligación de... apoyar las actividades productivas y el desarrollo sustentable de las comunidades indígenas mediante acciones que permitan alcanzar la suficiencia de sus ingresos económicos, la aplicación de estímulos para las inversiones públicas y privadas que propicien la creación de empleos, la incorporación de tecnologías para incrementar su propia capacidad productiva, así como para asegurar el acceso equitativo a los sistemas de abasto y comercialización”. El tema del desarrollo sustentable y la protección ambiental está presente también en otras fracciones del artículo en comento, aunque de forma indirecta.

<sup>24</sup> Artículo 25, párrafo 1: Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

<sup>25</sup> Artículo 26, párrafo 1: El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación. /Artículo 28, párrafo 1: En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria. /Párrafo último: Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

<sup>26</sup> Artículo 73 El Congreso tiene facultad: /XXIX. Para establecer contribuciones: /2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27; /5o. Especiales sobre: a) Energía eléctrica; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo; f) Explotación forestal, /y Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica; /XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados y de los municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico.

115<sup>27</sup> dan fundamento para financiar el gasto público en materia ambiental

<sup>27</sup> Artículo 115: Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes: /III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes: a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales; b) Alumbrado público; c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; d) Mercados y centrales de abasto; e) Panteones; f) Rastro; g) Calles, parques y jardines y su equipamiento; h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera. /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: a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. /Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones; b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados; c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. /Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público. /Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria. /Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles. /Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley; /V. Los Municipios, en los términos de las leyes federales y Estatales relativas, estarán facultados para: a) Formular, aprobar y administrar la zonificación y planes de desarrollo urbano municipal; b) Participar en la creación y administración de sus reservas territoriales; c) Participar en la formulación de planes de desarrollo regional, los cuales deberán estar en concordancia con los planes generales de la materia. Cuando la Federación o los Estados elaboren proyectos de desarrollo regional deberán asegurar la participación de los municipios; d) Autorizar, controlar y vigilar la utilización del suelo, en el ámbito de su competencia, en sus jurisdicciones territoriales; e) Intervenir en la regularización de la tenencia de la tierra urbana; f) Otorgar licencias y permisos para construcciones; g) Participar en la creación y administración de zonas de reservas ecológicas y en la elaboración y aplicación de programas de ordenamiento en esta materia; h) Intervenir en la formulación y aplicación de programas de transporte público de pasajeros cuando aquellos afecten su ámbito territorial; e i) Celebrar convenios para la administración y custodia de las zonas federales. /En lo conducente y de conformidad a los fines señalados en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución, expedirán los reglamentos y disposiciones administrativas que fueren necesarios.

vía tributaria, así como el artículo 31, fracción IV,<sup>28</sup> ya que existe un deber estatal de protección del medio ambiente, preservación y restauración del equilibrio ecológico, por un lado y por otro; una concurrencia entre la Federación, los estados y los municipios.

También quedan establecidos como principios de justicia, una distribución más equitativa de la riqueza nacional, la prevalencia de los intereses generales y públicos sobre los particulares, la equidad social y productividad, y por supuesto el deber de contribuir a los gastos públicos, incluidos los ocurridos con motivo de la protección ambiental.

No obstante los antecedentes anteriores, coincido con Aceves Ávila<sup>29</sup> en considerar al contexto internacional medioambiental como el antecedente del derecho ambiental mexicano, y concretamente al ACA-TLC como el “acicate” del desarrollo jurídico del mismo. Específicamente, como ya lo dejé apuntado, se debe al TLC y al ACA la aparición de la fiscalidad ambiental, ya que presionaron para reformar la LGEEPA, estableciéndose en sus artículos 21, 22 y 22 bis los instrumentos económicos.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> Para la consulta de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las otras leyes mencionadas en este trabajo, se sugiere revisar las versiones actualizadas legislativas, disponibles en [www.camaradediputados.gob.mx](http://www.camaradediputados.gob.mx) y [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

<sup>29</sup> Aceves Ávila, Carla D., *Bases fundamentales...*, cit., nota 1, pp. 80 y ss.

<sup>30</sup> 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: I. Promover un cambio en la conducta de las personas que realicen actividades industriales, comerciales y de servicios, de tal manera que sus intereses sean compatibles con los intereses colectivos de protección ambiental y de desarrollo sustentable; II. Fomentar la incorporación de información confiable y suficiente sobre las consecuencias, beneficios y costos ambientales al sistema de precios de la economía; III. Otorgar incentivos a quien realice acciones para la protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico. Asimismo, deberán procurar que quienes dañen el ambiente, hagan un uso indebido de recursos naturales o alteren los ecosistemas, asuman los costos respectivos; IV. Promover una mayor equidad social en la distribución de costos y beneficios asociados a los objetivos de la política ambiental, y V. Procurar su utilización conjunta con otros instrumentos de política ambiental, en especial cuando se trate de observar umbrales o límites en la utilización de ecosistemas, de tal manera que se garantice su integridad y equilibrio, la salud y el bienestar de la población. 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. Son instrumentos financieros los créditos, las fianzas, los seguros de responsabilidad civil, los fondos y los fideicomisos, cuando sus objetivos estén dirigidos a

Posteriormente, el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros y los Estados Unidos Mexicanos (TLCUEM, como es conocido), en vigor desde el 1o. julio del 2000, también reforzó el compromiso de México *para estimular la utilización de incentivos económicos para promover el cumplimiento* (de la política y legislación ambiental), según se señala en su artículo 34.<sup>31</sup>

A pesar de todos los preceptos señalados, en el ordenamiento tributario mexicano no hay ninguna referencia específica para la extrafiscalidad ni por ende, para los tributos ambientales. La cuestión a resolver es, si con sólo la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya referido, y que se ratifica en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación (CFF),<sup>32</sup> es suficiente para dar cabida a los tributos ambientales en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. En mi opinión, la respuesta es afirmativa, ya que existen otros tributos con fines extrafiscales, y el deber del Estado de protección ambiental ya fundamentado, lo legitima. Así, los tributos ambientales en México, siem-

la preservación, protección, restauración o aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, así como al financiamiento de programas, proyectos, estudios e investigación científica y tecnológica para la preservación del equilibrio ecológico y protección al ambiente. 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. Las prerrogativas derivadas de los instrumentos económicos de mercado serán transferibles, no gravables y quedarán sujetos al interés público y al aprovechamiento sustentable de los recursos naturales. Artículo 22 Bis: Se consideran prioritarias, para efectos del otorgamiento de los estímulos fiscales que se establezcan conforme a la Ley de Ingresos de la Federación, las actividades relacionadas con: I. La investigación, incorporación o utilización de mecanismos, equipos y tecnologías que tengan por objeto evitar, reducir o controlar la contaminación o deterioro ambiental, así como el uso eficiente de recursos naturales y de energía; II. La investigación e incorporación de sistemas de ahorro de energía y de utilización de fuentes de energía menos contaminantes; III. El ahorro y aprovechamiento sustentable y la prevención de la contaminación del agua; IV. La ubicación y reubicación de instalaciones industriales, comerciales y de servicios en áreas ambientalmente adecuadas; V. El establecimiento, manejo y vigilancia de áreas naturales protegidas, y VI. En general, aquellas actividades relacionadas con la preservación y restauración del equilibrio ecológico y la protección al ambiente.

<sup>31</sup> Una ampliación de estos temas, en mi trabajo "Libre comercio, medio ambiente y ecotributación. Reflexiones sobre el ACA-TLCAN, TLCUEM y ALCA", *Foro. Revista de Derecho*, núm. 4, Universidad Andina Simón Bolívar, 2004.

<sup>32</sup> Artículo 1: Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

pre y cuando respeten los principios que rigen a toda figura tributaria, pueden implantarse; esta afirmación nos lleva a preguntarnos ¿por qué entonces no existe una sólida tributación ambiental en nuestro país?

#### IV. SITUACIÓN ACTUAL

Desde 1997, tras aprobar las modificaciones de la LGEEPA, se establecieron derechos que además de cumplir con el tradicional fin fiscal y satisfacer el gasto público que generan los servicios públicos, incorporaban la finalidad extrafiscal ambiental. Así, en materia de derechos por uso de agua y vertidos a la misma, se vislumbraba la incipiente fiscalidad ambiental mexicana.

En el 2001, con motivo de la *reforma hacendaria* propuesta por el presidente Vicente Fox Quesada, vuelve a retomarse el tema de la fiscalidad ambiental, celebrándose en abril de ese año el “Foro Taller Medio Ambiente y Reforma Fiscal” dentro del marco del *Plan Nacional de Desarrollo y la Nueva Hacienda Pública*.<sup>33</sup>

Aunque existieron una serie de propuestas en el 2001<sup>34</sup> para reformar varias leyes fiscales e incorporar la finalidad ambiental en impuestos y derechos, por un lado y por otro, para eliminar subsidios (agua, especialmente para uso agrícola, celulosa, minería, entre otros) y exenciones fiscales perversas para el medio ambiente (por ejemplo, plaguicidas y productos dañinos que no pagan IVA) los resultados

<sup>33</sup> El foro taller fue organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, la Comisión de Medio Ambiente del Senado de la República y la Comisión de Medio Ambiente y Recursos Naturales de la Cámara de Diputados, y contó con la colaboración del Instituto Nacional de Ecología y la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Este ha sido hasta la fecha, uno de los eventos interinstitucionales más destacados en materia de fiscalidad ambiental, aunque hay que mencionar el seminario Reforma Fiscal Ecológica: Retos y Oportunidades, organizado en noviembre de 1998 por la Comisión de Ecología y Medio Ambiente de la Cámara de Diputados y por el Centro de Estudios del Sector Privado para el Desarrollo Sustentable adscrito al Consejo Coordinador Empresarial (CCE) y del cual surgió el documento Reforma Fiscal Ecológica en México, disponible en <http://www.cce.org.mx/cespedes/publicaciones/otras/refisecomx/bibliogra.htm>, sin fecha de elaboración, v. i. 7-marzo-2004.

<sup>34</sup> Algunas aportaciones están recogidas en Moreno Arellano, Gabriela, Mendoza Sánchez, Paola y Ávila Forcada, Sara (comp.), *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, México, Instituto Nacional de Ecología-Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 2002.

fueron menores, estableciéndose en la Ley Federal de Derechos (LFD) a partir del 1o. de enero del 2002, derechos por:<sup>35</sup>

Observación y acercamiento de ballenas (artículo 238-B, LFD). Este derecho fue derogado en diciembre de 2003,<sup>36</sup> en una reforma de la LFD que condona los derechos no pagados al respecto, lo que no debe ser visto como un retroceso, ya que la observación de especies, y su respectivo pago, sigue siendo gravada por derechos establecidos en el actual artículo 198 de la LFD.<sup>37</sup>

Uso, goce y aprovechamiento de elementos naturales marinos por actividades recreativas o turísticas (artículo 198, LFD). Pernoctar en áreas naturales protegidas (actualmente integrado a actividades diversas en las áreas, artículos 198 y 198-A, LFD).<sup>38</sup>

En todos estos casos el destino de los ingresos está afectado, la recaudación se asigna directamente al financiamiento del área ambien-

<sup>35</sup> Al respecto de estas propuestas y sus implicaciones, Giner de los Ríos, Francisco, "La política fiscal en México y las iniciativas de impuestos ambientales discutidas y aprobadas por el Congreso en diciembre de 2001", en *idem*.

<sup>36</sup> Artículo décimo transitorio de la Ley Federal de Derechos, reforma del 31 de diciembre de 2003: /XVIII. Se condonan los derechos generados durante el ejercicio fiscal de 2003, relativos al aprovechamiento no extractivo de ballenas en zonas federales, originado por el desarrollo de actividades de observación y acercamiento de ballenas a que se refería el artículo 238-B del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 2002. Lo dispuesto en este artículo, no dará lugar a devolución alguna.

<sup>37</sup> Artículo 198. Por el uso, goce o aprovechamiento de los elementos naturales marinos e insulares de dominio público existentes dentro de las Áreas Naturales Protegidas competencia de la Federación, se pagarán derechos conforme a lo siguiente: I. Por actividades recreativas, turísticas y deportivas de buceo autónomo, buceo libre, esquí acuático, recorridos en embarcaciones motorizadas y no motorizadas, observación de fauna marina en general, pesca deportiva en cualquiera de sus modalidades, campismo, pernocta y la navegación en mares, esteros, rías y lagunas costeras se pagarán derechos, por persona, por día, por Área Natural Protegida, conforme a la cuota de \$20.32.

<sup>38</sup> Artículo 198-A. Por el goce o aprovechamiento no extractivo de elementos naturales y escénicos que se realiza dentro de las Áreas Naturales Protegidas terrestres, se pagarán derechos conforme a lo siguiente: I. Por actividades turísticas, deportivas y recreativas como ciclismo, paseo a caballo, *rappel*, montañismo, excursionismo, alta montaña, campismo, pernocta, observación de aves y otra fauna y flora silvestre, espeleología, escalada en roca, visitas guiadas y no guiadas, descenso de ríos, uso de *kayak* y otras embarcaciones a remo o motorizadas y recorridos en vehículos motorizados, pagarán este derecho por día, por persona, por Área Natural Protegida, conforme a la siguiente cuota: \$10.00.

tal respectiva: investigación y vigilancia de ballenas, de las áreas naturales protegidas, etcétera.<sup>39</sup>

También se mantuvieron los derechos por uso de agua, vertidos de aguas residuales y visitas a reservas ecológicas, caza de especies en extinción y aprovechamientos de recursos naturales, entre otros; estos derechos, con algunas deficiencias, tienen que ver con la protección ambiental, clasificándose en el rubro de tributos redistributivos o recuperadores de costos, más que incentivos para dejar de degradar el medio ambiente.<sup>40</sup>

Como complemento a la imposición de tributos o gravámenes con fines ambientales, están las exenciones, desgravaciones y estímulos que fomenten la protección del medio ambiente. En nuestro país existen estímulos para las inversiones en investigaciones y desarrollo tecnológico (I+D) pero no están condicionadas a que respeten el medio ambiente o prevengan la contaminación como en otros países.<sup>41</sup>

Existe en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el 100% para la depreciación de la maquinaria y equipo destinado para la conversión a consumo de gas natural, y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas (artículo 41, fracción XIV de la LISR).<sup>42</sup>

En cuanto a las exenciones en la misma LISR, las que presentan con claridad una finalidad ambiental indirecta son las que se otorgan a las sociedades o asociaciones civiles dedicadas a preservar la flora, fauna silvestre y acuática, y las dedicadas a conservar a las especies

<sup>39</sup> Artículo 198, penúltimo párrafo: Los ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos a que se refiere este artículo, se destinarán a la Comisión Nacional de Áreas Naturales Protegidas, para la conservación y aprovechamiento sustentable de las Áreas Naturales Protegidas.

<sup>40</sup> Consultar el capítulo XIII de la Ley Federal de Derechos vigente en 2004, artículos 191-A a 194-W.

<sup>41</sup> Sobre el tratamiento de la investigación científica y el desarrollo tecnológico en la legislación fiscal, véase los trabajos de la obra colectiva: Peña Mena, José Antonio de la; Granados Ríos, Gabriela y Valadés, Diego (coords.), *Investigación y desarrollo en la reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

<sup>42</sup> Artículo 41. Porcentajes para depreciación de maquinaria y equipo. Para la maquinaria y equipos distintos señalados en el artículo anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, los por cientos siguientes: /XIV. 100% en la conversión a consumo de gas natural, y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.

en extinción, establecidas en el artículo 95, fracs. XIX y XX,<sup>43</sup> dedicado a las personas morales con fines no lucrativos y, por tanto, no contribuyentes.

Las actividades agrícolas, agropecuarias y pesqueras han tenido tratamientos específicos en el régimen tributario federal, como ejemplo tenemos las tasas cero del Impuesto al Valor Agregado (IVA), exenciones en el ISR y acreditaciones en el Impuesto al Activo (IMPAC).<sup>44</sup> A pesar de que algún supuesto pueda estar vinculado indirectamente con los recursos naturales o la contaminación, no pueden calificarse como supuestos fiscales ambientales, ya que no tienen una extrafiscalidad incentivadora o realmente recuperadora del costo ambiental; incluso a veces, son estímulos perversos ya que propician la sobreexplotación de los recursos naturales materia del estímulo fiscal.

La OCDE<sup>45</sup> reporta que México tiene tributos ambientales aunque sin definir con claridad a qué tributos se refiere; suponemos que a los mencionados derechos y a los gravámenes sobre gasolinas; al igual que con el IVA o los Impuestos sobre Producción y Servicios (IEPS), si hacemos una evaluación aplicando los criterios teóricos de los instrumentos económicos, no queda claro si cumplen su finalidad extra-

<sup>43</sup> Artículo 95. Entidades que se consideran personas morales no contribuyentes: /Para efectos de esta ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes: /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 aquéllas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico. Dichas sociedades o asociaciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de esta ley, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos en los términos de la misma. /XX. Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Dichas sociedades o asociaciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de esta ley.

<sup>44</sup> Citar la legislación respectiva sería excesivo pero se puede confrontar las leyes de ingresos para los ejercicios fiscales de los últimos años así como la legislación específica.

<sup>45</sup> OCDE, Environmentally Related ..., *cit.*, nota 2.

fiscal y, por lo tanto, si podemos usar el calificativo de ambiental para estos gravámenes.

## V. PROPUESTAS DESTACADAS

La propuesta gubernamental más sobresaliente en materia de fiscalidad ambiental realizada en el 2001 fue la de convertir al Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) en un impuesto ambiental: ECO-ISAN. El análisis pormenorizado de este impuesto excede el espacio de este trabajo,<sup>46</sup> pero, resumidamente, los cambios consistían en modificar los elementos para la cuantificación tributaria, al tomar en cuenta las emisiones contaminantes (óxidos de nitrógeno) que cada automóvil generara para así graduar el pago del impuesto. Lamentablemente, la propuesta tenía visos de inconstitucionalidad, ya que recaía en el sector automotriz —fabricantes, ensambladores, etcétera— la obligación de emitir el certificado sobre las emisiones, incumpléndose así el principio de legalidad. Por otra parte, la proporcionalidad y equidad eran dudosas ya que podría haber variaciones imprecisas de automóvil a automóvil, además de que contribuir por emitir contaminantes a la atmósfera no demuestra capacidad económica alguna; tampoco quedaba claro el incentivo para adquirir automóviles nuevos menos contaminantes que los usados. La propuesta no fue aprobada por el Poder Legislativo.

La Ley de Impuestos Ambientales (LIA) propuesta en noviembre del 2003, al igual que el ECO-ISAN, presenta notorias deficiencias en la configuración de los elementos tributarios, distorsionándose la finalidad extrafiscal ambiental. La LIA solamente contempla tres supuestos, tres impuestos:

Por la contaminación por sustancias tóxicas, bien sean por contaminantes persistentes o por sustancias químicas industriales tóxicas.

Por el deterioro de los ecosistemas forestales.

Por la pérdida de componentes de la biodiversidad.

<sup>46</sup> Todos los tributos ambientales, así como estímulos o exenciones con finalidad ambiental, son analizados detalladamente en mi obra *Teoría y práctica de la tributación ambiental en México*, actualmente en proceso de elaboración y futura publicación.

En el primer caso, existe una contradicción ya que las sustancias a que se refiere están prohibidas o se tiene un uso controlado de las mismas para fines sanitarios, agrícolas o industriales, tal y como en la propia exposición de motivos se señala.<sup>47</sup> Si están prohibidas ¿por qué gravarlas? En todo caso corresponde a las autoridades aplicar las sanciones y penas que el derecho administrativo y el penal deben señalar al respecto. Y desde el derecho tributario, corresponde a la legislación en materia de IVA o IEPS establecer tasas diferenciadas para propiciar el uso de las sustancias menos dañinas, siempre que no estén prohibidas.

En los otros dos supuestos, en realidad se grava el aprovechamiento o tenencia de los recursos forestales y de fauna o flora silvestre consideradas en riesgo por la Ley General de Vida Silvestre, y los incluidos en la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestre. En ambos casos existe una doble imposición, pues hay tributos que gravan el aprovechamiento y tenencia a través de derechos o impuestos sobre los ingresos obtenidos, y por otro lado, como sucede en el supuesto de las sustancias tóxicas, si ya existen límites o prohibiciones es un sinsentido imponer un gravamen.

La propuesta de la Ley de Impuestos Ambientales no fue aprobada, y al igual que el ECO-ISAN no fue muy difundida en los medios de información ni discutida a profundidad por los diputados debido a las polémicas políticas alrededor de otras reformas fiscales de ese año.

## VI. PROBLEMAS Y PROPUESTAS DE SOLUCIÓN

Los problemas que presentan los tributos ambientales pueden clasificarse en jurídicos y económicos,<sup>48</sup> en correspondencia con su natu-

<sup>47</sup> Párrafo sexto: La presente iniciativa de Ley de Impuestos Ambientales que se somete a su consideración, se orienta a cuatro temas específicos: 1. Eliminación de sustancias tóxicas cuyo comercio ya está prohibido, debido al riesgo que representan para la salud humana y ambiental. 2. Eliminación gradual de las sustancias tóxicas cuyo uso está parcialmente restringido.

<sup>48</sup> Podría hablarse de un tercer grupo importante, los problemas relacionados con las políticas públicas, especialmente, el del rechazo social al establecimiento de más o más gravosos tributos, pero éste rechazo es connatural a todo tributo; por su parte, los problemas para implementar una política pública ambiental o fiscal, no corresponden a la perspectiva disciplinaria de este estudio.

raleza mixta. Los primeros, conforme con lo que reporta la literatura, son derivados de la necesaria compatibilización de los principios constitucionales tributarios y el principio *el que contamina, paga*, lo que a su vez repercute en la eficacia de su finalidad extrafiscal. En cuanto a los problemas económicos, están los que tienen que ver con la eficacia de su finalidad económica y su reflejo en la protección ambiental, y los vinculados al libre comercio, actualmente en aumento entre los Estados. Algunos de estos problemas ya han sido apuntados en los epígrafes anteriores, pero los analizo una vez más para agruparlos, y por otra parte, para indicar algunas ideas sobre cómo buscar su solución.

Si se comienza por los principios constitucionales tributarios, consagrados en la fracción IV del artículo 31, citado al inicio de este trabajo, tenemos que hay de dos tipos: los materiales, que incluyen a los principios de generalidad, de igualdad y de proporcionalidad y equidad; y los formales, que son los principios de legalidad, de destino de la recaudación y de establecimiento. No me detengo en cada uno de estos principios ya que la doctrina los ha estudiado en abundancia, y aunque con matices, hay cierta unanimidad en cuanto a su concepto y directrices que contienen.<sup>49</sup> Presento un resumen de estos principios constitucionales tributarios en relación con el principio *el que contamina, paga*, para lo cual cabe recordar que éste se desdobra en dos direcciones en su primer mandato ya apuntado: la identificación del agente contaminador y la cuantificación de la contaminación producida para que ésta sea pagada por dicho agente, para así cumplir con la finalidad de *internalizar* la *externalidad negativa* de tipo ambiental. Y el otro mandato del principio *el que contamina, paga*, legitima la intervención del Estado para que implante instrumentos económicos, y sean los agentes contaminadores quienes asuman la *externalidad negativa* ambiental y no la colectividad a través del gasto público.

<sup>49</sup> Véase, entre otros, Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 1999, pp. 207-274; Curiel Villaseñor, Omar, *Principios tributarios*, México, Calidad en Información, 2001; Cueva, Arturo de la, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 1999, pp. 278-289; Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1994, pp. 265-297 y 532-534; Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, México, Ecafsa-Thomson Learning, 2001, pp. 191 y ss.; Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, 2a. ed., México, Mc Graw Hill, 2000, pp. 53 y 68-72.

1. *Principios constitucionales tributarios materiales y principio*  
el que contamina, paga

Por lo que toca a los principios materiales, puede haber una lesión a los principios de generalidad e igualdad, ya que al buscar a los agentes contaminadores específicos de un problema ambiental y configurar el hecho imponible del tributo ambiental, hay que cuidar de no incurrir en una discriminación fiscal, esto es, que haya agentes contaminadores similares o iguales, y éstos no sean sujetos del gravamen. En la Ley de Impuestos Ambientales, en mi opinión, podría ocurrir esta situación, al resultar como sujetos pasivos sólo un grupo reducido y no gravar otras sustancias igualmente contaminantes.<sup>50</sup>

Respecto al principio de proporcionalidad y equidad, conocido en la literatura como de capacidad económica,<sup>51</sup> se bifurca en dos direcciones, siendo la primera para orientar que el hecho sobre el que recae o se determina un tributo, manifieste la riqueza del sujeto pasivo tributario, es decir, sólo contribuirán a los gastos públicos aquellos sujetos que tenga una capacidad económica para ello. La otra guía que indica el principio de capacidad económica es para delimitar la cuantía tributaria: los tributos son contributivos y no retributivos,<sup>52</sup> es

<sup>50</sup> En España, la posibilidad de que tributos ambientales vulneraran los principios de generalidad e igualdad fue evidenciada en tres casos: el Canon de Saneamiento de Aguas, de Baleares; el Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente de esa misma Comunidad; y el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica de la Comunidad de Galicia; véase, al respecto, Adame Martínez, F. D., "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, 1993, pp. 433-465; y "Consideraciones acerca del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (comentarios a propósito de la Sentencia del TSJ de Baleares de 4 de febrero de 1994)", *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, pp. 123-142; Fernández González, C., "El canon de saneamiento de aguas de Baleares (comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18 de marzo de 1994)", *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994, pp. 137-142; Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, "La imposición ambiental en España", *Palau 14*, núm. 26, 1996, pp. 149-183; Guervos Maillo, María de los Ángeles, *El impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente*, Marcial Pons, 2000; y Ortiz Calle, Enrique, "Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la sentencia 289-2000, de 30 de noviembre del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente)", *Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental*, núm. 27, marzo de 2001.

<sup>51</sup> También pero menos frecuente, principio de capacidad contributiva.

<sup>52</sup> Al respecto, Cors Meya, F. Javier, "Calificación de los cánones sobre el agua", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 67, 1993, pp. 73-97; Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4a. ed., Madrid, Civitas, 1985, t. I, pp. 74 y ss.; Palao Taboada, Carlos, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en varios autores, *Estudios en homenaje al pro-*

decir, ningún tributo puede equivaler al costo total del gasto público que va a satisfacer, ni agotar el objeto imponible, ya que de darse así, serían desproporcionales e inequitativos.

Confrontando el principio *el que contamina, paga* con los principios señalados y la finalidad extrafiscal económica-ambiental de los *ecotributos*, hay tres problemas técnicos a solucionar en su diseño.

El primer problema es vincular el hecho imponible del tributo ambiental con la conducta contaminadora o el problema ambiental por abatir, ya que en algunos supuestos puede ser lejano o dudoso el fin ambiental, además de que se manifieste, claro está, una capacidad económica y no haya doble imposición. Tomando el supuesto de la compra de sustancias químicas que señala la Ley de Impuestos Ambientales, y suponiendo que es legal su comercio, no se sabe qué daño ambiental va a reparar la disminución de su consumo; por otra parte, podría estar ya gravado el comercio de las sustancias con IVA o un IEPS, presentándose así una doble imposición. En el supuesto del ECO-ISAN, no hay una vinculación directa entre comprar un automóvil nuevo, en principio cada vez menos contaminante gracias a los avances tecnológicos, y la disminución de las emisiones nocivas a la atmósfera. Antes bien, se entendería lo contrario, hay que premiar la compra de automóviles nuevos y gravar, para desincentivar, la compra de los usados o viejos.

Se recomienda como propuesta de solución, una vinculación clara del hecho imponible con el problema ambiental,<sup>53</sup> así como una transparencia en el uso de los ingresos fiscales obtenidos.<sup>54</sup>

Conseguir una identidad entre el sujeto pasivo tributario y el agente contaminador, para que éste modifique su conducta y haya posteriormente un freno al deterioro ambiental, es un segundo reto de los tributos ambientales. Utilizando uno de los ejemplos anteriores, hay

fesor Federico de Castro, Tecnos, t. II, 1976; Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, 10a. ed., Universidad Complutense de Madrid, 1993, p. 109.

<sup>53</sup> En otras latitudes, han fracasado algunos impuestos ambientales, al no estar vinculado el hecho imponible con el problema ambiental; por ejemplo, el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, de España, fue declarado inconstitucional, ya que entre otras causas, gravaba el volumen de ventas de las empresas afectadas, lo que no se vincula con el problema ambiental del nombre del impuesto. Véase Guervos Maillo, María de los Ángeles, *op. cit.*, nota 50; y Ortiz Calle, Enrique, *op. cit.*, nota 50.

<sup>54</sup> OCDE, *La fiscalidad y el medio...*, *cit.*, nota 2, e Implementation Strategies..., *cit.*, nota 2.

dudas sobre si el contaminador es el sujeto que compra las sustancias tóxicas, el que las utiliza en la producción o el consumidor del producto final ¿a quién hay que motivar, vía fiscal, para que cambien su conducta y se frene la degradación ambiental o bien se pague el costo respectivo?

En los primeros estudios económicos sobre la fiscalidad ambiental se presentaban dudas sobre la legitimidad de gravar al consumidor, último eslabón de la cadena productiva-contaminadora; actualmente, se ha reiterado la necesidad de involucrar a todo agente contaminador o consumidor de bienes ambientales,<sup>55</sup> por lo que la traslación de la cuota tributaria se recomienda como técnica efectiva para aplicar el principio *el que contamina, paga*, y solucionar el problema de la identidad entre el sujeto pasivo-agente contaminador, siempre y cuando no se abuse de ella o se utilice únicamente con fines de economía procesal recaudatoria.

Como último problema técnico importante está la correspondencia entre la cuota tributaria y la cuantía de la *externalidad negativa* ambiental que se intenta *internalizar*. Hay una colisión entre el principio de capacidad económica, ya que la naturaleza contributiva y no retributiva de los tributos que implica cumplirlo, chocará con la idea de traspasar, totalmente, a los sujetos pasivo-contaminadores, el gasto público que guarda relación —directa o indirecta— con la protección, conservación y mejora ambiental. Si retomamos los ejemplos mencionados, hay que conseguir que el ECO-ISAN “cueste” el equivalente al costo de la limpieza del aire que origina la contaminación producida por utilizar un automóvil, y de conseguirlo, no puede ser la cuantía tributaria equivalente, ya que sería desproporcional. En el otro ejemplo, el de las sustancias químicas, es aun más difícil de cuantificar la *externalidad*, ya que como apuntamos, se utilizan en procesos de producción y la posterior comercialización de los productos.

Las propuestas de solución de estos problemas van en el sentido de utilizar técnicas de valoración económica en materia ambiental más complejas, para poder cuantificar monetariamente la degradación o

<sup>55</sup> De aquí que el principio *el que contamina, paga*, se transforme paulatinamente en *el que usa al medio ambiente, paga*, o también *el que utiliza los recursos naturales, paga*. Véase Carmona Lara, María del Carmen, *op. cit.*, nota 11, p. 126.

uso ambiental, y por otro lado, parece un mejor sendero diferenciar el gasto público que realiza el Estado para solucionar los problemas ambientales, de la contribución que pueden hacer los agentes contaminadores por su responsabilidad en tales problemas, con lo cual se matiza la interpretación jurídico-tributaria del principio *el que contamina, paga*, para entender que éste no implica la asunción total de las *externalidades negativas* por parte del contaminador, sino que la colectividad no debe pagar completamente el daño y perjuicio social causado por la degradación ambiental.

Me aventuro a hablar de la corresponsabilidad económica-ambiental de los agentes contaminadores directos (sujeto pasivo tributario) y la de los usuarios indirectos de los productos (consumidores) asumida en el gasto público sobre la materia. En apoyo de lo anterior, el principio de justicia tributaria, como eje orientador en la distribución de las cargas económicas que contribuyen al gasto público, permite utilizar combinada y simultáneamente tributos y gasto público, aménorando así la tensión existente entre el principio *el que contamina, paga* y el principio de capacidad económica.

Hay un problema más que la doctrina ha planteado entre el principio de capacidad económica y el principio *el que contamina, paga*, y se refiere a que la contaminación es un índice negativo de riqueza, y no positivo, es decir ¿qué riqueza manifestamos al contaminar? Especialmente, si se considera la contaminación inevitable o mínima —mínimo vital contaminante— que todo ser humano producimos, y por lo que no debería ser gravada; por ejemplo, productos cuyo empaque es necesario por higiene o seguridad; o los supuestos donde el agente contaminador no es contribuyente por la escasez de sus recursos, no tiene capacidad económica, y por tanto, es necesario exentar.

Si se opta por gravar consumo, tenencia o propiedad de sustancias o factores contaminantes, siendo éstos índices positivos de riqueza, es probable que ya se encuentren gravados, como hemos señalado, produciéndose una doble imposición.

Como propuesta de solución al conflicto apuntado entre el principio *el que contamina, paga*, y el de capacidad económica, para evitar la doble imposición, se puede interpretar que el beneficio que obtiene el agente contaminador gracias a la transmisión del costo ambiental a la colectividad, es una manifestación de riqueza *potencial* que permiti-

rá orientar la búsqueda de hechos imponibles para tributos con fines ambientales, respetuosos del principio de capacidad económica.

Por su cuenta, el consumo del bien ambiental, que indirectamente se efectúa por la contaminación, puede entenderse como un consumo inducido —índice positivo e indirecto de capacidad económica— causado por el consumo previo de un producto contaminador o por una actividad económica lícita.

## 2. Principios constitucionales tributarios formales y tributos ambientales

En cuanto a los principios formales, el de establecimiento de los tributos que indica que sólo la Federación, el estado o los municipios pueden hacerlo, no representa ningún problema. Aunque en la LGEEPA no quedaron explícitamente señalados los municipios, debido a que es una ley que ordena la relación entre Federación y estados, éstos tienen potestades tributarias con las reservas y limitaciones<sup>56</sup> señaladas en la Constitución y en las leyes estatales respectivas, y por lo tanto, podrían implantarse en su ámbito competencial tributos con fines ambientales.<sup>57</sup>

<sup>56</sup> Es necesario que exista una doble competencia para establecer tributos ambientales: la competencia tributaria y la competencia ambiental. En Alemania, la ciudad de Kassel estableció un impuesto en su término municipal por la venta de envases, cubertería y vajilla no retornables ni reutilizables, adquiridos en los establecimientos abiertos al público que ofrecen comida con este tipo de empaques y utensilios. Este impuesto fue implantado, con sus variaciones, en las ciudades de Dresden, Eckernförde, Frankfurt a. M., Kiel y Marburg. Por razones de competencias y doble imposición, más que por la finalidad ambiental del impuesto, el impuesto de envases de Kassel fue declarado inconstitucional en la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, de 8 de mayo de 1998, por lo cual resultaron afectados impuestos similares en otros municipios alemanes. *Cfr.* Ortiz Calle, Enrique, “Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán, de 8 de mayo de 1998, del Impuesto sobre los Envases *Verpackungssteuer*”, en varios autores, *Impuestos*, 1999, t. I, pp. 1121-1161. También, Kluth, Winfried, “Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 93, 1997, pp. 47-62.

<sup>57</sup> Como ya he señalado en otro espacio (“Fiscalidad ambiental en México...”, *cit.*, nota 18), la fiscalidad ambiental de ámbito estatal (regional) y municipal en México representa un gran reto para los investigadores debido a la vastedad de normas y la gestión de información que hay que hacer: 31 entidades federativas, el Distrito Federal y 2, 430 municipios a abril del 2004. No existen compendios generales sobre legislación fiscal municipal o estatal, es necesario buscar en cada Estado o municipio; mucho menos hay una base de datos general mexicana sobre fiscalidad ambiental. De cualquier forma, al lector interesado le sugerimos visitar los sitios *web* del Instituto Nacional de Ecología, [www.ine.gob.mx](http://www.ine.gob.mx); de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos

El principio de destino recaudatorio tampoco representa ningún obstáculo para la tributación ambiental, ya que como cualquier otro tributo, los ingresos que genere se destinan a los gastos públicos. Se ha sugerido afectar estos ingresos a gastos públicos específicos, de preferencia en el sector o problema ambiental que se intenta solucionar con el fin de tener una vinculación financiera directa, y minimizar el rechazo social.<sup>58</sup> El artículo 1o. del CFF permite afectar los ingresos tributarios a un gasto público específico, respetando el principio de legalidad.

Aunque no debería representar ningún óbice para la tributación ambiental, el principio de legalidad, por delimitaciones técnicas de tipo ambiental, puede ser lesionado. Cabe recordar que el principio de legalidad indica que además del tributo mismo, todos sus elementos configuradores<sup>59</sup> deben venir en norma con rango de ley.

### 3. *Eficacia de los tributos ambientales y problemas económicos*

Para finalizar este apartado, apunto los problemas de tipo económico, derivados de la eficacia del tributo ambiental, es decir, si se consigue la finalidad de *internalizar* el tributo y reflejar en el sistema de precios el costo social ambiental.

Como formas de conseguir la eficacia de la finalidad ambiental de los tributos, está la estrecha vinculación de éstos con el problema a abatir y la solución del problema mismo. Esta vinculación puede verificarse en tres formas ya apuntadas, una correcta determinación de la cuota por la *externalidad* o gasto ambiental producido; la traslación de la cuota tributaria al verdadero agente contaminador; y la afectación de los ingresos obtenidos por los tributos ambientales para fines específicos. Ninguno de estos mecanismos es sencillo y los tres

Naturales, [www.semamat.gob.mx](http://www.semamat.gob.mx); y del Instituto Nacional para el Federalismo y Desarrollo Municipal, [www.e-local.gob.mx](http://www.e-local.gob.mx); donde se puede navegar y encontrar "pistas" para encontrar la legislación fiscal estatal y municipal, y de aquí partir a la búsqueda de la fiscalidad ambiental.

<sup>58</sup> OCDE, *La fiscalidad y el medio...*, cit., nota 2, y AEMA, *La aplicación y la efectividad...*, cit., nota 2.

<sup>59</sup> Artículo 5, CFF: Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

pueden causar efectos distorsionadores o contrarios a la finalidad ambiental

En el caso de la determinación de la cuota tributaria y su correspondencia con la *externalidad* o gasto ambiental producido, al tener éxito la eficacia económica de la finalidad ambiental, puede suceder una retribución en lugar de contribución por la contaminación causada, problema analizado anteriormente bajo el conflicto entre el principio de capacidad económica y el de *quien contamina, paga*, y cuya propuesta de solución ha sido anotada. Ahora bien, si se obtiene sólo una contribución, estaríamos ante una *eficacia económica inconclusa* de la finalidad ambiental, completada por el gasto público en materia ambiental, que adicionalmente se efectuaría, como también ya he apuntado.

La traslación del tributo ambiental, en la búsqueda del contribuyente-contaminador, genera un impacto inequitativo entre los sujetos pasivos —no siempre contaminadores intencionales— que puede solucionarse con el respeto a la *exención del mínimo vital contaminante* y la utilización del gasto público, también propuesta anteriormente.

La afectación de los ingresos generados por los tributos ambientales podría ocasionar un gasto público excesivo en ciertos sectores y servicios ambientales; este problema puede ser mitigado bajo un control presupuestario, que evite gastar más de lo necesario con motivo de los ingresos tributarios y que permita, en todo caso, canalizar el exceso de recaudación a otros problemas o áreas de protección ambiental.

Derivada también de la eficacia de la finalidad económica de la tributación ambiental, se presentan las distorsiones que en el libre comercio pueden surgir. La literatura<sup>60</sup> y organismos como la OCDE,<sup>61</sup>

<sup>60</sup> Entre otros: Magadan Díaz, Martha y Rivas García, Jesús Israel I., “*Dumping ecológico o imperialismo ecológico: una estrategia de comercio o una medida de protección medioambiental*”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 160, mayo de 1998, año XIV, pp. 47-53; Careaga, Adelaida Ma., “Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el mercado único. Comentarios a la comunicación de la comisión ‘Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único’ COM (97) 9”, en varios autores, *op. cit.*, nota 56, pp. 1337-1357; Margallo González, Emilio, “Fiscalidad ecológica *versus* liberalización del comercio”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. XLVII-245, 1997, pp. 737-770.

<sup>61</sup> OCDE, *op. cit.*, nota 3.

la Organización Mundial del Comercio (OMC)<sup>62</sup> y la Comunidad Europea<sup>63</sup> han demostrado su preocupación por las alteraciones en la competitividad. A pesar de que parece un problema lejano para el caso mexicano, no debe perderse de vista en un futuro para la competitividad de los productos que exportamos y la importación de los extranjeros, y en su caso, cuando esté ya implantada una fiscalidad ambiental en México; para los investigadores de derecho fiscal, es un tema que merece ser estudiado.<sup>64</sup>

## VII. REFLEXIÓN FINAL

Puede afirmarse, con base en lo expuesto, que desde hace varios años hay una tendencia en los proyectos e iniciativas del gobierno y administración pública de nuestro país para implantar tributos ambientales; por otra parte, la investigación sobre los mismos aun cuando no es abundante ha estado presente en los estudios y análisis académicos.<sup>65</sup> Las causas por las que no hay una sólida fiscalidad ambiental en México son varias y muy complejas, ya que incluyen desde el contexto político actual, la legislación volátil en materia fiscal, la falta de cultura fiscal y ambiental y de rendición de cuentas, entre muchas otras, que no se estudian aquí por no ser el espacio adecuado y, por otro lado, los problemas jurídico-tributarios analizados en este trabajo.

<sup>62</sup> Zelada Castedo, Alberto, "Comercio y medio ambiente, un asunto controvertido en la OMC", en varios autores, *Temas especiales de derecho económico*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2003, pp. 127-137.

<sup>63</sup> Comisión Europea, *op. cit.*, nota 2, 1997.

<sup>64</sup> He incursionado en esta área con mi trabajo, "Libre comercio, medio ambiente y eco-tributación. Reflexiones sobre el ACA-TLCAN, TLCUEM y ALCA", *op. cit.*, nota 31, 2004.

<sup>65</sup> Además de las obras y autores mexicanos ya citados, hay trabajos pioneros como los de Santana Loza, Salvador, "Análisis jurídico sobre la posibilidad de establecer contribuciones para la preservación ecológica", *Revista Indetec*, núm. 84, 1993, pp. 18-33; e *Implementación en el ámbito estatal de una contribución especial para la preservación ecológica*, México, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, 1993. También, los de Plascencia Rodríguez, José Francisco, "Alternativas en materia fiscal a problemas de contaminación ambiental", *Revista Indetec*, núm. 92, 1995, pp. 77-82; y "Principios de la tributación ambiental", *Trimestre Fiscal*, Indetec, año 17, núm. 55, 1996, pp. 205-229. Asimismo, hay autores mexicanos que han incursionado en los temas de la tributación ambiental de otros países, entre estos: Jiménez Hernández, Jorge, *op. cit.*, nota 10, 1998, y Granados Ríos, Gabriela, *La contribución por gasto en razón del deterioro del medio ambiente*, Universidad de Salamanca, tesis doctoral, febrero de 1999. Personalmente he investigado el tema desde hace varios años, véase mis trabajos ya citados, entre otras publicaciones.

Para finalizar, me permito exponer unas ideas sobre las estrategias que podrían utilizarse en México para la implantación paulatina de la tributación ambiental o de la incorporación de la finalidad de protección ambiental en el sistema fiscal,<sup>66</sup> ya que una reforma fiscal verde o ecológica<sup>67</sup> integral, considerando el contexto actual, parece poco probable:

Primeramente, se debe hacer una lectura *inversa*, a *contrario sensu*, de los hechos imponibles, exenciones, deducciones y estímulos que perjudican al medio ambiente, es decir, si no favorecemos la protección ambiental, al menos, no estimulemos la contaminación, como el caso de los estímulos por I+D sin condicionamiento ambiental. Si revisáramos los impuestos federales (IVA, ISR, IEPS, IMPAC, etcétera), y los estatales y municipales, encontraríamos supuestos en los que podemos modificar o condicionar para que no propicien la contaminación, o bien, que promuevan la protección ambiental.

En cuanto a los derechos por servicios públicos relacionados con la gestión pública ambiental, es necesario revisar los elementos que se utilizan en la obtención de la cuota tributaria para que efectivamente se cobre al contaminador buena parte de la *externalidad* ambiental, y sean así derechos ambientales redistributivos y recuperadores del gasto ambiental ocasionado. Un derecho ambiental incentivador es más difícil de configurar, pues fácilmente se convertiría en una sanción administrativa, ya que tendería a inhibir la conducta contaminadora.

En una segunda fase, se establecerían nuevos tributos ambientales, es decir, tributos *ex professo*, ya sean incentivadores o recuperadores de costos, de ámbito federal, si se tiene la organización administrativa para gestionarlos más adecuadamente y la fuerza política para imponerlos a los contribuyentes.

Por último, en una tercera etapa, sería necesario un verdadero federalismo fiscal para que los estados y municipios puedan establecer derechos e impuestos ambientales, lo que constituye un gran reto para la creatividad y diseño jurídico de tributos nuevos con la finali-

<sup>66</sup> Algunas de estas ideas las he manifestado en "Fiscalidad ambiental en México...", *cit.*, nota 18.

<sup>67</sup> Sobre este aspecto, consultar a Gago Rodríguez, Alberto *et al.*, *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: tendencias recientes y análisis de propuestas*, Universidad de Vigo, s. f., disponible en <http://www.minhac.es/Ief/Seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>, vol. I., 2 de mayo de 2004, y el documento *Reforma Fiscal Ecológica en México...*, *cit.*, nota 33.

dad de que no caigan en la inconstitucionalidad ni en una doble imposición con los tributos federales, y no distorsionen la competitividad nacional o regional.

Habrá que estar atentos a los resultados de la Convención Nacional Hacendaria<sup>68</sup> y observar la autonomía y desarrollo competencial en materia tributaria de los estados y municipios mexicanos, así como una delimitación más exacta de las competencias en material ambiental.

Considero que existen varios factores para vislumbrar que en un futuro, México terminará por establecer tributos con fines ambientales. Algunos de estos factores son: la presión internacional que causan los acuerdos de libre comercio, la tributación ambiental fuerte de otros países y los riesgos que de ella se pueden derivar para una competitividad comercial sin alteraciones; por otro lado, el gasto público en materia ambiental es creciente debido a que la degradación ambiental no se ha detenido en más de un área, por lo que es necesario buscar fuentes de financiamiento. También la cultura ambiental y la necesidad de un desarrollo sustentable pueden ser argumentos más persuasivos y legítimos para aumentar los ingresos fiscales en México a través de los tributos ambientales. Confío en que, llegado el momento, los tributos ambientales mexicanos respeten los principios constitucionales que les rigen, y cumplan con sus objetivos tanto económicos como ambientales para que contribuyan, indirectamente, a frenar la degradación ambiental de nuestro país.

<sup>68</sup> Se puede dar seguimiento en el sitio *web* [www.indetec.gob.mx/cnh](http://www.indetec.gob.mx/cnh)