



Edición Nº 2. Diciembre de 2022

LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

José Juan González Márquez¹

Introducción

La revisión del Derecho comparado muestra que la tributación es una de las alternativas para la tutela ambiental más innovadoras (Milne, 2008). La tributación ambiental no sólo incluye una serie de tributos que son aplicados a las actividades que afectan al ambiente, sino también el establecimiento de estímulos fiscales para promover la reducción de contaminantes o desalentar las actividades que causan contaminación.

Aunque la tributación no tiene, en principio, como finalidad la tutela del bien jurídico ambiente, el uso de mecanismos tributarios como instrumentos de política ambiental es cada vez más aceptado.

Por ejemplo, en Alemania en 1999 se introdujo la ecotasa con el objetivo de estimular la conservación de recursos naturales, la eficiencia energética y el uso de energías renovables; en Austria se estableció desde 1992 una sobretasa del 20% para aquellos automóviles que no cuenten con un catalizador; en los Estados Unidos de Norteamérica, en 1978 se estableció el llamado “Gas Guzzler Tax” sobre la venta de automóviles nuevos con alto consumo de combustible² y en los años 80s se estableció un impuesto especial a las utilidades de las corporaciones con ingresos significativos con objeto de financiar el programa ambiental del super fondo que se usa para limpiar sitios contaminados con residuos peligrosos en el

¹ Profesor-investigador Titular tiempo completo en la Universidad Autónoma Metropolitana en México. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores del Consejo Nacional de Ciencia y más de 40 artículos especializados. Ha sido editor de dos libros colectivos: Energy Justice and Energy Law publicado en Londres por Oxford University Press; y Poverty Alliviation and Environmental Law publicado en Londres por Edgard Elwar Publishing. Es Vicepresidente de la Academia de Derecho Ambiental de la IUCN y miembro del Grupo Académico Asesor de la Barra Internacional de Abogados.

² Con este impuesto se esperaba desestimular la producción y comercialización de ese tipo de vehículo. (Prink y Rick, 2006).

territorio de la Unión Americana (Milne, 2002). En Grecia, una Ley de 1990 estableció exenciones sobre los impuestos de matriculación y tenencia para el caso en que el adquirente compre un automóvil equipado de convertidor catalítico y destruya u ordene la destrucción de su anterior vehículo (Resello Moreno, 1998); en Singapur los impuestos ambientales gravan la propiedad y el uso de automóviles, con el objetivo de limitar tanto el número de vehículos en circulación como el consumo de combustibles (Lye Ling, 2008); y en Londres, en el año 2003 se estableció el impuesto a la congestión.

En América Latina la idea de la tributación ambiental ha comenzado también a plantearse en los últimos años. Por ejemplo, en Chile, la Ley sobre Bases Generales del Medio Ambiente, establece que los planes de prevención o descontaminación podrán utilizar, entre otros instrumentos de carácter económico, los impuestos a las emisiones o tarifas a los usuarios, en los que se considerará el costo ambiental implícito en la producción o uso de ciertos bienes o servicios.³

En México, el artículo 21 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente señala que “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 de conformidad con el artículo 22 de la misma Ley “Se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental”.

En la mayoría de los países en los cuales se ha incorporado la tributación como instrumento de política ambiental se han llevado a cabo serias transformaciones en el sistema legal pues la adaptación de la teoría tributaria a la arena ambiental supone una redefinición casi total de las bases teóricas que la soportan.

En efecto, los tributos ambientales se distinguen del resto de las contribuciones porque al lado de la finalidad recaudatoria tradicional persiguen, con una mayor intensidad, una finalidad extrafiscal, que consiste en revertir los problemas de contaminación y deterioro ambiental (Rosemuj, 1999).

La aceptación de la extrafiscalidad, el reconocimiento de la capacidad de contaminar como capacidad contributiva, el establecimiento de un destino propio de los recursos recaudados y la compatibilidad entre política recaudatoria y política ambiental son algunos de los retos que esta estrategia plantea a los sistemas jurídicos. Este artículo se propone analizar la evolución de la tributación ambiental en México, con la finalidad de identificar sus fortalezas y debilidades.

1. La teoría de la tributación ambiental

El surgimiento de la actividad tributaria del Estado ha sido explicado en dos sentidos. En primer lugar, a partir de la obligación que tiene éste de proveer bienes sociales como la administración de justicia, el orden público y la defensa del país frente a la invasión extranjera, así como la protección contra los fraudes, la violencia y el crimen, manteniéndolos en niveles bajos que permitan un funcionamiento fácil de la economía de mercado (Jarach, 1982); y, en segundo lugar, debido a la necesidad de corregir las imperfecciones del mecanismo de mercado para redistribuir la renta (Alan, 1971).

Sin embargo, en las últimas décadas se ha comenzado a observar la tendencia a abandonar el sistema fiscal como estrategia para promover objetivos

³ La Ley No. 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, se publicó en el Diario Oficial de Chile el 9 de marzo de 1994.

económicos o sociales a favor de la adopción de un sistema fiscal neutro,⁴ que reserve los objetivos de las políticas sociales y económicas a medidas no fiscales. Esta tendencia al abandono del intervencionismo fiscal en favor de la neutralidad fiscal se basa en la idea de que las fuerzas del mercado pueden ser una mejor guía, hacia una política fiscal eficaz que la intervención de los poderes públicos. Bajo esta perspectiva la tributación se orientaría a gravar las externalidades⁵ de los productores, pero no a gravar los factores de la producción (OCDE, 1994).

Ahora bien, uno de los principales problemas de la gestión ambiental en prácticamente todos los países del mundo consiste en que los contaminadores, al incumplir con las disposiciones de la legislación ambiental, generan una serie de externalidades, es decir costos que no asumen, sino que trasladan bajo la forma de contaminación a la población.

De hecho, actualmente la mayor parte del sector productivo externaliza el costo ambiental que su actividad genera en lugar de contabilizarlo como un débito derivado de la misma. Al externalizar el costo ambiental de las actividades contaminantes, las empresas logran abaratar costos a partir de una ecuación incompleta que no refleja la realidad, a expensas del ambiente y de todos los usuarios (Valls, 1999).

En ese contexto se inscribe la llamada *Ecological Tax Reform* europea, proceso a través del cual se han comenzado a implementar impuestos ambientales y a eliminar subsidios a los daños ambientales, con la idea de que la carga fiscal debe descender o al menos no incrementarse. Por lo tanto, el incremento de las rentas públicas derivado de la imposición de contribuciones ambientales debe ser usado para reducir otras menos neutrales tales como las contribuciones a la renta, el capital o la inversión.

La tributación ambiental encuentra su base en el principio *contaminador pagador*. Según Krämer debe cobrarse por la descarga de cualquier contaminante en el medio ambiente, es decir cuantas más sustancias se emiten o contaminan, o cuanto más se utiliza el medio ambiente, más debería pagarse (Krämer, 1999).

Los tributos son herramientas jurídicas que permiten revertir la natural tendencia del mercado a generar problemas de contaminación y deterioro del entorno. Así, las contribuciones actúan en dos sentidos: como mecanismo para recuperar costos o financiar actividades destinadas a la reparación de daños ambientales y como modificador de conductas contrarias al ambiente. Dicho de otra forma, la tributación ambiental viene a resolver el problema de emisiones que, aun siendo legales, se transforman a la larga, por efectos sinérgicos, en daños al ambiente sin que sea posible, en la mayoría de los casos identificar al causante.

2. El tributo como mecanismo para recuperar costos o financiar actividades ambientales

Como se ha dicho, el objetivo principal de la tributación es la obtención de recursos para financiar el gasto público. Este objetivo se mantiene y se refuerza cuando la recaudación proviene de la tributación ambiental. Así, lo recaudado a través del tributo se destinaría a realizar tareas u obras de saneamiento del ambiente dañado o a realizar tareas de fiscalización y control para prevenir y evitar

⁴ El principio de neutralidad indica el grado en que un impuesto evita perturbar el funcionamiento del mecanismo de mercado. Alan, 1971.

⁵ En palabras de Manuel Castillo López (1999), existe una externalidad cuando: "Un agente desarrolla una actividad que ocasiona pérdida de bienestar a otro agente. Esta pérdida de bienestar no está compensada".

estos incidentes de contaminación. Sin embargo, al lado de esa finalidad recaudatoria, los tributos ambientales persiguen una finalidad extrafiscal.

2.1. Efecto correctivo o modificador de conductas del tributo

Esta es la característica propia y distintiva del tributo ambiental, conocida también como finalidad extrafiscal. Así, a través de exenciones se indican como apropiadas las actividades más cuidadosas del ambiente y, concomitantemente, a través de gravámenes más altos se desalientan aquellas actividades que repercuten negativamente sobre el ambiente.

De esta forma, el establecimiento de tributos ambientales permite que el producto que cumpla con determinados requisitos legales de protección ambiental obtenga algún tipo de incentivo fiscal, es decir, reducción o exención impositiva en todas o en algunas de las etapas de producción. Así, pueden balancearse los costos probablemente más altos que acarrea una producción más limpia, al tiempo que se logra la internalización del costo por contaminar y en definitiva, la reducción de la contaminación.

La otra cara de esta misma herramienta tributaria consiste en el cobro de tributos más elevados a las actividades productivas más sucias, a fin de contrarrestar el daño que una actividad genera al ambiente a pesar de realizarse dentro del marco legal. Dicho de otro modo, la acción de gravar en forma más dura a las actividades contaminantes puede actuar como un desincentivo económico haciendo que las actividades más limpias sean más rentables.

Por otra parte, la aplicación de ambas herramientas (exención y gravación impositiva) permitirá equilibrar la balanza de pagos fiscal. Independientemente de ello, lo recaudado en concepto de tributo ambiental puede destinarse a un fondo ambiental dedicado a ejecutar planes de acción en beneficio del ambiente.

Ahora bien, es necesario señalar que el uso de la tributación como instrumento de política ambiental es conveniente, no sólo para que los contaminadores asuman el costo por contaminar, sino también para que la administración obtenga recursos suficientes para hacer frente a aquellas situaciones de afectación ambiental que no pueden ser resueltas por quienes contribuyeron a su generación. Se ha dicho, en ese sentido, que el mejor tributo ambiental es el que no se recauda, pero en todo caso cuando la tributación ambiental se incrementa, por una parte, con ello se ha logrado la aplicación del principio *contaminador pagador*, y por la otra, el erario público se ha allegado de recursos adicionales.

En este orden de ideas, si bien es cierto que algunas legislaciones fiscales, particularmente las leyes que establecen derechos o tasas, se han ocupado de gravar la prestación de servicios públicos por parte de las autoridades ambientales, ello no constituye propiamente tributación ambiental en los términos anteriormente mencionados, ya que su establecimiento, por una parte, puede o no significar una asignación adicional de recursos a la autoridad ambiental y por la otra, no propicia la internalización de los costos por contaminar por parte de los contaminadores.

De tal manera que la incorporación de la tributación ambiental a la gama de instrumentos de política ambiental en un sistema jurídico determinado implica, en primer lugar, la configuración de una serie de hechos imposables que tomen en cuenta la manifestación de una capacidad contributiva medida a través de la cantidad de emisiones generadas (es decir, de la capacidad de contaminar),⁶ o

⁶ Como dice Rosembuj (1999), "el tributo ambiental encausa la financiación del gasto social, conforme a la capacidad económica y para discriminar entre los que exhiben más o menos capacidad de contaminar, más o menos capacidad de descontaminar el bien ambiente".

bien el uso y aprovechamiento de recursos naturales o bienes del dominio público; y en segundo lugar, el establecimiento de mecanismos jurídicos que permitan la asignación de recursos recaudados a los programas de preservación y restauración del ambiente.

Así, la tributación ambiental ha asumido distintas formas que incluyen:

a) El establecimiento de contribuciones por emisiones, consistentes en el pago de un impuesto o derecho ligado a las cantidades de los contaminantes que se emiten por un determinado contribuyente.

b) Impuestos directos sobre bienes o servicios, basados en la idea de que los productos y servicios implicados en el deterioro del medio ambiente, sea a causa de su producción o de su consumo, pueden gravarse más fuertemente (por ejemplo, impuestos sobre los combustibles fósiles, sobre pilas, baterías, fertilizantes, etc.), mientras que deben gravarse menos que sus productos sustitutos, aquellos bienes considerados benéficos para el ambiente.

c) Deducciones fiscales por inversión y exenciones de impuestos que tratan de utilizar el sistema de imposición directa, y fundamentalmente de las posibilidades de la amortización acelerada en la imposición de los beneficios de las sociedades, a fin de incentivar la instalación de determinados equipamientos que reduzcan las emisiones de contaminantes.

d) Pago de derechos por el uso de recursos naturales.

Todas estas categorías tributarias se analizarán más adelante con detalle, pero antes revisaremos los principios constitucionales que rigen la actividad tributaria del Estado mexicano y su aplicación al ámbito de la tributación ambiental.

2.2. Las bases constitucionales de la tributación ambiental en México

Las bases constitucionales de la política ambiental en México son aún insuficientes cuando se trata de la tributación ambiental. De hecho, aunque casi desde su redacción original en 1917, el artículo 27 otorgó fundamento a la legislación sobre recursos naturales, es hasta muy recientemente cuando nuestra Carta Magna reconoció el derecho al medio ambiente adecuado (artículo 4) y el principio de sustentabilidad (artículo 26); por esa razón, no puede decirse que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorgue bases específicas para el desarrollo de la tributación como instrumento de política ambiental.

En virtud de lo anterior, resulta necesario analizar si los principios que rigen la actividad tributaria del Estado son compatibles con los postulados para la protección ambiental por la vía tributaria.

Particularmente, resulta necesario revisar los principios contenidos en los artículos 31, fracción IV, 73, fracción XXIX y 126 constitucionales, a saber:

a) el carácter fundamentalmente recaudatorio de la tributación,

b) la construcción del sistema fiscal basado en la capacidad contributiva del gobernado,

c) la distribución de competencias entre estados y Federación, y

d) los principios de unidad de caja y afectación genérica de los ingresos.

2.3. El carácter recaudatorio de la tributación y la exigencia de la extrafiscalidad en materia ambiental

Se ha dicho que la utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas propios de la extrafiscalidad, es decir, el empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio (Jiménez, 1998).

En ese sentido, dado que la extrafiscalidad no está expresamente autorizada por el sistema constitucional mexicano, la construcción de una categoría tributaria con tal fin podría encontrar oposición en el principio establecido por la fracción IV del artículo 31 constitucional, según el cual es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos.

Es ampliamente reconocido que en la política fiscal moderna, los tributos tienen una doble función, por una parte, la de allegar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas, dando así cumplimiento al deber de contribuir prescrito por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución; y por la otra como instrumento de política social o económica, con el objetivo de llevar a cabo diversos fines de interés general, que constituyen su finalidad extrafiscal y que no está reñida con la función primaria de recaudación. De hecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia señalando que: "Los impuestos pueden tener un objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato, que consiste en la realización de determinado propósito, como la división de las grandes propiedades rústicas, la protección a ciertas industrias, etcétera; pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, deba tener como único fin, el inmediato de que se ha hablado" (Flores, 1995).

Sin embargo, la tributación ambiental supone otra forma de extrafiscalidad, es decir el establecimiento de tributos con finalidad no fiscal. Se trata de tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan, con una mayor intensidad la obtención de fines extrafiscales, es decir regulatorios.

Este tipo de contribuciones, si bien no están prohibidas por la Constitución Política Mexicana,⁷ si encuentran dentro de ésta ciertos límites, en el citado principio asentado por la fracción IV del artículo 31, en el sentido de que un tributo ambiental debe ser antes que nada un tributo propiamente tal, es decir una obligación de pago para contribuir a los gastos públicos. Así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

IMPUESTO, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN
CON LAS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el
artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez
constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de
tres requisitos fundamentales: primero, que sea
proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que
se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de
estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario
a los estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió
una facultad omnímoda para establecer las exenciones
que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una
facultad limitada por esos tres requisitos
T, LXV. Arrunaga Peón Manuel de, p. 713

⁷ En opinión de Hugo Carrasco Hiriarte (1999), la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sí prohíbe la extrafiscalidad

T. LXIX. Cabezut Alberto y Coagraviados, P. 398; Cabezut Alberti y Coa- graviados, p. 5432
T, LXXIII. Bolaños García, Fulgencio, p. 803
T. LXXV. Mora, Manuel F., p. 3603
Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954, tesis 541, p.1000.

Este criterio se refuerza por lo dispuesto en la fracción VII del artículo 73 constitucional en el sentido de que el Congreso de la Unión está facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, así como lo dispuesto por la fracción IV del artículo 74 que otorga a la Cámara de Diputados la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

Por lo tanto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no autoriza el establecimiento de tributos con un fin exclusivamente extrafiscal.

2.4. El principio de la capacidad contributiva

La segunda crítica a la extrafiscalidad se fundamenta en su posible confrontación con el principio de la capacidad contributiva. En efecto, la fracción IV del artículo 31 constitucional, al señalar que los mexicanos deben contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, exige que el hecho imponible de los distintos tributos esté configurado de tal manera que la realización de la conducta descrita en el mismo constituya la manifestación de cierta capacidad contributiva. En ese sentido, la emisión de contaminantes o el uso de bienes ambientales no manifiestan por sí mismos la capacidad de contribuir del sujeto pasivo, por lo cual estaríamos ante un verdadero límite constitucional a la tributación ambiental que nos llevaría a concluir que sólo puede gravarse una actividad nociva para el medio ambiente que a la vez sea indicativa de una cierta capacidad contributiva, por ejemplo, el consumo de productos nocivos al ambiente, lo cual restringe el ámbito de la tributación ambiental al uso de impuestos indirectos.

Sin embargo, coincido con Rosembuj cuando señala que quien tiene capacidad de contaminar, tiene capacidad de contribuir, dado que el concepto de contaminación es un concepto de resolución económica vinculado al costo de prevención y control, y a la proporcionalidad del pago de la prevención (Rosembuj, 1999).

Por lo tanto, lo anterior exige que, al lado de los indicadores clásicos de la capacidad contributiva: el consumo, la renta o el patrimonio, se reconozcan otros novedosos, relacionados con la capacidad de generar externalidades. El reconocimiento, a nivel constitucional del principio *contaminador pagador* parece ser el fundamento idóneo para un desarrollo legislativo en tal sentido.

2.5. El problema competencial

El desarrollo de la tributación ambiental puede verse entorpecido por la incompatibilidad de las competencias fiscales y ambientales, de tal manera que el establecimiento de tributos verdes sólo es posible si el órgano legislativo posee una doble titularidad competencial, es decir, es titular tanto facultades en materia fiscal como en materia ambiental.

En ese sentido, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

delimita con precisión la potestad tributaria de los Gobiernos federal y local, pero tratándose de la facultad para legislar en materia ambiental establece un sistema de facultades concurrentes.

Así, de acuerdo con la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, la Federación tiene la facultad de establecer contribuciones en las siguientes materias:

- a) Sobre el comercio exterior.
- b) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.
- c) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- d) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- e) Especiales sobre:
 - Energía eléctrica
 - Producción y consumo de tabacos labrados
 - Gasolina y otros productos derivados del petróleo
 - Cerillos y fósforos
 - Aguamiel y productos de su fermentación
 - Explotación forestal, y
 - Producción y consumo de cerveza

Como se observa, ninguna de las fracciones de precepto constitucional citado otorga facultades al Congreso de la Unión para legislar en materia fiscal ambiental propiamente tal, lo que conduce a concluir que, por lo que hace a la posibilidad de establecer contribuciones ambientales, el órgano legislativo federal sólo tiene competencia cuando se trata de gravar el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27 o la explotación forestal.

Por otra parte, a la luz de la regla contenida en el artículo 124 constitucional, la competencia tributaria de las entidades federativas es amplia y sólo encuentra límite al toparse con las materias asignadas expresamente a la Federación; de tal modo que, según el texto constitucional, las facultades impositivas de los Estados son más amplias que las de la Federación.

2.6. Los principios de unidad de caja y de afectación genérica de impuestos

Por regla general, la recaudación que rinda un tributo ambiental debe aplicarse a los fines con él perseguidos, por ejemplo, a socializar la responsabilidad por los daños al ambiente que se producen a causa de las externalidades, o a promover o financiar inversiones o a introducir tecnologías que no perjudiquen el entorno natural,⁸ pero no a otras aplicaciones que deben ser financiadas con recursos fiscales generales. Sin embargo, este objetivo puede encontrar un serio obstáculo en los principios de unidad de caja y afectación genérica de los impuestos, plasmados en la Constitución Política. En efecto, según la fracción IV del artículo 31 constitucional, las contribuciones son impuestas para cubrir los gastos públicos, mientras que según el artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no podrá hacerse gasto alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por Ley posterior. En consecuencia,

⁸ Las vías que ha utilizado el legislador para la afectación de los recursos provenientes de la tributación ambiental han sido la creación de un fondo autónomo para cubrir contingencias ambientales o la asignación de los mismos a entidades conservacionistas.

alcanzar los fines de la tributación fiscal amerita un replanteamiento de los principios constitucionales descritos.

3. Los tributos ambientales en el Derecho mexicano

En México, la idea de la tributación como instrumento de política ambiental fue por primera vez referido en la reforma de 1996 a la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente que modificó el artículo 21 para señalar que “La Federación, los estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, diseñarán, desarrollarán y aplicarán instrumentos económicos que estimulen el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental...”; y según el artículo 22, los estímulos fiscales están considerados como una de las categorías de esos instrumentos económicos.

Sin embargo, la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente no establece ningún impuesto ambiental específico. Sólo señala el principio general en el sentido de que bajo ninguna circunstancia los instrumentos fiscales deben tener un fin meramente recaudatorio (artículo 22),⁹ reafirmando con ello el principio de extrafiscalidad que caracteriza a los impuestos ambientales.

En contraste, como se verá en el apartado siguiente, la protección ambiental como faceta extrafiscal de las categorías tributarias tradicionales ha sido considerado tanto por los impuestos directos como indirectos establecidos por las leyes fiscales tradicionales tales como la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la ya abrogada Ley Sobre la Propiedad y Tenencia de Vehículos y la Ley Federal de Derechos.

3.1. La extrafiscalidad en los tributos tradicionales

3.1.1. Las tasas especiales de depreciación en la Ley del Impuesto sobre la Renta

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

1. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

La Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que tanto a las empresas personas morales como las personas físicas con actividad empresarial deben

⁹ Para Aimée Figueroa (2000), el hecho de que el artículo 22 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente mencione que los estímulos fiscales no deberán tener el mero objetivo de la recaudación, no es una contradicción, sino que abre la puerta a la posibilidad de contribuciones con finalidad extrafiscal.

pagar ese tributo aplicando la tasa determinada por la misma a la base que resulta de restar a los ingresos obtenidos las deducciones permitidas por la misma Ley, el reparto de utilidades a los trabajadores y las pérdidas pendientes de otros ejercicios.

En términos generales, las tres deducciones más importantes que la Ley en comento autoriza son: el costo de lo vendido (o la compra de materia prima solo para el caso de las personas físicas), los gastos y las inversiones. En materia de inversiones rige la máxima según la cual estas sólo pueden deducirse mediante la aplicación de los porcentos máximos por tipo de bien que para cada ejercicio autoriza la Ley. Por regla general, el porcentaje de deducción corresponde al porcentaje de depreciación de la inversión. Sin embargo, la Ley contempla algunos casos excepcionales, en los cuales la inversión puede deducirse cien por ciento en un solo ejercicio. Estas excepciones tienen por objeto estimular la inversión de las empresas que permitan la internalización de los costos ambientales. De esa forma, el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala:

Artículo 37. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley.

Los artículos 40 y 41 señalan concretamente el porcentaje a deducir:

Artículo 40. Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

...

XII. 100% para maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables.

Artículo 41. Para la maquinaria y equipo distintos de los 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.

3.1.2. Impuestos sobre el consumo de gasolina

En 1980, el Congreso de la Unión aprobó la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. El impuesto especial sobre producción y servicios es de carácter regulatorio en la medida que grava la enajenación de productos que son nocivos para la salud. La Ley contempla un impuesto que grava el consumo de gasolina. El artículo 1º de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios define el hecho imponible de esta contribución en términos generales señalando:

Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

Dentro de los bienes a que se refiere la fracción I de artículo citado se 90

encuentran los combustibles automotrices que están gravados en el artículo 2 en los siguientes términos:

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

D) Combustibles automotrices:

1. Combustibles fósiles Cuota Unidad de medida

a. Gasolina menor a 91 octanos 5.4917 pesos por litro.

b. Gasolina mayor o igual a 91 octanos 4.6375 pesos por litro.

c. Diésel 6.0354 pesos por litro.

2. Combustibles no fósiles 4.6375 pesos por litro.

En este caso la extrafiscalidad no es muy evidente pero debido a que la cuota del impuesto equivale en promedio a una cuarta parte del precio del hidrocarburo, debe entenderse que este actúa como un castigo al consumo de combustibles automotrices.

3.1.3. Impuestos sobre la posesión o uso de vehículos

En la década de los sesentas se estableció en México el impuesto sobre la tenencia y uso de vehículos, con la idea de obtener recursos adicionales para financiar los gastos generados por la organización de los juegos olímpicos. Hoy en día, en muchos países esta clase de impuestos son utilizados con el objetivo de reducir el número de vehículos en circulación. Sin embargo, en México éste continúa siendo sólo una fuente de ingresos públicos.

En 1980 el Congreso Federal aprobó una nueva Ley del impuesto sobre el uso y tenencia de vehículos que abrogó a la de 1962. Sin embargo, en 2007 se publicó el Decreto que la abrogó y que dejó la potestad tributaria de este impuesto a las entidades federativas, así lo dispuso artículo cuarto del Decreto, a saber:

En caso de que, en términos de lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos vigente hasta el 31 de diciembre de 2011, antes de la fecha señalada en el párrafo anterior las entidades federativas establezcan impuestos locales sobre tenencia o uso de vehículos respecto de vehículos por los que se deba cubrir el impuesto federal contemplado en la ley que se abroga, se suspenderá el cobro del impuesto federal correspondiente en la entidad federativa de que se trate.

A partir de ese momento, los estados han seguido distintos criterios al emitir las leyes locales correspondientes, pero en varios de ellos se ha observado la tendencia de darle a este tributo un carácter ambiental gravando únicamente el uso de los vehículos más contaminantes.

3.1.4. Las contribuciones por emisiones

En México, la Ley de Aguas Nacionales de 1992 y la Ley Federal de Derechos, reformada en 1994, establecen el pago de una contribución por el uso y aprovechamiento de las aguas nacionales, así como por la descarga de las aguas residuales en cuerpos receptores que tengan el carácter de bienes nacionales.

La Ley Federal de Derechos señala en su artículo 223 que de los ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales por usuarios distintos de los municipales y organismos operadores de los mismos, 300 millones de pesos tendrán destino específico para el Fondo Forestal Mexicano para el desarrollo y operación de Programas de Pago por Servicios Ambientales.

En ese sentido los derechos por el uso y aprovechamiento de aguas nacionales por parte de particulares pueden considerarse como contribuciones ambientales.

3.1.5. La incorporación del elemento ambiental en los tributos fiscales

La práctica común en México es el establecimiento de derechos por la prestación de servicios públicos que ofrecen las autoridades ambientales tanto locales como federales, así como derechos por el uso de bienes del dominio público concesionados a los particulares. Sin embargo, este tipo de contribuciones si bien relacionados con el tema ambiental, han sido introducidas con una finalidad claramente recaudatoria, aunque se fundamente su conveniencia en la aparente protección del ambiente.

4. Los intentos fallidos por establecer contribuciones propiamente ambientales

4.1. La Ley para la Protección y Renovación del Parque Vehicular

El primer intento por incorporar tributos ambientales en el Derecho mexicano fue la Ley para la Renovación y Protección del Parque Vehicular Mexicano, aprobada por el Senado de la República y pendiente de sanción por la Cámara de Diputados con el objeto de prevenir la introducción ilegal al territorio nacional de vehículo viejos y evitar su uso que estaba causando graves problemas de contaminación del aire en las ciudades fronterizas del país.¹⁰

Las disposiciones de esta Ley estaban dirigidas a evitar la importación ilegal de vehículos de los Estados Unidos de América a la frontera norte de México y a sacar los vehículos viejos de la circulación.¹¹ El principal mecanismo que proponía esta iniciativa era el registro de los vehículos de procedencia extranjera mediante el pago de un derecho y la creación de un fideicomiso para promover la renovación del parque vehicular. La iniciativa también proponía destruir esos vehículos y reciclar sus componentes.¹²

4.2. El proyecto de Ley de impuestos ambientales

En el año 2003 fueron elaboradas dos iniciativas de Ley con el objeto de

¹⁰ La iniciativa fue presentada a la Cámara de Diputados en 1999 y publicada en la **Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados** número 491 del 12 de abril de 2000.

¹¹ El artículo 1 dispuso: La presente Ley es de orden público y de observancia general en toda la República. Su objeto es facilitar la solución integral de la problemática de los autos irregulares de procedencia extranjera que circulan en territorio nacional, así como proveer lo necesario para fomentar la adquisición de vehículos populares a precios accesibles.

¹² Artículos 17 y 26 de la iniciativa de Ley.

establecer impuestos ambientales en México. Una presentada por el Poder Ejecutivo Federal¹³ y la otra por la Cámara de Senadores.¹⁴

En la iniciativa presidencial se establecía precisamente que los impuestos ambientales tendrían como objeto modificar las conductas dañinas al ambiente y de esta forma que se reflejara el costo ambiental de tales conductas y que, por otro lado, lo recaudado por estos impuestos tuviera como finalidad el gasto público en la materia ambiental, pues como la propia iniciativa lo señalaba, estos impuestos, “además de financiar el gasto público, tienen como propósito fundamental un fin extrafiscal”.¹⁵

Esta iniciativa de Ley se abocaba 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.
3. Eliminación del aprovechamiento no sustentable de nuestra riqueza forestal.
4. Eliminación del comercio ilícito de especies de flora y fauna en riesgo.

Por su parte, la iniciativa presentada por los Senadores buscaba por un lado desincentivar la utilización de sustancias tóxicas y componentes orgánicos persistentes para con ello reducir los riesgos de daño al ambiente y de contaminación mediante el establecimiento de un impuesto para quien enajenara o importara tales sustancias.

Por otro lado, obligar a los usuarios de los cuerpos de aguas nacionales a reciclar o tratar las aguas previo a su descarga, estableciendo un impuesto para las descargas residuales que contuvieran metales pesados.

Ninguna de estas iniciativas concluyó en la emisión de una Ley. Sin embargo, parte de su contenido fue recogido en las modificaciones a la Ley Federal de Derechos de 2003, pues en el capítulo relativo a las autorizaciones sanitarias, se modificaron para ese ejercicio los criterios con base en los cuales se determinan los costos de la autorización sanitaria denominada “registro sanitario” para la producción e importación de plaguicidas.

Es decir, con anterioridad, la variación en el monto la determinaba el tipo de plaguicida. Así existían distintas tarifas según el plaguicida fuera técnico o formulado (más o menos concentración del ingrediente activo), sin embargo, en este año, los derechos a pagar se determinaron a partir de la categoría toxicológica, es decir, a partir de la toxicidad del producto.

Esto significó, por lo menos un avance para quienes buscaban desalentar la formulación, fabricación, comercialización e importación de estos productos, pues la diferencia en cuanto a los montos fue significativa, el pago por derechos pasó de \$25,400.00 pesos en el año 2003 a \$40,000.00 en el año 2004.

4.3. La idea de gravar los envases

Otro intento de incorporar criterios ambientales se dió en el año 2005 cuando se propuso establecer un impuesto a los envases fabricados con PET

¹³ Gaceta Parlamentaria, número 1369-I, viernes 7 de noviembre de 2003

¹⁴ Gaceta Parlamentaria, número 1394, lunes 15 de diciembre de 2003.

¹⁵ Véase la exposición de motivos de esta iniciativa de Ley.

dentro de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Este impuesto implicaba el pago de 20 pesos por kilo de PET utilizado para la fabricación de envases de plástico para contener bebidas de consumo humano. Sin embargo, también contemplaba un beneficio a las empresas que utilizan mayormente este tipo de envases y que decidieran participar en el acopio y revalorización de los mismos, ya que se les exentaría del pago del impuesto.¹⁶

En suma, a pesar de esas fallidas iniciativas, si se ha logrado incorporar algunos criterios extrafiscales en los impuestos, como es el caso de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en donde si bien, se grava la enajenación e importación de este producto, quienes vendan o importen cerveza en envases reutilizados pueden obtener una disminución en dicho impuesto.

Sin embargo, la incorporación de la tributación ambiental en México aún enfrenta serios obstáculos constitucionales. Por ello es necesario:

a. Definir los objetivos medioambientales de la tributación y su jerarquía.

b. Definir las actividades que deben ser gravadas a fin de lograr los objetivos mencionados. En ese sentido, deben pagar tributos ambientales quienes violan las normas de protección, quienes contaminan el ambiente, quienes producen o comercializan productos contaminantes, quienes impactan al ambiente y quienes lo ponen en riesgo.

c. Resolver problemas de coordinación administrativa entre las autoridades financieras y las autoridades ambientales.

d. Establecer un destino específico para los recursos recaudados con la tributación ambiental. Este destino exige la constitución de un fondo ambiental.

e. Revisar los efectos medioambientales de las categorías tributarias actualmente exigentes.

Todo lo anterior exige revisar las bases constitucionales de la tributación en México para adecuarlas a los principios del desarrollo sustentable, derecho al medio ambiente adecuado y “el que contamina paga”.

4.4. Los nuevos tributos ambientales en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

En septiembre del año 2013 el Ejecutivo Federal envió al Congreso Federal el *Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014* que incluyó reformas a diversas Leyes, entre ellas reformas a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios con el propósito de introducir “impuestos verdes”, específicamente los impuestos al carbono y a los plaguicidas. Esta reforma fue aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

El objeto de la incorporación de los impuestos ambientales, según la exposición de motivos de la iniciativa de reforma, es desincentivar las conductas que causan efectos negativos al ambiente, específicamente reducir las emisiones de dióxido de carbono y el uso de plaguicidas.

4.4.1. Impuesto al carbono

¹⁶ Gaceta Parlamentaria del 27 de mayo de 2005.

Para el caso del impuesto al carbono, se reformó el artículo 2 inciso H de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios a fin de gravar la producción e importación de combustibles fósiles de acuerdo con su contenido de carbono. El artículo señala lo siguiente:

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

H. Combustibles fósiles	Cuota	Unidad de Medida
Propano	8.2987	Centavos por litro
Butano	10.7394	Centavos por litro
Gasolinas y gasavión	14.5560	Centavos por litro
Turbosina y otros kerosenos	17.3851	Centavos por litro
Diesel	17.6624	Centavos por litro
Combustóleo	18.8496	Centavos por litro
Coque de petróleo	21.8784	Pesos por tonelada
Coque de carbón	51.2901	Pesos por tonelada
Carbón mineral	38.6201	Pesos por tonelada
Otros combustibles	55.8277	Pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible

En complemento de lo dispuesto por el artículo 2o, el artículo 5 señala que: "Tratándose del impuesto a que se refiere el inciso H) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto mediante la entrega de los bonos de carbono a que se refiere la fracción XXIV del artículo 3o. del mismo ordenamiento, cuando sean procedentes de proyectos desarrollados en México y avalados por la Organización de las Naciones Unidas dentro de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. El valor de dichos bonos será el que corresponda a su valor de mercado en el momento en que se pague el impuesto. La entrega de dichos bonos y la determinación de su valor se realizará de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Por lo anterior puede considerarse que la modificación al inciso H de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios instituye en México el impuesto al carbono.

Además del impuesto a los combustibles automotrices contemplado en el inciso D del artículo 2o de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del impuesto al carbono referido en inciso H de ese precepto legal, la reforma de 2013 introdujo en el artículo 2o.-A un impuesto más que también grava el consumo de gasolina en función de la capacidad antidetonante (octanaje) de cada tipo de combustible. Este precepto dispone:

Artículo 2o.-A.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2o., fracción I, incisos D), y H), en la enajenación de gasolinas y diésel en el territorio nacional, se aplicarán las cuotas siguientes:

- I. Gasolina menor a 91 octanos 48.4720 centavos por litro.
 - II. Gasolina mayor o igual a 91 octanos 59.1449 centavos por litro.
 - III. Diésel 40.2288 centavos por litro.
- Tratándose de fracciones de las unidades de medida, la cuota se aplicará en la proporción en que corresponda a dichas fracciones respecto de la unidad de medida.

Resulta contradictorio que, en este caso, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios grave con mayor severidad el consumo de los combustibles de mayor calidad pues a mayor octanaje es menor la cantidad de emisiones contaminantes.

4.4.3. Impuesto a los plaguicidas

En el caso del impuesto a plaguicidas la ley grava las enajenaciones e importaciones de esos productos conforme a su grado de toxicidad. Para la imposición de este impuesto se propone reformar el artículo 2, fracción I, inciso I) en el cual se especifica la tasa aplicable de acuerdo a las categorías de toxicidad a la que pertenezca el plaguicida. De esta forma el artículo referido señalaría lo siguiente:

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

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

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

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

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

Tabla 1. Categorías de peligro de toxicidad aguda

Vía de exposición	Categoría 1	Categoría 2	Categoría 3	Categoría 4	Categoría 5

Oral (mg/kg)	5	50	300	2000	5000
Dérmica (mg/kg)	50	200	1000	2000	-
Inhalatoria Gases (ppm)	100	500	2500	500	
Inhalatoria Vapores (mg/l)	0,5	2	10	20	
Inhalatoria Polvos y nieblas (mg/l)	0,05	0,5	1	5	

La aplicación de la tabla se sujetará a lo dispuesto a la Norma Oficial Mexicana “NOM-232-SSA1-2009, Plaguicidas: que establece los requisitos del envase, embalaje y etiquetado de productos grado técnico y para uso agrícola, forestal, pecuario, jardinería, urbano, industrial y doméstico”, publicada en el DOF el 13 de abril de 2010, emitida por la autoridad competente.

5. Conclusiones.

- a) La tributación ambiental no es ajena al ordenamiento jurídico mexicano. A lo largo de los últimos años se han introducido al sistema tributario diferentes modalidades de esta estrategia ambiental, tales como la permisibilidad de deducciones preferenciales para la inversión en equipos destinados a controlar la contaminación; los derechos por descargas de contaminantes; y la imposición sobre el consumo de bienes contaminantes tales como los combustibles fósiles. Sin embargo, no existe aún un sistema de tributación ambiental completo.
- b) Quizá el mayor avance que en materia de tributación ambiental se ha dado en México es la posibilidad del pago del impuesto especial sobre producción y servicios sobre el consumo de gasolina mediante la entrega de bonos de carbono. No obstante, la falta de un marco jurídico sobre el funcionamiento del mercado de bonos de carbono ha hecho que en la práctica esta posibilidad no se ejerza.
- c) Uno de los principales obstáculos para el diseño y puesta en marcha de un sistema completo de tributación ambiental en México, consiste en que los principios constitucionales que rigen la actividad tributaria no coinciden con los que gobiernan al diseño de políticas públicas ambientales, por lo que un avance sustancial en esta materia solo sería posible si se modifica la Constitución Política.

Bibliografía

- Alan, C. (1971). *La teoría de la tributación*. Madrid., Alianza.
- Carrasco Hiriarte, H. (1999) *Derecho Constitucional*. México, Oxford.
- Castillo López, J.M. (1999). *La reforma fiscal ecológica*. Granada, Ecorama.
- Figuroa Neri, A. (2000) *Fiscalidad y Medio Ambiente en México*. México, Porrúa.
- Flores Zavala, E. (1995) *Finanzas públicas mexicanas. Impuestos*. 31ª ed. México, Porrúa.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible. Teoría del derecho tributario sustantivo*. 3ª. Ed. Buenos Aires, Abeledo –Perrot.
- Jiménez Hernández, J. (1998) *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada, Comares.
- Krämer, L. (1999) *Derecho ambiental y Tratado de la Comunidad Europea*. Trad. Luciano Parejo y Ángel Manuel Moreno. Barcelona, Instituto Marcial Pons.
- Lye Ling, Heng (2008). *Environmental Taxation in the regulation of traffic and the control of vehicular pollution in Singapur*, En Milne, Janet, et al. Critical issues in environmental taxation. International and comparative persepectives. United Kingdom, Richcmond Law and Tax Ltd.
- Milne, Janet (2002). *What has the United States Done? A Diagnosis of Federal Environmental Taxes*, en Kreiser, Lawrence (editor) Critical Issues in International Environmental Taxation: Insights and Analysis for Achieving Environmental Goals Through Tax Policy. Chicago, CCH.
- Milne, Janet, et al. (2008) *Critical issues in environmental taxation. International and comparative persepectives*. United Kingdom, Richcmond Law and Tax, 2008, Vol. 1
- OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente*. Pichot, F. y Raspado, J. R. (trad.) Madrid, OCDE.
- Prink, George y Rick A. Feger (2006). *Alternatives to convencional regulation in United Status Environmental Law*, en Barry Barton y otros (editores). Regulating Energy Natural Resources. London, Oxford University Press.
- Resello Moreno, Carlos (1998). *Hacia una reforma fiscal ecológica, le reforma del impuesto de tenencia de vehículos*, en Yabar Sterling, Ana (editora). Fiscalidad Ambiental. Barcelona, Cedecs, Derecho financiero y tributario.
- Rosembuj, T. (1999). *Fiscalidad ambiental*, en Ecotax, número 39.
- Valls, M. (1999). *Derecho ambiental. Los grandes problemas ambientales que enfrenta la Argentina a fin de siglo. Legislación y propuestas de solución*. Buenos Aires, Ciudad Argentina.