
MARCO JURÍDICO DE LOS GRAVÁMENES EN MATERIA AMBIENTAL EN MÉXICO

TANIA GARCÍA LÓPEZ

SUMARIO: I. *Introducción* II. *Derecho ambiental y derecho fiscal: los ordenamientos confluyentes* III. *Competencias federales, estatales y municipales para establecer gravámenes en materia ambiental* III.a. *Instrumentos fiscales ambientales de carácter federal* III.b. *Instrumentos fiscales ambientales de carácter estatal y municipal* IV. *Conclusiones.*

Resumen: El presente trabajo tiene como propósito principal el presentar el marco jurídico básico aplicable a los instrumentos fiscales en materia ambiental en México. Comienza por señalar algunas de las ventajas de los gravámenes en materia ambiental para analizar, a continuación, las principales normas jurídicas aplicables en el tema. Por último, se delimitan las competencias federales, estatales y municipales en esta materia.

Palabras clave: impuestos ambientales México

Abstract: This study aims to show up the basic legal system applied in Mexico for environmental taxes. It starts by analyzing some of the advantages in using these kind of instruments and it underlines the main rules that must be taken into account in designing and applying these economic instruments. It ends by highlighting the federal, state and municipal faculties in this field.

Keywords: Environmental taxes Mexico

I. INTRODUCCIÓN

Los gravámenes ambientales son instrumentos cada vez más utilizados no sólo en México sino en la mayoría de los países, bien a través de impuestos o cánones de nueva creación, bien adaptando las estructuras fiscales existentes a los objetivos ambientales¹ (lo que algunos autores han denominado la “ambientalización” de los tributos).²

Su finalidad fundamental consiste en inducir cambios en el comportamiento de los contaminadores, de tal manera que estos internalicen el coste de evitar la contaminación.³

La gran diferencia entre estos instrumentos (considerados, al igual que los otros instrumentos económicos, de “control indirecto” de la contaminación) en relación a los mecanismos de control directo es, de acuerdo a diferentes estudios, “la presión indirecta que ejercen sobre las actividades contaminantes, influyendo específicamente en el coste de los bienes y servicios, lo cual incita al desarrollo de conductas menos contaminantes, por el menor coste que conllevan”.⁴

Además, con los impuestos y cánones se incita a la innovación y a la “eficiencia dinámica”⁵, porque, como los contaminadores pagan un impuesto sobre cada unidad de contaminación emitida, ello implica un incentivo permanente para la iniciativa privada con vistas a reducir o eliminar dicho pago.

¹Cfr., Sánchez Pino, Antonio José, “El efecto invernadero: alternativas en la intervención de la Unión Europea (especial referencia a la propuesta de Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía)”, en, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, CISS, marzo, 1995, año XI, Valencia, p. 81.

²Carpizo Bergareche, Juan, “Hacia una reforma ambiental de la tributación local”, en, Serrano Antón, Fernando, *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Madrid, 2011, p. 56.

³Jiménez Herrero, Luis M., “Tendencias en el uso de instrumentos económicos y fiscales en la gestión ambiental. Reflexiones sobre la unión Europea y el caso español”, en, Yábar Sterling, Ana, (Editora), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1998, p. 166.

⁴Jiménez Hernández, Jorge; *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Ed. Comares, Granada, 1998, p. 56.

⁵OECD, *La Fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas Complementarias*, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 1994, p. 7.

Como señala la doctrina: “Los impuestos, derechos o cargos permiten alcanzar los objetivos planteados de la manera menos costosa (más costo-efectiva). En términos técnicos, esto se logra al igualar el cargo o impuesto con los costos marginales de abatimiento”.⁶

Existe una tendencia, especialmente en los países de la OCDE a usar cada vez más instrumentos fiscales con una finalidad ambiental, especialmente durante los últimos 10 años, puesto que se considera⁷ que este tipo de instrumentos económicos son una forma ideal de inyectar señales apropiadas dentro del mercado, así como de internalizar las externalidades ambientales⁸.

II. DERECHO AMBIENTAL Y DERECHO FISCAL: LOS ORDENAMIENTOS CONFLUYENTES

La Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (en adelante LGEEPA), en su redacción original, no se refería a los instrumentos económicos, los cuales fueron introducidos en ésta tras la reforma de 1996.

Desde entonces, el artículo 22 de la LGEEPA se refiere a ellos y, concretamente, en relación a los instrumentos fiscales dispone:

Se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental.

⁶Barde, Jean Philippe, “Reformas fiscales ambientales: una revisión de la experiencia en países de la OCDE”, en, Moreno Arellano, Graciela et. al., *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, INE-SEMARNAT, 2002, p. 14.

⁷Cfr. Barde, Jean Philippe, “Environmental Taxes in OECD Countries: an overview”, en, OECD, *Environmental Taxes. Recent Developments in China and OECD Countries*, Paris, 1999, p. 19.

⁸Vid. sobre la aplicación del principio quien contamina paga, García López, Tania, *Quien contamina paga. Principio regulador del Derecho ambiental*, editorial Porrúa, México, 2000.

En ningún caso, estos instrumentos se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios.

La redacción de este artículo 22 nos parece poco afortunada, pues parece confundir entre gravámenes y estímulos fiscales cuando habla, en primer lugar, de “incentivar el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental” e, inmediatamente, se refiere al necesario objetivo ambiental de este tipo de tributos.

El artículo 22 Bis de la LGEEPA, por su parte, señala las actividades prioritarias para el otorgamiento de estímulos fiscales y nos remite a la Ley de Ingresos de la Federación⁹, la cual será la que establezca los estímulos concretos para cada actividad o sector.

De acuerdo a este artículo dichas actividades serán las siguientes:

- I. La investigación científica y tecnológica, incorporación, innovación o utilización de mecanismos, equipos y tecnologías que tengan por objetivo 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. Los procesos, productos y servicios que, conforme a la normatividad aplicable, hayan sido certificados ambientalmente, y
- VII. En general, aquellas actividades relacionadas con la preservación y restauración del equilibrio ecológico y la protección al ambiente.

⁹Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2016, *Diario Oficial de la Federación* de 18 de noviembre de 2015.

A pesar de lo anterior, los estímulos fiscales en ambiental en México no siempre se diseñan de la forma adecuada y con base en objetivos ambientales, como ha puesto de manifiesto, repetidamente, la OCDE.¹⁰

Además de la LGEEPA, en algunas leyes sectoriales¹¹ también se hace referencia a la posibilidad de utilizar instrumentos económicos y, concretamente, instrumentos fiscales.

Así, la Ley General de Cambio Climático¹² (en adelante LGCC), se refiere en su artículo 91 a los instrumentos económicos y en el 92 establece:

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

Como se puede observar la LGCC copia, literalmente, el párrafo relativo a los instrumentos fiscales de la LGEEPA, por lo que mantiene los errores de planteamiento y, por ende, de redacción de esta última norma jurídica.

En la misma línea de la LGEEPA, la LGCC dedica el siguiente artículo¹³ a señalar cuales son las actividades prioritarias a los efectos de crear estímulos fiscales y remite, igualmente, a la Ley de Ingresos de la Federación.

Estas actividades son las siguientes:

I. La investigación, incorporación o utilización de mecanismos, equipos y tecnologías que tengan por objeto evitar, reducir o controlar las emisiones; así como promover prácticas de eficiencia energética.

¹⁰Moreno Arellano, Graciela et. al., Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México, *op. cit.*

¹¹Nos referimos a las leyes que regulan algún sector ambiental concreto frente a la contaminación, por ejemplo, el de las aguas, el aire...

¹²Ley General de Cambio Climático, *Diario Oficial de la Federación* de 6 de junio de 2012.

¹³*Ibidem*, artículo 93.

II. La investigación e incorporación de sistemas de eficiencia energética; y desarrollo de energías renovables y tecnologías de bajas emisiones en carbono;

III. En general, aquellas actividades relacionadas con la adaptación al cambio climático y la mitigación de emisiones.

En materia de aguas, La Ley de Aguas Nacionales¹⁴ se refiere, también, a los instrumentos fiscales. Así, el artículo 9. XXIX establece que la Comisión Nacional del Agua tiene entre sus funciones:

Ejercer las atribuciones fiscales en materia de administración, determinación, liquidación, cobro, recaudación y fiscalización de las contribuciones y aprovechamientos que se le destinen o en los casos que señalen las leyes respectivas, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

El Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales¹⁵, por su parte, ahonda en lo anterior y dedica el artículo noveno a detallar dichas atribuciones fiscales de la Comisión, remitiendo a su vez al Código Fiscal de la Federación.¹⁶

La Ley Federal de Derechos¹⁷ abona lo dispuesto en el Reglamento al señalar:

Artículo 192-E.- La Comisión Nacional del Agua, tratándose de los derechos a que se refiere el presente Capítulo, estará facultada para ejercer, de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, las siguientes atribuciones:

¹⁴Ley de Aguas Nacionales, *Diario Oficial de la Federación* de 1 de diciembre de 1992.

¹⁵Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales, *Diario Oficial de la Federación* de 12 de enero de 1994.

¹⁶Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación* de 31 de diciembre de 1981.

¹⁷Ley Federal de Derechos, *Diario Oficial de la Federación* de 31 de diciembre de 1981.

- I.- Devolver y compensar pagos.
- II.- Autorizar el pago de contribuciones a plazo, en parcialidades o diferido.
- III.- Proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes.
- IV.- Contestar consultas sobre situaciones individuales, reales y concretas.
- V.- Dar a conocer criterios de aplicación.
- VI.- Requerir la presentación de declaraciones.
- VII.- Comprobar el cumplimiento de obligaciones, incluyendo la práctica de visitas domiciliarias y el requerimiento de información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.
- VIII. Determinar contribuciones omitidas mediante la liquidación del crédito a pagar y sus accesorios.
- IX.- Imponer y condonar multas.
- X.- Notificar los créditos fiscales determinados.

La Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable¹⁸, cuando enumera las atribuciones de la Federación, señala la de “Establecer las bases e instrumentos para promover un mercado de bienes y servicios ambientales, así como para promover la compensación por los bienes y servicios ambientales que prestan los ecosistemas forestales”.¹⁹

Más adelante y dentro del mismo artículo se refiere a: “Diseñar, desarrollar, aplicar y propiciar, en coordinación con las dependencias y entidades federales competentes, los instrumentos económicos para promover el desarrollo forestal”.²⁰

Dentro de las competencias asignadas a los estados está la de “Diseñar, desarrollar y aplicar instrumentos económicos para promover el desarrollo forestal de la entidad, de conformidad con esta Ley y la política nacional forestal”.²¹

¹⁸Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable, *Diario Oficial de la Federación* de 25 de febrero de 2003.

¹⁹*Ibidem*, artículo 12.

²⁰*Idem*.

²¹*Ibidem*, artículo 13.

En cuanto a la Ley para la Prevención y Gestión integral de los residuos²² ésta prevé, dentro de las competencias de la federación: “Promover y aplicar en colaboración con las entidades federativas y municipales instrumentos económicos que incentiven el desarrollo, adopción y despliegue de tecnología y materiales que favorezcan la reducción, el reúso, y reciclaje de residuos”.²³

En cuanto a las competencias de los estados se encuentran las de:

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

Regular y establecer las bases para el cobro por la prestación de uno o varios de los servicios de manejo integral de residuos de manejo especial a través de mecanismos transparentes que induzcan la minimización y permitan destinar los ingresos correspondientes al fortalecimiento de la infraestructura respectiva.²⁴

Por último, también se prevén competencias municipales. En este sentido, el artículo 10 dispone: “Participar y aplicar, en colaboración con la federación y el gobierno estatal, instrumentos económicos que incentiven el desarrollo, adopción y despliegue de tecnología y materiales que favorezca el manejo integral de residuos sólidos urbanos”.²⁵

En lo que se refiere a la Ley General de Vida Silvestre²⁶, el artículo 6 dispone: “El diseño y la aplicación de la política na-

²²Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos, *Diario Oficial de la Federación* de 8 de octubre de 2003

²³*Ibidem*, artículo 7. XXIII.

²⁴*Ibidem*, artículo 9. XVI y XVII.

²⁵*Ibidem*, artículo 10. IX.

²⁶Ley General de Vida Silvestre, *Diario Oficial de la Federación* de 3 de julio de 2000.

cional en materia de vida silvestre y su hábitat corresponderá, en sus respectivos ámbitos de competencia, a los Municipios, a los gobiernos de los Estados y del Distrito Federal, así como al Gobierno Federal”.

Como podemos observar en la mayoría de los casos las normas jurídicas en materia ambiental remiten al derecho fiscal, que es el que dictará las bases para el diseño de este tipo de instrumentos.

Como todo tipo de norma jurídica en materia ambiental, los impuestos ambientales tienen una doble naturaleza jurídica. Así, hay que tomar en cuenta que:²⁷

El derecho ambiental en México y en la mayoría de los países no tiene una autonomía clara, sino que se sirve de diversas Instituciones procedentes de otras subdisciplinas jurídicas y lo que le da unidad es el objeto de regulación.

Más allá de la importancia teórica de esto y de las tendencias apuntadas con mayor o menor intensidad por parte de la doctrina especializada en derecho ambiental, la situación actual nos lleva a intentar aproximarnos a esas ramas del derecho auxiliares que serán las que marcarán la vida sustantiva y procesal de las normas jurídicas en materia ambiental.

Así, es importante conocer, cuando nos encontramos ante una norma jurídica en materia ambiental a qué otra subdisciplina jurídica pertenece, ya que esto será lo que nos dicte el derecho procesal aplicable, los órganos jurisdiccionales competentes y los principios aplicables. Es decir, si bien el derecho ambiental es una subdisciplina que ha ido, va y, presumiblemente, seguirá ganando autonomía, no podemos obviar que, hasta el momento en México, y en la mayoría de los países, se apoya en lo que se ha venido en denominar los ordenamientos confluyentes.⁶⁹

En definitiva, es el derecho fiscal el que dicta los principios, competencias y procedimientos aplicables a los instrumentos

²⁷Vid. García López, Tania, *Derecho ambiental mexicano. Introducción y principios*, Ed. Bosch, México, 2013, p. 38.

fiscales ambientales y será necesario atender a dichas reglas para su correcto diseño y puesta en marcha.

De acuerdo a Sofía Cortina:

El diseño de instrumentos fiscales en México requiere del conocimiento claro de las características, similitudes y diferencias de los instrumentos existentes. Actualmente, se cuenta con diversos tipos de instrumentos fiscales, los más importantes para el tema que nos ocupa son los impuestos, derechos y aprovechamientos.

La importancia de estas contribuciones radica en su utilización como herramientas de política dentro de la gestión ambiental.²⁸

Si acudimos al derecho fiscal, encontramos que el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación²⁹ señala que los impuestos son “las Contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica”. En cuanto a las contribuciones de mejora, éstas se definen en la fracción III de este mismo artículo y los derechos, por su parte, se recogen en la fracción IV del mismo precepto y son las “contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público”.³⁰

Aunque el derecho mexicano no los encuadre dentro de la categoría de impuestos, “los derechos y las contribuciones de mejoras constituyen técnicamente impuestos”.³¹

²⁸Cortina, Sofía, “Algunas contribuciones a la legislación mexicana: el diseño de instrumentos fiscales en México”, en, Moreno Arellano, Graciela et. al., *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, INE, SEMARNAT, 2002.

²⁹Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*

³⁰*Cfr.*, Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Ed. Mc Graw Hill, México, segunda edición, 2000, p. 61.

³¹Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Derecho Financiero*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1997, p. 133.

Sin embargo, de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, su naturaleza es diferente a la de los impuestos. Los derechos serían contribuciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, también las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.³²

En lo que atañe a los aprovechamientos, según parte de la doctrina:

No existe una diferencia entre el concepto de derecho y el aprovechamiento. En la práctica, la única diferencia es que los primeros se estipulan en una ley cuya aprobación es competencia del Congreso de la Unión, mientras que los segundos son una mera acción administrativa.

Esta figura surge como una medida que le permita al ejecutivo hacerse de ingresos administrativos para obtener recursos sin pasar por el Congreso de la Unión. Lo anterior repercute en incertidumbre para el particular.³³

La Ley Federal de Derechos³⁴ incluye, cada año, los derechos aplicables en el país.

Un aspecto importante y frecuentemente suscitado por la adopción de impuestos ambientales es la que se refiere a la afectación de estos ingresos a gastos relacionados con la protección ambiental, cuestión ésta solicitada frecuentemente por los grupos ambientalistas en el planteamiento de los gravámenes ambientales.

A pesar de lo anterior, cabe mencionar que de acuerdo al derecho fiscal mexicano esto no es posible en el caso de los impuestos, mismos que sirven para sufragar el gasto público y no pueden ser “etiquetados”.

³²Amparo en revisión 6013-77, Comisión Federal de Electricidad, 15 de febrero de 1983, vols. 169-174, primera parte, p. 22 y, Reclamación en amparo 4926-74, Eduardo Velázquez Chávez y otros, 4 de octubre de 1983; primera parte, p. 35.

³³Cortina, Sofía, “Algunas contribuciones a la legislación mexicana: el diseño de instrumentos fiscales en México”, op. cit., p. 39.

³⁴Ley Federal de Derechos, op. cit.

En el caso de los derechos, sin embargo, esto sí es posible. Como señala Cortina:

Es importante señalar que una de las bondades de esta contribución es la posibilidad de determinar el destino específico, es decir, que lo recaudado por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público se puede devolver para su mantenimiento y conservación, situación ideal para aquellos diseñados en relación con el medio ambiente.³⁵

En este sentido, la Ley Federal de Derechos³⁶ establece:

Los ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos contenidos de la Sección Quinta a la Novena del presente Capítulo, se destinarán a la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, para el mantenimiento, conservación y operación de los servicios señalados en dichas Secciones. Cuando dichos servicios o trámites se encuentren descentralizados a los Estados o al Distrito Federal, por medio de convenios específicos para la asunción de funciones celebrados con la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, se destinarán al estado o, en su caso, al Distrito Federal, que haya prestado el servicio o realizado el trámite, siempre que dicha función permanezca descentralizada.

Además de lo anterior es necesario resaltar que, si bien en materia ambiental rige el principio de concurrencia³⁷, de acuerdo al cual existirán facultades de la federación, el estado, los municipios y el Distrito Federal en este ámbito, en materia tributaria dicha distribución no es tan clara.

³⁵Cortina, Sofía, "Algunas contribuciones a la legislación mexicana: el diseño de instrumentos fiscales en México", op. cit., p. 36.

³⁶Ley Federal de Derechos, op. cit., artículo 194 W.

³⁷De acuerdo al artículo 73 fracción XXIX G de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación* de 5 de febrero de 1917.

Según algunos autores:

El análisis de la CPEUM permite sostener que el complejo sistema de distribución de funciones que realiza entre la Federación y los estados en materia de tutela al ambiente no trasciende el sistema que rige la distribución de la potestad tributaria entre las referidas entidades políticas, ya que éste se rige por disposiciones expresas al tenor de las cuales en el Estado mexicano están dotados de potestad tributaria tanto la Federación como los Estados y el Distrito Federal, sin que gocen de ella los municipios.³⁸

En este sentido la LGCC, cuando se refiere a los instrumentos económicos establece:

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 nacional en materia de cambio climático.

Nosotros, sin embargo, no estamos de acuerdo con lo anterior puesto que existen diferentes instrumentos tributarios al servicio del municipio, como los derechos por recogida de basuras o los derechos por concepto de alumbrado público, sólo por citar un par de ejemplos.

Más adelante ahondaremos en los diferentes instrumentos fiscales municipales, tanto aquéllos que pueden ser considerados ambientales desde un punto de vista tradicional, como aquéllos otros que podrían utilizarse al servicio de la protección ambiental.

Cabe enfatizar que existe cierta confusión en relación a las multas y sanciones económicas, al igual que con las concesio-

³⁸Coello Cetina, Rafael, "Esquema general de la tutela tributaria del ambiente", en, Serrano Antón, Fernando, *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*, op. cit., p. 262.

nes, autorizaciones y licencias ambientales. Hay quienes opinan que todos ellos son instrumentos económicos; sin embargo no se considera que esto sea así. En el caso de las multas y sanciones económicas en general, son instrumentos correctivos que se ponen en marcha cuando las medidas de prevención y control no han funcionado por algún motivo.

No se puede olvidar que el derecho ambiental tiene un carácter marcadamente preventivo. Su finalidad fundamental es prevenir la contaminación y, por ello, la mayoría de sus normas, mecanismos, instrumentos y previsiones responden a este principio. Es bien sabido que en materia ambiental las acciones correctivas son especialmente ineficaces puesto que una vez que el daño ambiental se ha producido la reparación es difícil, costosa y en ocasiones imposible (*ej.* la pérdida de especies).

Los instrumentos económicos buscan esencialmente la prevención y el control de la contaminación para que ésta no ocurra y no se genere y, se basan en la mayoría de las ocasiones en el principio de “quien contamina paga”, que es un principio de marcado carácter preventivo³⁹.

Desde luego que el derecho ambiental se apoya en una serie de normas que pretenden la reparación del daño en caso de que éste llegue a producirse e incluye, también, multas y sanciones económicas que juegan un papel necesario para desalentar las conductas contaminantes; sin embargo, dichos mecanismos, que entran en funcionamiento *a posteriori*, es decir, cuando el daño ya se ha producido, no cumplen con los requisitos de un instrumento económico, ni comparten su filosofía ni sus reglas de funcionamiento.

³⁹García López, Tania, *Quien Contamina paga. Principio regulador del Derecho ambiental*, Editorial, Porrúa, 2001.

III. COMPETENCIAS FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES PARA ESTABLECER TRIBUTOS EN MATERIA AMBIENTAL

a. Instrumentos fiscales ambientales de carácter federal

Existen determinados aspectos o materias sobre las cuales la federación tiene competencias tributarias exclusivas.

El artículo 73, fracción XXIX se refiere a las contribuciones que puede imponer el Congreso y se han considerado que éstas son las materias exclusivas de la federación⁴⁰. De acuerdo a este precepto, dichas materias son las siguientes.

- Comercio exterior;
- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27;
- Instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;
- 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;
- Producción y consumo de cerveza.

Además, este artículo añade: “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 del impuesto sobre energía eléctrica”.⁴¹

⁴⁰Tesis P. /J, 14/2009, Rubro: COORDINACIÓN FISCAL. LAS FACULTADES EXCLUSIVAS EN MATERIA IMPOSITIVA CONCEDIDAS A UN ÓRGANO ESTATAL NO PUEDEN ESTAR COMPRENDIDAS EN DICHA MATERIA. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, abril de 2009, p. 1108.

⁴¹Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*

Los impuestos de carácter federal más importantes en México son:

- Impuesto sobre la renta;
- Impuesto al valor agregado;
- Impuesto especial sobre producción y servicios;
- Impuesto sobre automóviles nuevos;
- Impuesto sobre depósitos en efectivo;
- Impuesto empresarial a tasa única.

De acuerdo al principio de reserva de ley tributaria, según el cual sólo a través una Ley formal, pueden establecerse los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen, el Código Fiscal de la Federación dispone:⁴²

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen 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 refieren al sujeto, objeto, base o tarifa.

En el año 2014 se creó una nueva modalidad de impuesto especial sobre la producción y los servicios (IEPS), que grava el contenido de carbono en los combustibles fósiles.

“Su objetivo principal es desincentivar el consumo de combustibles en la población, básicamente por el incremento en su precio, todo ello con la intención de contribuir a mitigar las emisiones nacionales de gases de efecto invernadero.

El cálculo del impuesto, concebido como una cuota proporcional en función de las emisiones generadas por unidad de producto consumido, se basó en las cotizaciones del precio promedio de la tonelada de bióxido de carbono en los mercados de bonos de carbono europeo y norteamericano, así como en los factores de emisión asociados a cada uno de los combustibles fósiles en oferta. Del total del precio de los combustibles fósiles, entre el

⁴²Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*

uno y dos por ciento lo constituyen los impuestos al carbono. Entre 2014 y 2015, el impuesto al carbono recaudó en el país alrededor de 17.3 mil millones de pesos (9.7 y 7.6 mil millones de pesos, respectivamente, en 2014 y 2015; SHCP, 2016).⁴³

Este impuesto, de carácter federal constituye el impuesto ambiental más importante en el país.

El artículo 12 de la Ley de Ingresos de la Federación de 2018⁴⁴ es muy claro en lo que se refiere a la no afectación de los impuestos, independientemente de la naturaleza de estos cuando dispone:

“Las contribuciones, productos o aprovechamientos a los que las leyes de carácter no fiscal otorguen una naturaleza distinta a la establecida en las leyes fiscales, tendrán la naturaleza establecida en las leyes fiscales. Se derogan las disposiciones que se opongan a lo previsto en este artículo, en su parte conducente.”

En cualquier caso no debemos olvidar que el impuesto ambiental cumple su objetivo al incentivar o desincentivar acciones influyendo en el precio de éstas, independientemente de cual sea el destino final de los recursos obtenidos a través de su recaudación, igual que un impuesto que gravase y , por ende, encareciese notablemente los productos con un alto contenido de azúcar funcionaría o cumpliría su objetivo de reducir su consumo, aunque los recursos recaudados no fuesen dirigidos directamente a tratar la diabetes, por poner un ejemplo.

Como señala Casado Ollero:

“se produce la acumulación de objetivos fiscales y no fiscales y la yuxtaposición del fin redistributivo y de la justicia fiscal. La

⁴³El impuesto al carbono en México, consultado en :
http://apps1.semarnat.gob.mx/dgeia/informe15/tema/recuadros/recuadro5_7.html

⁴⁴Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, Diario Oficial de la Federación de 15 de noviembre de 2017.

relación imposición y extra fiscalidad es tan importante que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituye, en esta perspectiva, dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad⁴⁵.

Un factor importante para conseguir que el objetivo del impuesto sea un éxito es que éste forme parte de una estrategia más amplia; por ejemplo, si lo que se pretende es reducir el uso de combustibles fósiles, esta medida debiera ir acompañada de acciones de mejora del transporte público. Si no es así, lo único que se consigue es generar inflación porque el sustituto no es atractivo.

b. Instrumentos fiscales ambientales de carácter estatal y municipal

Más allá de las competencias tributarias atribuidas de forma exclusiva a la federación, los estados tienen competencias denominadas residuales, de tal forma que aquello que no está expresamente reservado a la federación corresponde al estado.

Los impuestos estatales varían de estado a estado pero los más habituales son los siguientes:

- Tenencia;
- Impuesto sobre espectáculos públicos;
- Impuesto sobre nóminas;
- Impuesto sobre ejercicio de profesiones y
- Impuesto sobre funciones notariales y correeduría pública.

No existen impuestos estatales en materia ambiental pero, como ya se ha mencionado, existen grandes oportunidades para “ambientalizar” los ya existentes. Es posible incluir, entonces, criterios ambientales en impuestos existentes. Un ejemplo po-

⁴⁵Casado Ollero, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Libro Homenaje de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, 1991, p. 113; Acosta, E., *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, 1985, p. 15

dría ser incluir objetivos ambientales en la tenencia o en el impuesto sobre espectáculos públicos de acuerdo a su impacto ambiental.

Lo que sí existen a nivel estatal son derechos con fines ambientales. Uno de los más importantes es la verificación vehicular obligatoria.

El artículo 1 del Reglamento de la Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal, en materia de verificación vehicular⁴⁶ establece:

“Es de orden público e interés social en el Distrito Federal asegurar una calidad del aire satisfactoria para la salud y bienestar de la población, así como mantener el equilibrio ecológico, por lo que serán igualmente de orden público e interés social, la verificación vehicular y el respeto a las restricciones a la circulación de los vehículos automotores para reducir y controlar las emisiones de contaminantes a la atmosfera conforme a lo dispuesto en este ordenamiento.

Las disposiciones de este Reglamento referentes a la verificación vehicular obligatoria serán aplicables a las fuentes móviles matriculadas en el Distrito Federal, así como a la verificación vehicular voluntaria de las matriculadas en otras Entidades Federativas o en el extranjero; así mismo, lo relativo al control de emisiones contaminantes a la atmósfera aplica a todos los vehículos automotores que circulen en dicha Entidad Federativa.”

Por otra parte y como ya hemos señalado hay quien niega que los municipios puedan imponer gravámenes en materia ambiental.

En abono a lo anterior algunos autores han señalado: “Dada la inexistencia de un poder legislativo de los municipios mexicanos, son las legislaturas de los estados las que detentan la potestad de crear tributos a favor de sus municipios”.⁴⁷

⁴⁶Reglamento de la Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal, en materia de verificación vehicular, Gaceta Oficial del Distrito Federal de 19 de octubre de 2012

⁴⁷Domínguez Crespo, César Augusto, “Las tasas por servicios de alumbrado

Lo cierto es que a nivel municipal encontramos diversos impuestos; los más habituales son los siguientes:

- Impuesto predial;
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles y transmisión de dominio;
- Impuesto para el fomento deportivo y educacional;
- Impuesto para el fomento turístico, desarrollo integral de la familia y promoción de la cultura;
- Impuesto sobre asistencia a juegos permitidos y espectáculos públicos;
- Impuesto para el mantenimiento y conservación de las vías públicas;
- Impuesto por alumbrado público;
- Impuesto de plusvalía.

Estos tributos no pueden ser considerados gravámenes en materia ambiental; sin embargo, son susceptibles de “ambientalizarse”, es decir, de incluir consideraciones ambientales dentro de su definición.

Aunque no es muy habitual que los reglamentos ambientales municipales incluyan un apartado de instrumentos económicos, esto no siempre es así, por ejemplo, el Reglamento para la Protección ambiental y el Desarrollo Sostenible del municipio de Teocelo, Veracruz⁴⁸ señala en su artículo 7, dentro de las facultades del municipio, la de:

“Aplicar los instrumentos de política ambiental previstos en la legislación federal y estatal, incluidos los instrumentos económicos, en los ámbitos de su competencia”.

público en México”, en, *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, *op. cit.*, p. 728.

⁴⁸Reglamento para la Protección Ambiental y el Desarrollo Sostenible del Municipio de Teocelo, Veracruz, Gaceta Oficial del estado de Veracruz de 7 de marzo de 2013.

IV. CONCLUSIONES

Primera. La redacción del artículo 22 de la LGEEPA nos parece poco afortunada, pues parece confundir entre gravámenes y estímulos fiscales cuando habla, en primer lugar, de “incentivar el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental” e, inmediatamente, se refiere al necesario objetivo ambiental de este tipo de tributos.

La LGCC copia, literalmente, el párrafo relativo a los instrumentos fiscales de la LGEEPA, por lo que mantiene los errores de planteamiento y, por ende, de redacción de esta última norma jurídica.

Segunda. La mayoría de las normas jurídicas sectoriales en materia ambiental remiten al derecho fiscal, que es el que dictará las bases para el diseño de este tipo de instrumentos.

En definitiva, es el derecho fiscal el que dicta los principios, competencias y procedimientos aplicables a los instrumentos fiscales ambientales y será necesario atender a dichas reglas para su correcto diseño y puesta en marcha.

Tercera. Un aspecto importante y frecuentemente suscitado por la adopción de impuestos ambientales es el que se refiere a la afectación de estos ingresos a gastos relacionados con la protección ambiental, cuestión ésta solicitada frecuentemente por los grupos ambientalistas en el planteamiento de los gravámenes ambientales. De acuerdo al derecho fiscal mexicano esto no es posible en el caso de los impuestos, mismos que sirven para sufragar el gasto público y no pueden ser “etiquetados”. En el caso de los derechos, sin embargo, esto sí es posible.

Cuarta. La no afectación de los impuestos a fines ambientales no es óbice para que estos cumplan sus objetivos, puesto que el fin último del impuesto ambiental es incentivar o desincentivar comportamientos, a través de influir en su precio final.

Quinta. Si bien en materia ambiental rige el principio de concurrencia, de acuerdo al cual existirán facultades de la federación, el estado, los municipios y el Distrito Federal en este ámbito, en materia tributaria dicha distribución no es tan clara.

Hay quien afirma que los municipios no tienen facultades en materia tributaria. Nosotros, sin embargo, no estamos de acuerdo con lo anterior puesto que existen diferentes instrumentos tributarios al servicio del municipio, como los derechos por recogida de basuras o los derechos por concepto de alumbrado público, sólo por citar un par de ejemplos.