

CAPÍTULO PRIMERO

LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

I. CONCEPTOS BÁSICOS

Para el análisis de los tributos como instrumentos de control, preservación y rescate del medio ambiente es necesario partir del significado de sus términos. Es importante también, reconocer el carácter interdisciplinario¹ desde el punto de vista metodológico, que la ecología tiene como objeto de estudio.² En relación con la definición del vocablo *tributo*, Figueroa³ señala que es la institución jurídica que tiene como finalidad la de contribuir al gasto público, respetando la capacidad económica del sujeto obligado, por así establecerlo

¹ El conocimiento interdisciplinario se da cuando un mismo objeto de estudio requiere ser visto a partir de diversas perspectivas, que para el caso que nos ocupa son la medioambiental, la económica, la jurídica y la administrativa. En México se debatieron estos temas en 1976 en el marco del primer simposio sobre Ecodesarrollo, que se llevó a cabo en la UNAM. Para Follari, R. en su obra *La interdisciplinariedad*, México, UAM Xochimilco, p. 116, la interdisciplina se justifica epistemológicamente, ya que no se trata de la totalidad teórica de la ciencia, sino de la aplicación a un mismo objeto empírico de elementos de diversas disciplinas. Como ejemplo está el planteamiento urbano, que para resolverlo es necesario un equipo de expertos de diferentes disciplinas, ya que esto permite tener mejores resultados que lo que podría hacer por su parte cada experto disociado del resto. Los elementos sociológicos, jurídicos, médicos, etcétera, se pondrán todos en juego, y el trabajo prolongado en común de los especialistas puede permitir una aproximación más totalizante del problema.

² Para Carmona Lara, M. del C. (*Derecho ecológico*, México, UNAM, 1992, p. 15), el problema ecológico tiene aspectos que abarcan, por su contenido de universalidad, a ramas del derecho, como el internacional, constitucional, administrativo, civil, fiscal, procesal y penal, entre otros. Sin embargo, existe la necesidad de integrar una nueva categoría jurídica que se sustente en principios jurídicos de orden universal. Las ramas del derecho antes mencionadas han desarrollado principios e instituciones que pueden fundamentar las soluciones a los problemas ambientales; sin embargo, deben actualizarse y adaptarse a partir de la perspectiva ambiental.

³ Figueroa Neri, A., “Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, núm. 114, p. 1. En México, el término “tributo” se considera equivalente a contribución, como el género y sus clases son los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. Ríos Granados, G., “Los tributos”, en Alvarado Esquivel, M. de J. (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, 2005, p. 140.

el texto constitucional y sus principios, como el de proporcionalidad y equidad. La finalidad recaudatoria de los tributos, para contribuir a los gastos públicos, es lo que la doctrina denomina finalidad fiscal, para distinguirla de las finalidades extrafiscales que se les puede añadir.⁴

La utilización del impuesto con fines de ordenamiento y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el impuesto mismo.⁵ No obstante, se debe precisar que no es posible concebir un tributo que sea puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal,⁶ como tampoco será posible encontrar tributos exclusivamente extrafiscales. En la práctica se detecta una mezcla del fin recaudatorio y de los fines extrafiscales. Según Casado Ollero,⁷ se produce la acumulación de objetivos fiscales y no fiscales y la yuxtaposición del fin redistributivo y de la justicia fiscal. La relación imposición y extrafiscalidad 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 realidad.

Por su parte, *medio ambiente* es una expresión compuesta formada por dos vocablos: “medio” y “ambiente”. Algunas de sus acepciones tomadas en forma separada son: medio, que en opinión de Cárcaba⁸ es el elemento

⁴ Según, Checa González, C. (“Los impuestos con fines no fiscales. Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *REDF*, núm. 40, 1983, p. 511) junto a la función principal que debe atender todo tributo de recaudar ingresos públicos, también ha de servir como instrumento de la política económica general. Ambas funciones han de ir conectadas, de modo que es inconcebible la separación de tributos primordialmente fiscales de aquellos que tienen una función esencialmente extrafiscal.

⁵ Así lo manifiesta, Gerloff, W., “Los impuestos. Doctrina general de los impuestos”, en Gerloff, W. y Neumark, F., *Tratado de finanzas*, Buenos Aires, Biblioteca de Ciencias Económicas, 1967, p. 220.

⁶ No obstante, existen tributos que se han creado expresamente con fines extrafiscales, actuando así el pago de los mismos como incentivo o desincentivo a ciertas conductas que el legislador desea fomentar o desincentivar respectivamente —como tributos ambientales—, a los que puede aplicarse el término de *tributos no fiscales o extrafiscales*, con el que designa un conjunto de obligaciones patrimoniales coactivas, que se agrupan con el criterio de finalidad recaudatoria o fiscal que realmente no persiguen, llamados asimismo por la doctrina alemana *impuestos no financieros o de ordenamiento*.

⁷ Casado 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. 151, manifiesta que el carácter extrafiscal no excluye el fin fiscal del tributo, esos otros fines son complementarios en relación con la finalidad justificadora de la implantación.

⁸ Cárcaba, M., *El Código Civil español ante las agresiones al medio ambiente*, Asturias, 1991, p. 107.

en que vive o se mueve una persona, animal, cosa, ambiente:⁹ cualquier fluido que rodea al cuerpo, del aire suave y del conjunto de circunstancias que acompañan o rodean la situación o estado de personas o cosas. El medio ambiente debe ser entendido como bien o valor jurídico. Según Jaquenod,¹⁰ la normativa ambiental lo conceptúa como el sistema de diferentes elementos que interactúan en un momento y espacio determinados.

Ahora bien, conceptualizar las voces *medio* y *ambiente* en forma conjunta, bajo la expresión *medio ambiente*,¹¹ permite precisar y normar su uso, señalando que para efectos de legislación fiscal-ambiental, el término hace referencia a todos los recursos naturales, por cuya utilización racional deben velar los poderes públicos, con la finalidad de proteger y mejorar la calidad de vida, garantizando un desarrollo sostenible.¹² La definición de los vocablos permite percibir de una manera general y cierta el respaldo jurídico, que ha hecho posible regular y normar el uso de instrumentos fiscales de protección ambiental en los países y tutelarlo constitucionalmente.

Sobre el mismo tema, Martín Mateo¹³ define al medio ambiente como el conjunto de “aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas en definitiva, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre so-

⁹ *Ibidem*, p. 39

¹⁰ Jaquenod, S., *El derecho ambiental y sus principios rectores*, Madrid, 1991, p. 39.

¹¹ La expresión *medio ambiente* fue difundida y empleada a partir de 1972 bajo el marco de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano. Fuente: Declaración de la Conferencia, PNUMA. Existen diversas acepciones del significado, que van desde admitir que medio y ambiente son sinónimos, a la defensa de considerar el término en razón de la utilidad de los servicios que ofrece y al de asociarlo con calidad de vida, en virtud de que a medida que la calidad de ambiente sea satisfactoria, también lo será la calidad de vida. Nieto Núñez, S., “*La Ley del Solar Común*” (*derecho ambiental*), Madrid 1993, p. 43; Nebreira, M., *Propiedad y medio ambiente: unas notas sobre el concepto constitucional de función social*, Madrid, 1995, p. 82; Gustapane, A., *La tutela globale dell'ambiente*, Milán, 1991, p. 33; Baena Aguilar, A., *Protección impositiva del medio natural*, Madrid, 1995, p. 11; Castellano Real, F., *La economía del medio ambiente*, Madrid, 1972, pp. 434-436; Loperena Rota, D., *El derecho al medio ambiente adecuado*, Madrid, 1996, pp. 142-150; Brañes, R., *Manual de derecho ambiental mexicano*, México, 1994, pp. 23-26.

¹² Un componente importante implícito en todas las definiciones de desarrollo sustentable se relaciona con la *equidad*: la equidad para las generaciones por venir, cuyos intereses no están representados en los análisis económicos estándares ni en las fuerzas que desestiman el futuro, y la equidad para la gente que vive actualmente, que no tiene un acceso igual a los recursos naturales o a los bienes sociales y económicos. Véase Jaula, J. A., *Algunos problemas sociales de la protección del medio ambiente frente al desarrollo sostenible*, Universidad de Pinar del Río, 2002, p. 35.

¹³ Altava Lavall, M. G., “*Las sanciones administrativas en defensa del medio ambiente*”, *Revista Gallega de Administración Pública*, núm. 31, mayo-agosto de 2002, pp. 157-175.

bre la tierra”, donde deben regir los principios de ubicuidad, sostenibilidad, globalidad, subsidiariedad y solidaridad, y se mantengan las propiedades del suelo, el aire y el agua, así como la fauna y la flora y las condiciones ambientales de estas especies, de tal forma que el sistema ecológico se mantenga con sus sistemas subordinados y no sufra alteraciones perjudiciales.

Otra definición que debe considerarse en el avance del capítulo es la de “bien público global” (BPG), por ser marco referencial en la discusión sobre política ambiental y desarrollo mundial. Bienes públicos globales¹⁴ son aquellos cuyo uso va más allá de regiones y fronteras, grupos poblacionales y generaciones, como es el caso del medio ambiente.¹⁵ En esta definición caben, además, los bienes públicos clásicos, como la paz, la seguridad, la salud, la herencia cultural, y aspectos, como la estabilidad financiera, el conocimiento, la información y la justicia. La discusión sobre el concepto y su financiamiento apenas inicia. Francia y Suecia propusieron en Monterrey¹⁶ el establecimiento de una “fuerza de tarea” internacional, que se dedicara al estudio del concepto y financiamiento de los BPG.

Para complementar el significado de la expresión *bien público global*, definido en el párrafo anterior, resulta pertinente establecer lo que para efec-

¹⁴ El concepto de los bienes públicos globales, del inglés Global Public Goods (GPG), inició su discusión a partir de la publicación del libro *Global Public Goods. International Cooperation in the 21st Century*, realizado por Inge Kaul, Isabelle Grunberg y Marc A. Stern en 1999, colaboradoras del Programa de las Naciones Unidas para la Población y el Desarrollo (PNUD).

¹⁵ Aunque la definición de aquello que es considerado como bien público global se decide desde la política, esto no la hace discrecional. Sin embargo, existen en la discusión que hasta ahora se ha dado, las más diferentes concepciones acerca de lo que debe contener el término. Las concepciones van desde una comprensión limitada de los BPG, que se limita a los bienes públicos globales en el terreno ambiental, hasta una amplia definición de los BPG, que incluye el patrimonio cultural de la humanidad, los derechos humanos o la estabilidad de los mercados financieros. Sagasti, F. y Bezançon, K., *Financing and Providing Global Public Goods: Expectations and Prospects*, Instituto of Development United Kingdom, 2001, p. 23, compilaron en su estudio una lista de temas que han sido propuestos por diferentes autores para los bienes públicos globales o internacionales. Sin embargo, esto más bien tiene el carácter de una *shopping list*, a partir de la cual cada quien y cualquiera, según su intención política, puede hacerse su propio set de bienes públicos globales.

¹⁶ Fue en el marco de la IX Conferencia de las Naciones sobre Comercio y Desarrollo, realizada en Monterrey, México, del 18 al 22 de marzo de 2002. Esta conferencia se caracterizó por la participación activa del Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y la Organización Mundial del Comercio junto a las Naciones Unidas. En la Conferencia participan también otros organismos del sistema de las Naciones Unidas, así como representantes de la sociedad civil y del sector empresarial.

tos del trabajo de investigación se entenderá por globalización.¹⁷ Tomando como válido el significado que al término da Riccardo Petrella,¹⁸ cuando afirma que se requiere destacar que la globalización se manifiesta en dos fenómenos diferentes: el del alcance —o extensión— y el de la intensidad —o profundización—. Es decir, que, por un lado, define una serie de procesos que operan a escala mundial; y, por otro lado, también implica una intensificación en los niveles de interacción, de interconexión o interdependencia entre los Estados y sociedades que integran la comunidad mundial.¹⁹

II. MECANISMOS PÚBLICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL

De acuerdo con Acquatella,²⁰ el buen desempeño de los mecanismos de política ambiental depende en gran medida de la solidez institucional y

¹⁷ La globalización a la que se ven sometidas la mayor parte de las economías en la actualidad posee importantes implicaciones en el terreno fiscal. Por un lado, la globalización de los procesos de producción económica dificulta en gran medida la determinación de las bases imponibles de las empresas, lo cual obedece a factores tales como la complejidad para identificar el origen de la renta, o el amplio margen de maniobra que tienen los contribuyentes integrantes de grupos de empresas multinacionales para transferir bases imponibles de un lugar a otro del mundo. Por otro lado, la globalización también ha situado la fiscalidad entre los factores que más influencia ejercen sobre los operadores económicos a la hora de tomar decisiones sobre el lugar de localización de sus inversiones, circunstancia que ha provocado que la política fiscal de los diferentes Estados se vea fuertemente condicionada por consideraciones de índole económica. En relación con el fenómeno de la globalización, se ha venido empleando la definición del Fondo Monetario Internacional: “Globalization refers to the growing interdependence of countries worldwide through the increasing volume and variety of cross-border transactions in good and services and of international capital flows, and also through the more rapid and widespread diffusion of technology”. A este respecto, Uckmar V., en “Consideraciones sobre globalización económica”, doc. de trabajo, 32 Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998. Considera que tal definición es incompleta, puesto que el fenómeno también afecta a las diferentes formas de inversión directa e indirecta en el extranjero (constitución de filiales, sucursales, *joint-ventures*); asimismo, apunta el citado autor que en muchas ocasiones la globalización no se hace visible a través de operaciones internacionales, sino transnacionales, donde la fabricación de un producto se lleva a cabo en diversas fases productivas realizadas en países distintos.

¹⁸ Petrella, R., *Los límites a la competitividad. Cómo se debe gestionar la aldea global*, Buenos Aires, Universidad Nacional de Quilmes, 1996, p. 53.

¹⁹ Por ejemplo, la preservación del medio ambiente natural es de interés para la comunidad entera, no sólo en lo que se refiere al dominio territorial del Estado, sino a los espacios no sujetos a la jurisdicción nacional, y que constituyen lo que se llama el “patrimonio común de la humanidad”, en Sepúlveda, C., “Corrientes contemporáneas del derecho internacional”, *Revista Mexicana de Política Exterior*, México, núm. 43, 1994, p. 26.

²⁰ Acquatella, J., *Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes*, Santiago de Chile, 2001, p. 8.

normativa que la respalda, en lo referente a coordinación de políticas, información, credibilidad y coherencia. Los instrumentos de política ambiental se pueden clasificar según los objetivos que pretenden; la clasificación tradicional sólo considera dos grupos: comando y control e instrumentos económicos. Sin embargo, se han empezado a considerar nuevas categorías por la existencia de instrumentos que no cumplen con las características de ninguno de los anteriores.

El establecimiento de una serie de instrumentos para la conservación y protección del medio ambiente es consecuencia de los compromisos que un elevado número de países —entre ellos los latinoamericanos— han adquirido al haber firmado y ratificado el Protocolo de Kioto, que exige el control de emisiones de gases contaminantes y en general la promoción de un desarrollo sostenible, por ser los problemas que en la actualidad más preocupan a la sociedad.²¹ El cumplimiento de este compromiso ha dado lugar al establecimiento de una serie de instrumentos, por parte de los países firmantes, para el control de emisiones.²²

Los mecanismos públicos de protección en que descansan las políticas ambientales²³ de los países que se preocupan por el cambio climático²⁴ son

²¹ En este sentido, las instituciones reguladoras en materia ambiental de América Latina y el Caribe enfrentan el creciente reto de diseñar instrumentos de gestión ambiental que sean efectivos y económicamente eficientes para lograr las metas ambientales que se han trazado los países en los planos nacional y local. Se impone la necesidad de cumplir los objetivos que implica la mejoría de la calidad ambiental al menor costo económico posible. Esto se vuelve particularmente patente ante la percepción de que los esquemas regulatorios tradicionales no han conseguido responder en forma adecuada a los procesos de deterioro ambiental que aquejan a la región.

²² Como ya se dijo, la adopción de medidas y uso de instrumentos para la protección del medio ambiente del planeta no sólo representa el cumplimiento de un compromiso contraído, sino que es al mismo tiempo un medio que permite que se corrijan algunas conductas y actitudes.

²³ La política ambiental son las acciones asumidas por el Estado para asegurar la preservación, restauración, protección y uso sostenible de los recursos humanos, en aras de fomentar la calidad de vida. También es considerada como soporte de la gestión ambiental y ésta se conceptualiza como la implementación de legislación relativa al medio ambiente. Para López Ramón, F., en “Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”, *RED4*, Madrid, núm. 95, 1997, p. 347, el Estado, a pesar de su supuesta y crónica crisis, continúa siendo modelo de poder público en general. En este sentido, el reconocimiento a los individuos de situaciones subjetivas activas sobre el medio ambiente, junto con los correlativos deberes y obligaciones, podrían servir para consolidar el significado de la función pública de protección del medio ambiente, como un nuevo elemento esencial del Estado, que pasaría así a ofrecer el paradigma del nuevo Estado ecológico.

²⁴ El cambio climático global es un hecho, aunque existen escépticos —que no representan de manera alguna un grupo mayoritario—. Pero más allá de esto, se debe destacar que la comunidad internacional a nivel global ha reaccionado ante esta amenaza cada vez más

en algunos casos, por desgracia, sólo normatividades y controles que aplican algunos gobiernos, pero en otros utilizan los tributos como un medio formal y punitivo de control. También existen países que utilizan una mezcla de ambas medidas regulatorias, e incorporan adicionalmente incentivos para quienes no contaminan. Existen tres tipos de mecanismos públicos: los instrumentos administrativos o también denominados de comando y control,²⁵ los instrumentos persuasivos y los instrumentos económicos; en estos últimos se encuentran los tributos ambientales.

1. *Instrumentos administrativos*

Estos instrumentos de protección al medio ambiente se clasifican en medidas preventivas y coercitivas. Las primeras utilizan dos tipos de estándares: el de indicadores, que delimitan hasta qué punto la contaminación puede ser tolerable, y el relativo a estándares de cantidad, que miden el contaminante que efectivamente es permisible dependiendo del tipo de industria o su zona de influencia.²⁶ En consecuencia, el uso de la concentración como base de la multa puede alentar la disolución, sin reducir el volumen total de contaminación.²⁷

En relación con las medidas coercitivas —también conocidas como normas y castigos—, consisten en leyes y reglamentos que obligan a los generadores de contaminación a respetar ciertas normas;²⁸ su incumplimiento

cercana: alteraciones climáticas graves que podrán colocar sus economías en peligro. Comentario tomado de la colección “Temas de nuestro tiempo”. Cambio climático global. Informe original: Motta R. Editorial, Concepción del Uruguay, Entre Ríos, Argentina, 2000, p. 11.

²⁵ Comando y control son aquellas estrategias o medidas impuestas por la administración con base en una reglamentación específica, la cual se obliga a respetar todo aquél que deseé realizar una actividad considerada potencialmente contaminante.

²⁶ Un ejemplo de mecanismos administrativos, con resultados positivos, por haber logrado reducir los niveles de contaminación atmosférica es el aplicado a combustibles, que con la eliminación de ciertos elementos químicos logró sus objetivos. Otro ejemplo lo constituyen las sanciones por emisiones y descargas, con multas a industrias que excedan los niveles oficiales permitidos, basándose en las concentraciones de contaminantes y frecuencia de descargas en exceso

²⁷ Como lo señalan Mercado, A., *Instrumentos económicos para un comportamiento empresarial favorable al medio ambiente en México*, México, 1999, p. 47; Ruiz Bravo, G. y Villamil, A., *Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos vs. Impuestos*, Alicante, 1987, p. 165; Gallego Gredilla, J. A., “Medio ambiente y ecología”, en Buchanan, E. y Fuentes Quintana *et al.* (comps.), *El sector público en las economías de mercado, ensayos sobre el intervencionismo*, Madrid, 1979, pp. 308-310.

²⁸ Para Jiménez Hernández, J., en *El tributo como instrumento...*, cit., p. 73. para ser reconocidos como costos sociales, los efectos dañinos y las ineficiencias deben presentar las

trae como consecuencia una sanción, multa o castigo. Estas medidas han sido cuestionadas, por la resistencia generalizada que se puede dar al cumplimiento de la norma por parte de los sujetos contaminantes. La medida persuasiva carece de sentido si el incumplimiento de la norma es generalizado, como suele suceder, y para las administraciones el factor económico se impone al ambiental. Otra objeción que se presenta a este tipo de medidas es que ofrecen pocos incentivos a la innovación tecnológica.²⁹

2. *Instrumentos persuasivos*

La característica esencial de los instrumentos persuasivos es que tienden a fomentar la educación y conciencia ambiental de los agentes contaminadores.³⁰ Los instrumentos persuasivos son usados en forma más amplia como medidas políticas que pueden ser implementadas de manera más efectiva si los consignatarios e interesados entienden sus argumentos y llegan a un acuerdo. Un ejemplo de este tipo de instrumentos es la etiqueta ecológica —aunque también puede clasificarse como un instrumento administrativo, debido a que su uso es un referente de indicadores contaminantes, y la información contenida en ella promueve productos que pueden reducir los efectos dañinos al medio ambiente, en comparación con productos similares— que promueve el consumo de productos no contaminantes, con orientación para los consumidores, sobre sus efectos ecológicos en comparación con productos análogos.³¹

En relación con la etiqueta ecológica o ecoetiqueta, en la Unión Europea (UE) es un sistema de etiquetaje ecológico que se basa en el Reglamento núm. 880/92, del 23 de marzo de 1992, para identificar aquellos produc-

siguientes características: debe ser posible evitarlos, deben surgir en el curso de una actividad productiva y deben ser susceptibles de ser trasladados a terceras personas o a la comunidad como un todo.

²⁹ Sobre este punto véase O'Connor, D., “La aplicación de instrumentos económicos en países en vía de desarrollo: de la teoría a la implementación”, en Mercado García, A. (coord.), *Instrumentos económicos para un comportamiento...*”, cit., pp. 43-50; Dorantes Díaz, F.J., *Instrumentos jurídicos. Su fundamentación jurídica*, México, 1997, p. 40; Mateo, R. M., *Tratado de derecho ambiental*, Madrid, 1991, p. 118; Ballesteros, J. y Pérez, J., *Sociedad y medio ambiente*, Madrid, 1997, p. 49.

³⁰ Este tipo de controles estimula el deber de participación en la gestión ambiental y favorece los acuerdos entre los gobiernos, empresas y organizaciones no gubernamentales.

³¹ Para las entidades económicas, el uso de la etiqueta en sus productos las obliga a eliminar insumos contaminantes en sus procesos de producción, y promueve el cambio de hábitos de consumo de la gente, ya que termina por elegir productos con etiqueta ecológica, boicoteando los productos de firmas que no la tengan.

tos más respetuosos con el medio ambiente, único y válido para todos los Estados miembros. En 2002, al cumplir diez años de vigencia la etiqueta ecológica comunitaria —también denominada flor o margarita europea, por la forma de su logotipo—, y tras de su revisión mediante el Reglamento 1980/2000, se dieron a la tarea de evaluar el nivel de éxito alcanzado como instrumento de política medioambiental³² y herramienta de *marketing* para las empresas.

3. *Instrumentos económicos*

Reconocidos como la esencia de la fiscalidad ambiental, los instrumentos económicos³³ aplicados en el mundo son regulaciones de tipo normativo que proporcionan incentivos económicos, que inducen a la industria, por ejemplo, a adoptar políticas de producción, destinadas a la preservación de los recursos naturales.³⁴ Tanto el principio de prevención como el de responsabilidad del causante del daño —quien contamina paga— tienen su origen en los postulados de la economía del bienestar, escritos en los años veinte del siglo pasado por el economista Arthur Cecil Pigou³⁵ sobre las ex-

³² Al tratarse de un instrumento de política medioambiental, el nivel de éxito del programa de etiquetado ecológico debería ser medido a través de su eficacia medioambiental; es decir, según los beneficios ecológicos que haya causado su uso por parte de las empresas. Sin embargo, medir dicha eficacia correctamente resultó —según la OCDE— prácticamente imposible, debido, entre otras razones, a que por lo regular los resultados en el medioambiente se manifiestan a largo plazo, y al momento de la evaluación la mayoría de los programas eran demasiado recientes.

³³ Se entiende por instrumentos económicos el conjunto de regulaciones de tipo normativo y/o de formación de precios que se valen de los intereses económicos de los actores para impulsar los objetivos de la política ambiental. Brañes, R., *Manual de derecho ambiental mexicano*, cit., p. 20. Según la definición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “los instrumentos económicos afectan los costos y beneficios de acciones alternativas disponibles para los agentes económicos, influenciando el comportamiento en una forma que es favorable para el medio ambiente. Involucran ya sea transferencias financieras entre las empresas y la comunidad como: impuestos, cobros, asistencia financiera; o la creación real de permisos comerciables”. Véase también Aceves Ávila, C., *Bases fundamentales de derecho ambiental mexicano*, México, 2003, pp. 25-33.

³⁴ Quintana, J., *Derecho ambiental mexicano*, México, 2002, p. 145; Carbajo Vasco, D., *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente*, Valencia, 1994, p. 85.

³⁵ A Arthur C. Pigou se le reconoce como el pionero de los tributos con finalidad ambiental, quien propuso hace más de cuatro décadas un gravamen por emisión de contaminantes, con la finalidad de alcanzar el nivel óptimo de contaminación mediante la nivelación del tributo al costo marginal externo para cada nivel de producción. Es decir, igualar el costo marginal particular al social y, en consecuencia, la incorporación de los costos medioambientales. Castillo López, J. M., *La reforma fiscal ecológica*, Granada, 1999, p. 69.

ternalidades.³⁶ Este concepto económico basa su teoría en una acción que grava las actividades de consumo y producción con un sobreprecio con relación al nivel de impacto esperado para prevenir el daño.

Bajo los criterios anteriores, los problemas ambientales son externalidades que deben corregirse, logrando que quien genere un daño ambiental asuma su responsabilidad. Con esta teoría se pretende generar acciones tendientes a favorecer el ambiente, ya que quienes realicen actividades económicas, que dañen al medio ambiente o generen condiciones para que este daño se produzca, asumirán los costos o beneficios que causen.³⁷ A este proceso se le conoce como internalización o interiorización.

Los instrumentos económicos, por consecuencia, influyen sobre los costos-beneficios, y buscan modificar los comportamientos en un sentido favorable para el medio ambiente. (OCDE).³⁸ El costo ambiental es la consecuencia negativa de las actividades productivas, y el beneficio es el que recibe la sociedad por alcanzar el objetivo de una política pública. A

³⁶ Se conoce como externalidad al costo no incorporado a los precios de mercado y transferidos fuera de algún proceso de producción o consumo. Quadri de la Torre, G., “Economía, sustentabilidad y política ambiental”, en Yunez-Naude, A. (comp.), *Medio ambiente: problemas y soluciones*, México, 1994, p. 25; las externalidades no se remiten sólo al aspecto económico, sino al jurídico, que ha permitido que unos cuantos se beneficien a costa de otros: son un indicador de que las instituciones vigentes son incapaces de proveer las bases para una adecuada coordinación, y por tanto, corresponde al derecho generar otros nuevas tendientes a corregir dicha ineficiencia. Swanson, T., “Environmental economics and regulations”, en Lomas, O. (ed.), *Frontier of Environmental law*, Londres, 1991, p. 131.

Las externalidades tienen dos categorías positivas y negativas. La mayoría de los problemas medioambientales pertenecen a la categoría negativa, provienen de efectos que son externos y representan costos que recaen en terceros. El agotamiento de los recursos comunes, como la tala inmoderada de los bosques, en donde los perjudicados no son los que en el presente realizan la tala, serán los habitantes de esas comunidades en un futuro, el recurso paulatinamente se agota y tendrá una menor disponibilidad. La externalidad positiva es el beneficio económico que obtiene la empresa o el social que obtiene la población.

³⁷ Para ejemplificar un simple caso de contaminación: si una empresa contamina derramando desechos al agua, los que se ven obligados a limpiar el agua son las autoridades gubernamentales, no la empresa; por lo tanto, los costos incurridos en los productos que genera no llevan implícito el saneamiento del agua; por lo tanto, estos costos recaen en terceros. Sobre este tema puede consultarse Pérez de Ayala, J. L., *Introducción a una teoría económica del coste social fundamento de responsabilidades jurídico privadas y de obligaciones tributarias*, México, 1967, p. 1030; Coase, Ronald, *El problema del coste social*, 1981, pp. 1-44; Figueroa Neri, A., “Fiscalidad ambiental en México”, en Figueroa Neri, A. (coord.), *Tópicos fiscales contemporáneos*, México, 2004, pp. 119-124; Baumol, W. y Oates, W., *La teoría de la política económica del medio ambiente*, Barcelona, 1982, p. 71; Michael, J., *La economía verde: medio ambiente, desarrollo sostenible y la política del futuro*, Barcelona, 1996, pp. 83-90.

³⁸ Tomado de *Managing the Environment. The Ride of Economic Instruments*, p. 26.

mayor relación costo-beneficio, mayor bienestar social³⁹ y eficiencia económica, que supone internalizar los costos del deterioro ambiental que provocan, para que pueda reflejar el impacto social del deterioro del recurso natural.

La aplicación de instrumentos económicos data de los años ochenta. La experiencia demuestra que se concentró en la aplicación de mecanismos administrativos mediante sistemas basados en medidas sancionadoras complementadas con algunas medidas financieras y económicas. Un muestreo realizado para la OCDE identificó 153 clases de instrumentos económicos de intervención ambiental, de los cuales 81 correspondían a tributos ambientales.⁴⁰ No obstante el crecimiento de la degradación ambiental del planeta, aunado a la recomendación del Consejo emitida en la reunión anual de los ministros de la OCDE, establecería el uso de los instrumentos económicos en las políticas ambientales e hizo crecer el empleo de este tipo de instrumentos.

La tendencia en los años noventa, sobre una muestra tomada a los países miembros de la OCDE, indica que 169 instrumentos económicos fueron usados en 23 países, de los cuales los cargos sobre productos y los esquemas de depósito retornable fueron los instrumentos que reportaron un mayor crecimiento entre los años de 1987-1992, sin reemplazar los sistemas de normas y castigos. Estos instrumentos fueron complementarios, y sólo algunas veces sustituyeron a medidas ya adoptadas, añadiendo a éstos las contribuciones ambientales; así pues, los denominados tributos ambientales forman parte de los instrumentos económicos.⁴¹

Como se puede apreciar, los instrumentos económicos tienen como característica su riqueza en mecanismos de aplicación a problemas específicos.

³⁹ El bienestar social es un indicador del nivel de satisfacción de la sociedad. El problema de las externalidades es que pueden ser vistas como consecuencia de la ausencia de derechos de propiedad (nadie es propietario del aire limpio o del agua). Es por ello que no hay precios que funcionen.

⁴⁰ No es correcto generalizar sobre las bondades y logros alcanzados por los impuestos 'verdes'. Otros ejemplos se pueden encontrar en Braathen, N. A., *Diseño y eficacia de los impuestos ambientales: lecciones de los países de la OCDE*, México, 2002, p. 19; Gago *et al.*, 2004 y OCDE, 2003.

⁴¹ O'Connor, D., *La aplicación de instrumentos económicos...*, *cit.*, p. 49; Gago, A. y Lavandeira, X., *La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España*, 1997, pp. 193-219; Gago, A., *Las reformas fiscales del siglo XXI*, Valencia, 1998, pp. 39-46; Gago, A. y Labandeira, X., *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*, Madrid, 1999, pp. 73-84. Existen diferentes categorías en el ámbito internacional para los instrumentos económicos, depende del autor que las trate. Una de las más comentadas es el punto de vista de Opschoor, J. y Vos, *Economic Instruments for Environmental Protection*, 1989, p. 20.

cos.⁴² En el contexto internacional existen una gran variedad de instrumentos que van desde políticas de precio, tarifas, ayudas financieras otorgadas mediante subsidios, créditos y desgravaciones fiscales a derechos de uso e intercambio de emisión⁴³ y licencias de contaminación, así como leyes de responsabilidad civil.⁴⁴

III. COORDINACIÓN ENTRE POLÍTICA FISCAL Y POLÍTICA AMBIENTAL

El establecimiento de organismos públicos, con responsabilidades explícitas en materia de medio ambiente, han sido una constante en los últimos

⁴² En términos generales, el abanico de los instrumentos económicos se ha ido ampliando a medida que los países desarrollan una política ambiental. El resultado de su aplicación y logro de su objetivo depende de los contextos, de las instituciones y políticas de cada país, así como de la capacidad de respuesta de los mercados y de su vinculación con el problema específico que pretende solucionar. La experiencia señala que los instrumentos económicos, al incidir de manera indirecta en los sujetos contaminadores, provocan cambios de actitudes que necesariamente reducen la contaminación.

⁴³ La finalidad del intercambio es conseguir un reparto eficaz de las reducciones de contaminación entre los agentes contaminantes, es decir, el usuario-contaminador que tiene un costo más alto se ve inducido a comprar cuotas de aquellos que tienen un costo más bajo. Para un análisis más detallado sobre los instrumentos de creación de mercado consultar: Naviera, G., "Las políticas comunitarias de medio ambiente para la protección de los consumidores: su incidencia en el derecho comunitario Europeo", *RDFHP*, 1994, pp. 1006-1015; Franco, L., *Política económica del medio ambiente*, Barcelona, 1993, p. 59; Gago Rodríguez, A. y Labandeira Villot, X., *La reforma fiscal verde*, cit., pp. 25 y 26. La creación de un mercado de derechos supone el cumplimiento de una serie de requisitos en materia de propiedad y competitividad; además, exige un apoyo institucional y legal muy complejo. Seroa da Motta, R., *Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*, Santiago, 2001, pp. 23-25; Seroa da Mota, R., *Instrumentos económicos de política ambiental*, Brasil, 1999, pp. 177-202.

⁴⁴ Quintana Valtierra, J., *Derecho ambiental mexicano*, México, 2002, p. 154. En materia de responsabilidad civil por daños al medio ambiente existen numerosas obras, entre las que se encuentran Perales, M., *La responsabilidad civil por daños al medio ambiente*, Madrid, 2997, p. 108; Diez Picazo, L., y Gullon, A., *Instituciones de derecho civil*, Madrid, 1998, p. 449; Aguilar Dias, J., *Tratado de la responsabilidad civil*, México, 1957, p. 352; Estevill, L. P., *Derecho de daños*, Barcelona, 1995, pp. 13-17; Borja Soriano, M., *Teoría general de las obligaciones*, México, 1991, pp. 357-359; Castán Tobeñas, J., *Derecho civil español, común y foral*, Madrid, 1998, p. 942; Moreno Trujillo, E., *La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro*, Barcelona, 1991, p. 29; Gómez Pomar, F., *La responsabilidad por daño ecológico: ventajas, costes y alternativas*, Madrid, s/f, p. 15; Sánchez Friera, M. del C., *La responsabilidad civil del empresario por el deterioro del medio ambiente*, Barcelona, 1994, pp. 193-198; Carmona Lara, M. del C., *La responsabilidad jurídica del daño ambiental*, México, 1998, pp. 64-71; Cabanillas Sánchez, A., *La reparación de los daños al medio ambiente*, Pamplona, 1996, pp. 129-132; Múgica Álvarez, V. y Figueroa Lara, J., *Contaminación ambiental, causas y control*, 1996, p. 24.

años. Los países en desarrollo los han creado en órdenes de gobierno tanto federales como subnacionales. El cambio institucional con frecuencia ha sido producto de la restructuración de sus políticas públicas sobre la materia, poco afortunadas aún, al no haber logrado compatibilizar la economía con lo ambiental.⁴⁵ Sin embargo, hasta ahora no se puede afirmar que su impacto, ya sea ambiental o fiscal, haya sido en general definitivo.⁴⁶ La pregunta que surge entonces es si la armonización entre instrumentos económicos y medio ambiente se encuentra sólo en sus inicios y su potencial no se hace efectivo aún.⁴⁷

Aun teniendo el ejemplo de experiencias exitosas en la implementación de impuestos para la protección del medio ambiente, en países industrializados que ofrecen indicadores importantes,⁴⁸ en Latinoamérica, tradicionalmente la relación entre autoridades ambientales y fiscales se ha limitado a la vinculación del proceso presupuestario y a la obtención de recursos para financiar el gasto público ambiental y su consecuente inversión.⁴⁹ Hace falta, por consecuencia, la inserción sólida en el ámbito del diseño institucional, de políticas públicas transversales en materia tributaria-ambiental, de expertos tributaristas y ambientalistas, con una visión clara en cuanto a su implantación.

Es común que en una reforma fiscal ambiental se combinen los tributos “verdes” con la reducción de alguna otra contribución, como las de segu-

⁴⁵ Prust, J., “Impuestos ambientales en los países en desarrollo”, ponencia presentada en el Taller Regional de Política Fiscal y Medio Ambiente, organizado por la CEPAL en Santiago de Chile, 30 de enero de 2003.

⁴⁶ En ocasiones estas medidas han sido sólo de carácter regulatorio, pero en otras han sido de carácter fiscal, teniendo como propósito básico el desalentar la contaminación por la vía de gravarla con impuestos.

⁴⁷ De acuerdo con Acquatella, el buen desempeño de los instrumentos de política ambiental depende en gran medida de la solidez institucional y normativa que la respalda, en lo referente a coordinación de políticas, información, credibilidad y coherencia. Acquatella, J., *Aplicación de instrumentos económicos...*, *cit.*, p. 8.

⁴⁸ Para los países de la región con perfiles diferentes, tales políticas y prácticas administrativas naturalmente reflejarán las circunstancias propias de cada uno de ellos. Es de considerarse que la capacidad administrativa limitada con que cuentan los países en desarrollo favorecerá la simplicidad en el diseño de sus esquemas de tributación ambiental. Las diferencias en los niveles de ingreso también pueden incidir en la importancia relativa que en diferentes países se otorgue al tratamiento de los problemas ambientales y su armonización con la política fiscal.

⁴⁹ Un primer paso hacia la armonización ambiental de la política fiscal podría ser la elaboración de un inventario sistemático de los efectos que ejercen las normas fiscales y el gasto público en el medio ambiente. Esto permitiría corregir las medidas que resultaran dañinas para el entorno.

ridad social o las retenciones salariales.⁵⁰ Las tendencias de las reformas fiscales emprendidas a partir de los últimos años de la década de 1980, en la mayoría de los países de la OCDE, observaron tres criterios principales: a) reducción de los tramos más altos en las tasas y disminución de tasas empresariales, ambas del impuesto sobre la renta; b) ampliación de la base tanto impositiva como de contribuyentes; c) incremento de la proporción de impuestos al consumo, tales como el IVA.

1. *Naturaleza y características de la relación*

La existencia de coordinación jurídico-institucional, que admita la colaboración operativa entre autoridades fiscales y ambientales, en el diseño y elaboración de las políticas públicas, que permitan la implementación de instrumentos económicos, como tributos, sobretasas, cargos y tarifas, resulta ser un factor determinante.⁵¹ Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL),⁵² debido a que en la mayoría de los países de la región la función gubernamental de gestión ambiental se ha venido incorporando tardíamente en la agenda de las políticas públicas, es frecuente observar una falta de vinculación operativa entre ésta y el resto de las funciones de gobierno, particularmente en su integración con las funciones centrales de política económica.⁵³

La situación anterior demuestra la necesidad que la región tiene de incorporar en la agenda de reformas fiscales pendientes⁵⁴ las orientadas a

⁵⁰ Barde, J. P., “Reformas tributarias ambientales en países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos” (OCDE), informe presentado en el III Taller Regional de Política Fiscal y Medio Ambiente en América Latina y el Caribe. Santiago, 2005, p. 109.

⁵¹ La ausencia de una plataforma jurídico-institucional que permita la articulación operativa de la autoridad ambiental con otras autoridades económicas en la planeación de instrumentos de política se traduce regularmente en falta de coherencia entre las estructuras de incentivos correspondientes a distintas funciones de gobierno.

⁵² CEPAL, *Libros de “Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común”*, publicación de las Naciones Unidas, Santiago de Chile, 2005, p. 49.

⁵³ La propia CEPAL afirma que la mayoría de los países de la región se encuentra todavía en una etapa temprana de su curva de aprendizaje y desarrollo institucional en materia ambiental. Necesariamente deben enfrentar el desafío de evolucionar hacia la consolidación de plataformas jurídico-institucionales y administrativas que permitan superar las asimetrías de poder y de capacidad de negociación política entre la autoridad ambiental y el resto del aparato gubernamental.

⁵⁴ Los países en desarrollo enfrentan la necesidad de movilizar un volumen creciente de recursos internos para financiar sus metas de desarrollo sostenible. En la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, realizada en Río de Janeiro

lograr la implantación operativa de política ambiental, permitiendo a las autoridades el uso de instrumentos económicos, cuyo propósito sea el cumplimiento de objetivos de gestión ambiental,⁵⁵ con una clara definición del orden de gobierno al que le corresponderá la atribución. En México existen en la administración pública federal (APF), cinco entidades federales,⁵⁶ como cabezas de sus respectivos sectores, que influyen en la modificación de los usos del suelo, en el aprovechamiento de los recursos y entornos naturales, en el suministro y la eficiencia del consumo de diversos energéticos, así como en la conectividad y el ordenamiento del territorio nacional, en relación con diferentes atributos regionales y sus asignaciones económicas específicas.

2. *La transversalidad en políticas ambientales*

El vocablo *transversal*, o la *transversalidad*, tiene su origen en la geometría; significa “lo que atraviesa”, en sentido contrario a lo longitudinal; pero se aplica metafóricamente a cualquier otro ámbito,⁵⁷ como el de las políticas

(1992), se estimó que los países en desarrollo tendrían que movilizar 560,000 millones de dólares anuales en recursos adicionales para alcanzar las metas trazadas en la Agenda 21 (Naciones Unidas, 1993).

⁵⁵ Una reforma de esta naturaleza tendría propósitos estrictamente ambientales, más que fiscales o recaudatorios, y teóricamente pudiera realizarse bajo criterios de neutralidad fiscal. Esto significa que una reforma fiscal de este tipo puede diseñarse para que, en términos netos, no implique una carga tributaria adicional con respecto al actual régimen impositivo, porque los nuevos impuestos se compensarían con rebajas equivalentes de los impuestos existentes.

⁵⁶ En materia ambiental, la responsabilidad institucional de elaborar, coordinar, implementar y evaluar la política pública federal hacia el desarrollo integral y sustentable del país recae en la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (Semarnat) y en sus órganos sectorizados: Comisión Nacional del Agua (CNA); Comisión Nacional Forestal (Conafor); Comisión Nacional de Áreas Naturales Protegidas (Conanp); Comisión Nacional para el Conocimiento y Uso de la Biodiversidad (Conabio), Instituto Nacional de Ecología (INE), Instituto Mexicano de Tecnología del Agua (IMTA) y la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (Profepa). Estas dependencias son organismos de coordinación interna del sector ambiental. Transversalmente existe coordinación con la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (Sagarpa), la Secretaría de Turismo (Sectur), la Secretaría de Energía (Sener), la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT) y la Secretaría de Desarrollo Social (Sedesol).

⁵⁷ La noción de transversalidad fue desarrollada a principios de los años sesenta por Deleuze y Guattari, O. en “*¿Qué es la filosofía?*”, Rio de Janeiro, 3a. ed., 1992, p. 275, al tratar las cuestiones ligadas a la terapéutica institucional, proponiendo que ella sustituyera a la noción de transferencia. De esta manera, la adopción de un nuevo paradigma del saber significa, al mismo tiempo, un nuevo abordaje del propio conocimiento, ya que para Deleuze y Guattari,

públicas, por ejemplo. De esta manera, y para efectos este trabajo, se entiende por *transversalidad*, la concurrencia de distintas disciplinas en la solución de un problema o el tratamiento de un mismo objeto de estudio, en este caso el ambiental. En educación, por ejemplo, el medio ambiente debe ser tratado tanto en historia como en geografía, biología, geología, física, química, literatura, e incluso debería ser objeto de preocupación en matemáticas si se ponen ejemplos de ejercicios que sitúan al alumno ante un problema de esa naturaleza.

La transversalidad en la administración pública se da en el momento en el que una política debe ser objeto de interés de dos o más dependencias —en México, secretarías de Estado u órdenes de gobierno, federal, estatal o municipal—, de tal modo que su implementación involucra necesariamente a diversas dependencias y/o dos o más ámbitos de gobierno, participando cada uno de ellos en la solución del problema planteado, en el marco jurisdiccional de su responsabilidad, pero siempre de manera coordinada, a efecto de que estas acciones tengan resultados óptimos. Particularmente, la transversalidad de las políticas públicas⁵⁸ para el desarrollo sustentable, en cualquier país debe ser una prioridad del sector ambiental, derivada del apoyo y coordinación tanto inter como intragubernamental.⁵⁹

el saber pasa a ser una funcionalidad. El conocimiento anterior tuvo su origen en el análisis de la noción de interdisciplinariedad, que surgió para proporcionar el tránsito entre los compartimientos del saber contemporáneo, posibilitando un conocimiento más integral por ser más interactivo. Mucho se pensó y se escribió sobre las posibilidades del trabajo interdisciplinar, proponiéndose en muchas perspectivas, como multidisciplinariedad, transdisciplinariedad, interdisciplinariedad lineal, cruzada, unificadora, estructural, etcétera.

⁵⁸ En el terreno de la ciencia política y administrativa para Lahera Parada, E. en *Introducción a las políticas públicas*, Santiago de Chile, Fondo de Cultura Económica, 2002, p. 47, las políticas públicas corresponden al programa de acción de una autoridad o al resultado de sus actividades legitimadas gubernamentalmente. Sobre el mismo tema, Deubel, R. y Noel, A., *Políticas públicas: formulación, implementación y evaluación. Cómo elaborar las políticas públicas, quién decide, cómo realizarlas, quién gana o pierde*, Bogotá, 2002, p. 131, propone que una política pública designa la existencia de un conjunto conformado por uno o varios objetivos colectivos considerados necesarios o deseables y por medios y acciones que son tratados, por lo menos parcialmente, por una institución y organización gubernamental con la finalidad de orientar el comportamiento de actores individuales o colectivos para modificar una situación percibida como insatisfactoria o problemática. Es de ponderarse que ninguno de los autores incorporan la transversalidad como requisito para el éxito de los proyectos.

⁵⁹ Para el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en su documento “Política de medio ambiente y cumplimiento de salvaguardias” de la Serie de políticas y estrategias sectoriales de la División de Medio Ambiente, Departamento de Desarrollo Sostenible, Washington, D. C., 2006, p. 2, esta preocupación queda plasmada en el concepto de transversalidad del medio ambiente, que incorpora en el documento en comento. Para ellos, la transversalidad implica abordar los temas ambientales de manera estratégica como una dimensión inter-

Entre las bondades de la transversalidad se encuentran, el que con este modelo de organización se impide que las administraciones públicas adopten actitudes de protagonismo institucional y manipulen políticamente a los beneficiarios de proyectos gubernamentales, ya que ninguna dependencia puede atribuirse en su totalidad el mérito de un programa exitoso, porque al compartir responsabilidades los logros y fracasos son producto del trabajo compartido. Obliga, además, a compartir información y experiencias, habilidades técnicas del personal, y sobre todo voluntades políticas de sus directivos, convirtiéndose en el principal instrumento de trabajo de planeación, consulta pública, atención social, y particularmente de presupuestación. El Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) y su Oficina Regional para América Latina y el Caribe ha mostrado su preocupación sobre la necesaria transversalidad de las políticas ambientales de los países de la región⁶⁰ a través del documento *Elementos de carácter general que pueden ser utilizados por los Ministros y Jefes de Delegación para el Diálogo sobre la Incorporación de los Principios del Desarrollo Sostenible en las Políticas y Programas Nacionales: Transversalidad de la Política Ambiental*.⁶¹ Un acuerdo de colaboración entre el PNUMA y el PNUD, que aun cuando tiene como uno de sus ejes principales al tema de la pobreza,⁶² reconoce el vínculo estrecho que existe con el medio ambiente. El mismo documento reconoce las experiencias de

nalizada en los diversos sectores que hacen parte del desarrollo. El principal objetivo de la transversalidad ambiental es fortalecer el enfoque de país al abordar estratégicamente los desafíos y oportunidades ambientales en el contexto de las prioridades de desarrollo de un país. Esta visión estratégica comienza con los procesos de preprogramación y programación del Banco y aborda temas de gobernabilidad, políticas e incentivos para la identificación y definición de prioridades para la gestión ambiental y el manejo racional de los recursos naturales, tomando en cuenta el refuerzo sinérgico e interfase de los aspectos ambientales con los motores sectoriales del desarrollo socioeconómico. El Banco centrará sus esfuerzos en fomentar la transversalidad ambiental en sus países miembros prestatarios.

⁶⁰ El PNUMA y la CEPAL, conjuntamente con 25 agencias y organismos internacionales, elaboraron y difundieron en junio de 2007 el informe titulado “Objetivos de Desarrollo del Milenio: Una Mirada desde América Latina y el Caribe”, en cuyo capítulo VII se advierte que en la región la sostenibilidad ambiental del desarrollo está cada vez más en riesgo.

⁶¹ Punto 6 del Temario: Diálogos Ministeriales sobre temas emergentes y relevantes para la implementación de la Iniciativa Latinoamericana y Caribeña sobre el Desarrollo Sostenible.

⁶² Este acuerdo parte del hecho de que los vínculos entre el medio ambiente y la pobreza no han sido debidamente abordados en los programas de desarrollo y los de reducción de la pobreza, de ahí que el PNUD y el PNUMA hayan elaborado la Iniciativa de Medio Ambiente y Pobreza como un medio para integrar la sostenibilidad en los procesos nacionales de desarrollo y para ampliar las capacidades de los países en desarrollo para promover la transversalidad de las políticas ambientales en las estrategias de desarrollo.

transversalidad de países de la región, particularmente en lo relacionado con la integración de políticas en tres áreas: la construcción de marcos jurídicos e institucionales, el financiamiento y gasto ambiental y el uso de instrumentos económicos para la gestión del medio ambiente.

México, por su parte, ha incorporado en su Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2007-2012, el compromiso de que la sustentabilidad ambiental será un criterio rector en el fomento de las actividades productivas, y para alcanzarla se requiere de una estrecha coordinación de las políticas públicas en el mediano y largo plazo. Por lo tanto, en la toma de decisiones sobre inversión, producción y políticas públicas se incorporarán criterios de impacto y riesgo ambiental, así como de uso eficiente y racional de los recursos naturales.⁶³ El objetivo 7 del eje rector 4, *Sustentabilidad ambiental*, indica que el propósito de la transversalidad de las políticas públicas para la sustentabilidad ambiental es “que el mejoramiento y la consolidación de la coordinación interinstitucional, así como la integración intersectorial, se traduzcan en resultados commensurables que abonen a la sustentabilidad del desarrollo”.⁶⁴

⁶³ En este contexto, las agendas de transversalidad de políticas públicas para el desarrollo sustentable son el instrumento que apoya la construcción y seguimiento de acuerdos y compromisos que sustenten acciones y/o proyectos estratégicos de las instituciones gubernamentales relacionadas con la conservación y aprovechamiento sustentable de los recursos naturales.

⁶⁴ Como resultado del proceso de concertación y definición de acciones y/o proyectos con las 32 instituciones de la APF que participan en las agendas de transversalidad, incluyendo la Semarnat, se identificaron los programas y acciones prioritarios que en la presente administración serán de concurrencia transversal: cambio climático, educación ambiental y cultura ambiental, promoción del desarrollo rural sustentable, desarrollo urbano sustentable, turismo ambiental sustentable, seguimiento de acuerdos ambientales internacionales, ordenamiento ecológico general del territorio, fortalecimiento interinstitucional para la protección ambiental y el combate a ilícitos ambientales, así como los sistemas de manejo ambiental.

**INSTITUCIONES PARTICIPANTES EN LAS AGENDAS DE TRANSVERSALIDAD
DE POLÍTICAS PÚBLICAS PARA EL DESARROLLO SUSTENTABLE**

- | | |
|--|---|
| 1. Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-
blico (SHCP) | 17. Secretaría de Gobernación (Segob) |
| 2. Secretaría de Economía (SE) | 18. Secretaría de la Defensa Nacional
(Sedena) |
| 3. Secretaría de Turismo (Sectur) | 19. Secretaría de Marina (Semar) |
| 4. Fondo Nacional de Fomento al Turismo
(Fonatur) | 20. Secretaría de Seguridad Pública (SSP) |
| 5. Secretaría de Comunicaciones y Trans-
portes (SCT) | 21. Procuraduría General de la República
(PGR) |
| 6. Secretaría de Energía (Sener) | 22. Comisión Nacional de Acuacultura y
Pesca (Conapesca) |
| 7. Petróleos Mexicanos (Pemex) | 23. Comisión Nacional de Zonas Áridas
(Conaza) |
| 8. Comisión Federal de Electricidad (CFE) | 24. Comisión Nacional de Vivienda
(Conavi) |
| 9. Luz y Fuerza del Centro (LFC) | 25. Instituto Nacional de Estadística, Geo-
grafía e Informática (INEGI) |
| 10. Secretaría de Desarrollo Social
(Sedesol) | 26. Consejo Nacional de Población (Co-
napo) |
| 11. Secretaría de Salud (Salud) | 27. Comisión Nacional para el Desarrollo
de los Pueblos Indígenas (CDI) |
| 12. Secretaría de Educación Pública (SEP) | 28. Consejo Nacional de Ciencia y Tec-
nología (Conacyt) |
| 13. Secretaría de Agricultura, Ganadería,
Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación
(Sagarpa) | 29. Instituto Nacional de las Mujeres (CDI) |
| 14. Secretaría de la Reforma Agraria
(SRA) | 30. Procuraduría Federal del Consumidor
(Profeco) |
| 15. Secretaría de Relaciones Exteriores
(SER) | 31. Servicio Postal Mexicano (Sepomex) |
| 16. Banco Nacional de Obras y Servicios
Públicos (Banobras) | 32. Secretaría de Medio Ambiente y Re-
cursos Naturales (Semarnat) |

Fuente: Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Por último, es oportuno reconocer que la transversalidad ambiental debe ser considerada como uno de los pilares de las políticas públicas nacionales, y en cada ámbito de competencia la variable ambiental debe incluirse en la toma de decisiones. El ordenamiento ecológico territorial, la educación ambiental, el desarrollo científico y tecnológico, así como la coopera-

ción intersecretarial e intergubernamental, son herramientas que fortalecen la transversalidad ambiental y fomentan la generación de sinergias en el proceso.⁶⁵

3. Factores que desalientan la armonización fiscal-ambiental

Los tributos ambientales son un medio potencialmente eficaz para proteger el medio ambiente, y en ocasiones instrumento importante para aumentar la eficiencia recaudatoria de las administraciones públicas.⁶⁶ No obstante, las reformas tributarias ambientales se ven aún limitadas por diversos factores; por ejemplo, para implantar los tributos ambientales como política pública se deben enfrentar una serie de dificultades y obstáculos, producto de: a) sus implicaciones distributivas; b) sus efectos en términos de competitividad, y c) la socialización de sus bondades.

A. Implicaciones distributivas

Los impuestos ambientales pueden ser socialmente regresivos.⁶⁷ Muchos de ellos incrementan el precio de productos de consumo masivo, y tienen una repercusión significativa en los hogares de ingresos más bajos. Otros tributos ambientales no tienen tal efecto, pues sólo son aplicables a productos

⁶⁵ Es igualmente importante la creación de fondos ambientales regionales como una herramienta de financiamiento para proyectos integrales y multisectoriales; fortalecer mecanismos de procuración de justicia ambiental, que promuevan la participación ciudadana en la denuncia de delitos ambientales; la evaluación permanente de los programas con base en un sistema homologado de indicadores de gestión. Todo esto con el fin de consolidar la transversalidad ambiental.

⁶⁶ Estas aseveraciones deben tomarse con la reserva debida, ya que se debe recordar que los tributos ambientales producen tanto efectos micro como macroeconómicos. Por efectos microeconómicos se entienden los cambios de comportamiento que se derivan del uso en las políticas ambientales, como correctores de precios. Las modificaciones de comportamiento están relacionadas con la incidencia legal del impuesto y con la traslación de la carga impositiva. En cualquier caso, el encarecimiento de los productos a causa de la imposición ambiental incentivaría la búsqueda de tecnologías más limpias para que los productores no pierdan cuota de mercado. En su relación con la macroeconomía, es posible que se produzcan incrementos en el nivel general de precios inducidos por el carácter corrector del tributo. Para ello se recomienda su introducción gradual, evitando además su traslación completa a precios finales. Puede también afectar el crecimiento de la economía por cambios en la competitividad y el empleo. Para minimizar estos riesgos se utilizan exenciones y compensaciones a sectores intensivos en emisiones contaminantes, al tiempo que las medidas fiscales modifiquen los hábitos de consumo con mayores efectos ambientales.

⁶⁷ Barde, J. P., *Reformas tributarias ambientales en países de..., cit.*, p. 118.

como detergentes, fertilizantes, pilas y pesticidas, cuya recaudación es muy reducida.⁶⁸ Se plantea así el debate sobre si estos últimos conllevan un efecto distributivo limitado, en comparación con los impuestos ambientales de gran escala y con mayor peso fiscal, como los relacionados con la energía.

Para evaluar las implicaciones distributivas de su implantación es necesario tener también en cuenta el contexto general.⁶⁹ Por ejemplo, en lo que respecta al “doble dividendo”, las repercusiones positivas de un impuesto ambiental en el empleo podrían atenuar sus potenciales efectos regresivos. Asimismo, una reforma que incorpore tributos ambientales debe considerar reducciones del impuesto al ingreso, de los indirectos o de ambos, las cuales podrían tener efectos distributivos positivos. Por último, habría que considerar la redistribución⁷⁰ de las mejoras, de las condiciones sociales en general y del medio ambiente en particular que produciría la reforma.⁷¹

B. Pérdida de competitividad

Al implantar reformas tributarias ambientales —como parte de la armonización de las políticas públicas fiscal-ambientales—, se afirma que ge-

⁶⁸ Entre las categorías sociales más afectadas están los agricultores, que pagan los impuestos a los pesticidas y fertilizantes, en especial si además tienen que cubrir gastos por el uso del agua según su costo social total.

⁶⁹ Los trabajos sobre impactos distributivos de las políticas ambientales se han centrado en la aplicación de instrumentos económicos en un país, básicamente los tributos, y sus efectos sobre los diferentes grupos sociales, diferenciados según su nivel de gasto o de renta. La mayor parte de estos trabajos hacen referencia al reparto de la carga fiscal de un impuesto sobre las energías no renovables y/o sobre las emisiones de dióxido de carbono. Al analizar el impacto de este tipo de impuesto hay que tener en cuenta que afectan a un número considerable de bienes de la economía, además de que la importancia de los ingresos generados hace que deba considerarse el uso de éstos al analizar sus efectos distributivos. Padilla, E. y Roca Jusmet, J., “Efectos distributivos interterritoriales de las políticas ambientales: el caso de las propuestas de impuesto europeo sobre la energía y el CO₂”, *Revista del Departamento de Economía Aplicada Universidad Autónoma de Barcelona*.

⁷⁰ Para Beltrame, P. y Mehl, L., en *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2a. ed., Paris, Presses Universitaires de France, 1984, pp. 313-317, el efecto de redistribución de rentas constituye la materialización de la función económica del impuesto, a modo de intervencionismo fiscal en las finanzas públicas, a la que se une la función financiera que fundamenta el mismo, y una tercera función social dentro de la que se concretan objetivos sociales, como los de política demográfica.

⁷¹ Para Manrique Campos, I., “La política tributaria en la reforma fiscal: propuestas y contradicciones”, *Política fiscal y financiera en el contexto de la reforma del Estado y de la desregulación económica en América Latina*, México, 2005, p. 85, toda reforma tributaria debe conducir a una estructura institucional simple y eficiente; esto es, dicha estructura debe ser comprensible y fácil de cumplir para los contribuyentes.

nera problemas de pérdida de competitividad en mercados internacionales.⁷² Por este motivo, algunos sectores de la industria sistemáticamente se oponen a ellos y tienden a convertirse en promotores voluntarios de otros instrumentos.⁷³ Cuanto mayor es la posibilidad de que se implanten tributos ambientales, en lugar de otros instrumentos de política ambiental, más férrea es la oposición, debido a que son un gravamen directo, adicional a los costos de otras medidas anticontaminantes.

Es común que, a escala de empresa y a corto plazo, algunas medidas ambientales pueden producir incremento de sus costos de producción que les haga perder competitividad⁷⁴—no hay que perder de vista que en algunos casos es justo lo que pretenden—. Algunos autores⁷⁵ han analizado esta línea, y han encontrado una relación positiva entre la política ambiental y la competitividad a largo plazo de las empresas, mediante la innovación tecnológica de la misma política ambiental.⁷⁶ El concepto de *competitividad* puede tener diferentes alcances; por ejemplo, se puede distinguir entre la competitividad de cada compañía, de cada sector de la economía o de la economía del país en su conjunto; del mismo modo, la competitividad puede tener una dimensión nacional o internacional.⁷⁷

⁷² Buena parte de los tributos ambientales está relacionada con la energía y el transporte, por lo que resulta común que los costos de producción y/o distribución se incrementen, provocando que la competitividad particularmente en el ámbito industrial se vea afectada.

⁷³ Un problema adicional, que puede convertirse en un riesgo explícito es el del traslado de actividades a países que no dan tanta importancia a la protección del medio ambiente o a otros santuarios de contaminación.

⁷⁴ Como se puede observar, la competitividad es un tema de preocupación, que requiere atención, aun cuando el efecto puede ser sólo marginal si se aplican medidas atenuantes, diseñadas específicamente para evitar repercusiones, como la reducción de las tasas impositivas, las exenciones para sectores específicos, los reembolsos y la recirculación de los ingresos tributarios en beneficio de los sectores en los que se recaudaron.

⁷⁵ Porter, M. y C. van der Linde, “Toward a new conception of the environment-competitiveness relationship”, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 9, núm. 4, 1995, pp. 97-118.

⁷⁶ A largo plazo las políticas ambientales provocan efectos sobre otras variables; por ejemplo, la innovación tecnológica industrial, que compensa la inversión inicial, e incluso genera ventajas, al hacer que las empresas y la economía en general se tornen más competitivas.

⁷⁷ En este último caso se puede caer en lo que la OCDE llama “competencia fiscal perniciosa”, competencia fiscal perjudicial, que aparece cuando, con el fin de atraer capitales, se utiliza el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de gravamen reducidas y opacidad informativa. Al hablar de competencia fiscal perniciosa debe quedar en claro que la existencia de diferencias en la tributación entre dos países no supone necesariamente la existencia de competencia perjudicial. Es un principio generalmente aceptado el que cada país es soberano para diseñar su régimen fiscal y establecer el nivel de imposición efectiva que sea necesario para el sostenimiento de sus finanzas públicas. La competencia fiscal perjudicial aparece cuando ventajas fiscales exorbitantes o injustificadas son el motivo

C. *La participación social en el proceso*

En este sentido, la oposición que enfrentan los impuestos ambientales puede atribuirse a diversas razones —como ya se dijo—, tales como el miedo a la pérdida de competitividad, el recorte de beneficios o la posible regresividad del ingreso. Por lo tanto, el fomento de la aceptación es un componente clave para la puesta en práctica de la estrategia tributaria ambiental. Hay tres grupos de medidas que pueden contribuir para su aceptación: el objetivo del impuesto tiene que establecerse con claridad desde el principio;⁷⁸ resulta crucial la participación activa de las partes interesadas;⁷⁹ y por último, las reformas fiscales ambientales deben llevarse a cabo progresivamente.⁸⁰

En materia de gestión fiscal-ambiental resulta indispensable una amplia capacidad de gestión social, entendida ésta como los acuerdos colectivos necesarios para llevar a cabo políticas que tiendan a lograr un desarrollo sostenible.⁸¹ No basta con disponer de leyes y marcos regulatorios, sino que

fundamental de la localización de una actividad o una renta. Esta preocupación ha llevado a la OCDE a crear la Iniciativa sobre Competencia Fiscal Perniciosa. Tal y como ha sido reconfigurada, utiliza criterios distintos de los empleados a nivel comunitario, para determinar cuándo una medida o práctica fiscal es perniciosa.

El origen de estos trabajos fue una solicitud formulada el 22 de mayo 1996 por los ministros de los países miembros de la OCDE a esta organización para la realización de un estudio con objeto de “... desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones producidas por la competencia fiscal perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación...”. En respuesta a esta petición, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE creó las “Sesiones Especiales de Competencia Fiscal”.

⁷⁸ Debe resaltarse el hecho de que su finalidad es reducir un tipo específico de contaminación, y no incrementar el ingreso gubernamental.

⁷⁹ Algunos países han creado con éxito “comisiones especiales para el análisis de impuestos ambientales”, que reúnen a los interlocutores de los sectores público y privado en una labor conjunta, participan en ellas las instancias gubernamentales y los representantes de los sectores productivos organizaciones no gubernamentales y académicos especialistas. Las comisiones de impuestos ambientales dan legitimidad pública y técnica a la reforma tributaria, y suelen tener un mandato de varios años, lo que les permite consolidar su labor y mejorar progresivamente la confianza y el diálogo. Cuando se decide ejecutar la reforma tributaria, estas comisiones también pueden encargarse de supervisar y evaluar el proceso. En este sentido, la creación de entidades a cargo de la gestión de ecosistemas es esencial en la medida en que sean capaces de coordinar sus actividades con las autoridades político-administrativas ya establecidas, como los municipios.

⁸⁰ La preocupación surge, porque tradicionalmente la introducción de los primeros impuestos ambientales en cualquier sistema fiscal suele ir seguida de un aumento gradual de las tasas tributarias, una ampliación de la base imponible y la incorporación progresiva de otros impuestos.

⁸¹ Según Huber, R. M., Ruitenbeek, J. y Seroa da Motta, R., en “Instrumentos de mercado para la política ambiental en América Latina y el Caribe. Lecciones de once países”,

es preciso contar con una organización confiable y la participación activa además de efectiva de la sociedad. La democratización de los procesos de decisión, particularmente mediante la adopción de métodos de gestión para lograr metas de desarrollo sostenible con participación social, es básica para poder atender y llegar a negociar las necesidades de los sectores formales e informales⁸² que integran la población de la gran mayoría de los países de Latinoamérica.

En materia de participación social, la Constitución mexicana establece la obligación de organizar un sistema de planeación democrático, reconoce la OCDE.⁸³ La Ley de Planeación,⁸⁴ por su parte, garantiza la participación democrática de los diferentes grupos de la sociedad, a través de organizaciones representativas, en la formulación del Plan Nacional de Desarrollo y sus programas. Asimismo, la colección completa de leyes y reglamentos ambientales de México y las leyes Forestal, de Aguas Nacionales y de Vida Silvestre, establecen ya el marco regulatorio para la participación pública.

World Bank Discussion Paper, núm. 381, 1998 (resumen en español). En varios países está cobrando importancia la aplicación de instrumentos para generar ingresos fiscales destinados a objetivos ambientales específicos. Los programas que han logrado mayor éxito son aquellos con las siguientes características: a) los cargos, tarifas e impuestos han sido vinculados a los sistemas de recaudación existentes, y b) los recursos captados se han canalizado hacia autoridades descentralizadas para financiar la ejecución de planes ambientales, impulsar el fortalecimiento institucional y contribuir a las inversiones en infraestructura ambiental necesarias en cada caso.

⁸² Es fundamental que las políticas basadas en medidas puramente económicas que en gran parte actúan sobre el sector formal armonicen con medidas como incentivos, contribuciones y educación, orientadas al sector informal. Dicho sector es mayoritario en la región, en especial en el área rural y en las zonas marginales urbanas.

⁸³ OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Evaluación del desempeño ambiental: México*, México, Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 2003, p. 188. Publicado por acuerdo con la Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), París.

⁸⁴ Y efectivamente, el artículo 20 del máximo ordenamiento jurídico en México establece: “en el ámbito del sistema nacional de planeación democrática tendrá lugar la participación y consulta de los diversos grupos sociales, con el propósito de que la población exprese sus opiniones para la elaboración, actualización y ejecución del PND y los programas a que se refiere la Ley. Las organizaciones representativas de los obreros, campesinos y grupos populares; de las instituciones académicas, profesionales y de investigación; de los organismos empresariales y de otras agrupaciones sociales, participarán como órganos de consulta permanente en los aspectos de planeación democrática relacionados con su actividad a través de foros de consulta popular que al efecto se convocarán. Asimismo participarán en los mismos foros los diputados y senadores del Congreso de la Unión. Para tal efecto, y conforme a la legislación aplicable, en el sistema deberán preverse la organización y funcionamiento, las formalidades, periodicidad y términos a que se sujetarán la participación y consulta para la planeación nacional del desarrollo”.

Por ejemplo, las auditorías ambientales y las evaluaciones de impacto ambiental deben incluir un proceso de consulta pública.⁸⁵

4. Factores que alientan la integración fiscal-ambiental

En contraste con el punto 2, existen también factores que favorecen y alientan la implantación de tributos ambientales, y promueven su armonización como medio para lograr la tan anhelada sustentabilidad. Estos factores son: a) el costo efectividad; b) el ajuste automático; c) la internalización de externalidades; d) la generación de beneficios ambientales y económicos, y e) la integración del aspecto ambiental en las políticas sectoriales.

En relación con el *costo efectividad*, los tributos permiten alcanzar los objetivos ambientales planteados de la manera menos costosa. Esto se logra al igualar el cargo o impuesto con los costos marginales de abatimiento; en otras palabras, es simplemente un análisis en el cual se observa la manera más económica de lograr un objetivo determinado de calidad ambiental, de lograr el máximo mejoramiento de cierto objetivo ambiental para un gasto determinado de recursos. Por su parte, en el *ajuste automático* los niveles de emisión se ajustan automáticamente al tributo; es decir, aquellos que contaminan disminuyen sus emisiones hasta que el costo marginal de abatir iguala el gravamen.

El *internalizar las externalidades*⁸⁶ significa que aquellos que contaminan son los obligados a pagar los cargos y permisos a fin de que sus decisiones particulares consideren los costos generados; de esta manera, se responsabilizan del daño que generan a la sociedad. Desde un punto de vista eco-

⁸⁵ Gran parte de la información ambiental que se requiere para hacer efectivo el marco regulatorio para la participación ciudadana está disponible en Internet, pero el acceso es algunas veces difícil o está restringido. Actualmente menos del 5% de los mexicanos tiene acceso a Internet. “e-México” es una iniciativa presidencial para establecer centros de información pública con acceso libre a Internet en comunidades indígenas y rurales pobres. Además de estos esfuerzos, continúa la divulgación de la información utilizando medios impresos, audiovisuales y otros, para llegar a los niveles menos educados de la sociedad mexicana.

⁸⁶ Pigou, A. C. en *Economía del...*, cit., Londres, Mac Millán, 1920, traducción castellana Madrid, Aguilar, 1946. Propuso en 1920 neutralizar, mediante impuestos, los costos externos, las también llamadas “externalidades negativas” o “deseconomías externas” de la producción y del consumo privado, que detectaron la existencia de externalidades tecnológicas que impedían a los precios de mercado revelar el costo total del uso de los bienes públicos, tanto en la producción como en el consumo. Para Rosembuj, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, 1995, p. 47, internalizar las externalidades es obligar a los agentes económicos a pagar sus facturas o cesar la contaminación, lo cual puede lograrse mediante mecanismos de regulación directa o tributación.

nómico, señala Buñuel González⁸⁷ que las externalidades negativas, como la contaminación, suponen un “fallo del mercado”. El fallo del mercado antes aludido ha sido tradicionalmente resuelto mediante la intervención reguladora del Estado, al establecer regulaciones que limiten las actividades contaminantes, ya sea en cantidad o calidad de las emisiones.⁸⁸

El factor relacionado con la *generación de beneficios ambientales y económicos* establece que, por un lado, los tributos ambientales generan ingresos, que pueden tener un destino específico para la conservación o el mantenimiento de los recursos naturales, y al mismo tiempo inciden en el comportamiento creando incentivos para disminuir el impacto negativo sobre el entorno ambiental. Por último, la *integración del aspecto ambiental en las políticas sectoriales*,⁸⁹ dado que la política fiscal permea en todos los sectores de la economía, mediante el cobro de tributos ambientales, se incorporan automáticamente a todos los sectores los costos que generan aquellos que contaminan.

5. *Función económica de las políticas tributaria y social*

El sistema, basado en la explotación y uso de los recursos naturales y servicios ilimitados, que presta la naturaleza a la economía, fue encontrando sus límites en los últimos cuarenta años.⁹⁰ Como consecuencia de lo anterior, los expertos han intensificado la discusión sobre el incremento

⁸⁷ Buñuel González, M., *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Madrid, 2004, pp. 32 y ss.

⁸⁸ El planteamiento, en todo caso, sería que el mal funcionamiento del mercado en estas situaciones puede corregirse de manera más eficiente, a un menor costo, usando instrumentos económicos en lugar de regulaciones y control de su cumplimiento por la administración.

⁸⁹ La alta interdependencia entre el desarrollo económico y social y el medio ambiente hace que las consideraciones ambientales tengan que asumirse en todos los ámbitos de la actividad social y económica, obligando a lo que se ha dado en llamar la integración ambiental de las políticas sectoriales. En México, el programa sectorial de medio ambiente y recursos naturales 2007-2012 es uno de los cinco ejes del Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012. El conjunto de objetivos sectoriales, estrategias y metas de este programa se inscriben en el objetivo 8 del PND, que es “Asegurar la sustentabilidad ambiental mediante la participación responsable de los mexicanos en el cuidado, la protección, la preservación y el aprovechamiento racional de la riqueza natural del país, logrando así afianzar el desarrollo económico y social sin comprometer el patrimonio natural y la calidad de vida de las generaciones futuras”.

⁹⁰ El desarrollo tecnológico y el fuerte incremento poblacional, sobre todo a partir de la segunda revolución industrial, fueron los motores del crecimiento y acumulación de la riqueza en la economía, pero también el inicio y la principal causa de los problemas ambientales que en la actualidad se sufren, llevando a la sociedad a cuestionarse si desarrollo económico y medio ambiente son incompatibles.

de la ecoeficiencia o producción limpia,⁹¹ de los sistemas de producción. El problema ambiental asume así progresivamente connotaciones socioeconómicas.⁹² El otro aspecto que los expertos discuten es la necesaria fusión de las políticas públicas en materia económica y social, como un elemento indispensable para lograr la ecoeficiencia.

El tributo, por su flexibilidad, puede adaptarse, y ser el instrumento que permita solventar las necesidades financieras del estado social. Por sus características, adicionalmente, se convierte en promotor de cambio de conductas en materia de ecoeficiencia, es garantía de proporcionalidad y equidad —por lo menos así lo señala el precepto constitucional— en el reparto de las cargas públicas y contiene un efecto redistributivo.⁹³ A los beneficios anteriores se une su función financiera, además de una tercera función social, que concreta objetivos, como los de política ambiental.⁹⁴ Incrementa la competitividad, debido al obligado uso de nuevas y mejores tecnologías, que modifican los procesos y aumentan la eficiencia.

⁹¹ El término “producción limpia” es el resultado de un proceso de conceptualización de los organismos internacionales, como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el Programa Ambiental de las Naciones Unidas (UNEP), la Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (UNIDO), y la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE). Producto de ese proceso evolutivo, hoy en día se reconoce que el desarrollo tecnológico ha dado al traste con la tradicional visión de las ventajas compartidas, consistentes en medir la competitividad de los países y las empresas en función de su acceso a los recursos a un bajo costo. La competitividad, en los tiempos que corren, no se mide en la cantidad de los recursos disponibles y su bajo costo, sino en las tecnologías utilizadas por esos países y esas empresas en el aprovechamiento racional de ellas. La producción limpia, también conocida como “ecoeficiencia”, o “producción más limpia”, *Es la aplicación continua de una estrategia preventiva e integrada a los procesos y servicios, para lograr el incremento de la eficiencia y la reducción de los riesgos a los seres humanos y el ambiente.*

⁹² Aunque esta ecoeficiencia es una condición necesaria, no es suficiente para satisfacer las necesidades y deseos de una población mundial en continuo crecimiento. Se debe poner más atención en un nuevo sistema de producción y en los patrones actuales de consumo, teniendo en cuenta las características de la oferta y la demanda en la economía de mercado de hoy.

⁹³ La función redistributiva de los ingresos tributarios se cumple de manera más directa con el financiamiento del gasto social, e indirectamente a través de la progresividad tributaria, con especial importancia en los impuestos directos con estructura progresiva y su aplicación práctica, que además suponen una aportación cuantitativamente mayor, al financiamiento de incentivos a la ecoeficiencia. El efecto redistribución de rentas y la materialización de la función económica del impuesto, en su relación con la empresa se percibe, cuando ésta logra como consecuencia de su implantación el acceso a mercados con restricciones ambientales, por cumplir las regulaciones oficiales y mejora las relaciones empresa-gobierno-empresa-sociedad.

⁹⁴ Beltrame, P. y Mehl, L., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, cit., p. 316.

IV. MODELOS DE TRIBUTACIÓN AMBIENTAL⁹⁵

A partir de la segunda mitad de la década de los ochenta y hasta hoy en día la mayor parte de los países desarrollados han puesto en práctica reformas profundas en sus sistemas tributarios. Estas reformas descansan básicamente en tres modelos tributarios: modelo extensivo; modelo de reforma fiscal verde; modelo dual.

1. *Modelo extensivo*

El primer elemento distintivo de este modelo reformista es una alteración en la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de la eficiencia, la equidad horizontal y la sencillez. El nuevo equilibrio de criterios inspira el esquema compensatorio y las soluciones técnicas que con posterioridad se aplican: reducción de tipos, disminución del número de tramos, extensión de bases, eliminación de tratamientos preferenciales, reducción de los sistemas tradicionales de incentivos y cambio en el *tax mix* a favor de la imposición indirecta; todo ello a partir de una estricta restricción financiera⁹⁶ según lo muestra el esquema, al final del epígrafe.

Desde que Estados Unidos y el Reino Unido pusieron en práctica procesos reformistas intensos en el bienio 1984-1986, prácticamente todos los países avanzados han modificado su sistema fiscal siguiendo pautas parecidas, en una especie de “efecto dominó”, que ocupó un lugar muy destacado en las agendas políticas de aquellos años, y que tuvo continuidad durante la década de los noventa.⁹⁷ Es bajo un esquema compensatorio —como este—

⁹⁵ Una larga serie de clasificaciones de las diferentes figuras tributarias en función del criterio elegido. Así, Jiménez Hernández, J., *El tributo como instrumento de...*, cit., pp. 217 y ss., presenta los diferentes criterios de clasificación, desde la realizada por la OCDE, así como los criterios seguidos en general por la doctrina para agrupar los diferentes tributos ambientales en función de la finalidad primordial del gravamen, del destino de los recursos obtenidos por el tributo, del tipo de problema ambiental que pretenden resolver, de la naturaleza jurídica del gravamen implantado, del objeto imponible sobre el cual recaen y de la modalidad del gravamen. A pesar de ser todas útiles, no es necesario ajustarse a una concreta, en cuanto del estudio de cada una de las figuras irán interrelacionándose los diferentes problemas, si los hay.

⁹⁶ En un determinado momento la imposición ambiental se demostró como el instrumento ideal para dar inicio a una segunda fase del modelo extensivo, porque, además de ser coherente con los principios fiscales dominantes —imposición indirecta, aplicada sobre productos y consumos, sin preocupación por la equidad vertical y con una aplicación relativamente sencilla—, los beneficios adicionales que estas figuras podían generar podían ser incluso superiores a los obtenidos con la receta de la primera fase.

⁹⁷ Gago, A., “La fiscalidad del siglo XXI”, *Hacienda Pública Española*, 2000, pp. 39-56. La regularidad de este modelo ha sido ilustrada en algunas partes de la obra, con los datos de

que se reducen las tasas marginales máximas del impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) y de las tasas estándar del impuesto de sociedades (IS), como parte modular de la neutralidad recaudatoria, y entre otras medidas elimina los tratamientos preferenciales, reduce incentivos, y, tratándose de impuestos indirectos, se amplía la base gravable.

**CARACTERÍSTICAS DEL MODELO EXTENSIVO
EN LOS PAÍSES DE LA OCDE**

<i>Esquema general</i>	<i>Medidas utilizadas</i>
<ul style="list-style-type: none"> a) Atención prioritaria al criterio de eficiencia económica b) Rescate del principio de sencillez administrativa c) Relevancia del principio de equidad horizontal d) Merma del criterio de equidad vertical 	<ul style="list-style-type: none"> a) Extensión de las bases imponibles b) Eliminación de tratamientos preferenciales c) Reducción de sistemas generalistas de incentivos d) Reducción del número de tramos en la tarifa del IRPF e) Reducción de los tipos marginales máximos del IRPF f) Reducción en los tipos estándar del impuesto sobre sociedades g) Cambio en el tax mix a favor de la imposición directa h) Incremento de tipos en el IVA i) Restricción financiera

Fuente: Gago Rodríguez y Labandeira Villot.

evolución de algunos parámetros fiscales relevantes —tipos marginales máximos y mínimos, número de tramos, participaciones impositivas relativas, presión fiscal, entre otros—, demostrando que este esquema reformista ha estado vigente con gran generalidad.

2. *Modelo de reforma fiscal verde*⁹⁸

El cambio de modelo fiscal, que se conoce como *Green Tax Reform* o “*reforma fiscal verde*”, es una variante europea del modelo extensivo, aplicado por los países avanzados desde la segunda mitad de la década de los ochenta. Su punto de partida, por tanto, es la búsqueda de soluciones fiscales más eficientes y sencillas, manejando un cuadro de soluciones técnicas bien conocido: tributos menos altos y más anchos, reducción de tratamientos preferenciales y de tipos marginales, tramos e incentivos, cambio en el peso relativo de los diferentes tributos en favor de la imposición indirecta. Todo ello en el marco de una restricción financiera muy estricta.

Considerado como la segunda fase del modelo extensivo, y cuyo objetivo es continuar con las reducciones en las tasas impositivas más elevadas, este modelo de reforma fiscal verde puede generar ganancias de naturaleza estrictamente ambiental, derivadas del carácter correctivo de los impuestos ambientales.⁹⁹ El modelo dio origen a la tributación ambiental aplicada en Suecia, Alemania, Gran Bretaña, Dinamarca, Holanda, Finlandia y Noruega. El siguiente cuadro señala el esquema de este modelo, así como las soluciones del mismo a los problemas fiscales en materia ambiental.

⁹⁸ En 1993, en su Libro Blanco sobre ‘crecimiento, competitividad y empleo’, la Unión Europea defendió la aplicación de un nuevo modelo tributario basado en la reducción de la fiscalidad sobre el empleo y el uso de la imposición ambiental como compensación de las pérdidas recaudatorias. La combinación de reducciones en los tipos marginales del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y en cotizaciones sociales (CS), junto a la aplicación simultánea de nuevos impuestos ambientales, definen desde entonces lo que ha dado en llamarse “reforma fiscal verde” (RFV).

⁹⁹ El modelo de reforma fiscal verde aporta beneficios adicionales superiores a los obtenidos con el modelo extensivo, en opinión de Gago, R. y Labandeira, X., *Imposición ambiental y reforma fiscal verde. Tendencias recientes y análisis de propuestas*, Madrid, 2002, Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo, en Internet: <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF> (23 de noviembre de 2007).

CARACTERÍSTICAS DE UN MODELO RFV

<i>Esquema general</i>	<i>Fases y contenidos</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Asignación de un papel estratégico a la imposición ambiental. Además de los objetivos ambientales (dividendo ambiental), se le atribuye el objetivo fiscal de alterar el tax mix en sustitución de la imposición directa, en un modelo con recaudación estable que persigue la reducción de las distorsiones impositivas (dividendo económico-fiscal). 	<p>a) Revisión y limpieza del sistema fiscal existente, con incorporación de impuestos ambientales recaudatorios:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Con propuestas de sustitución de los tipos marginales máximos en el IRPF y/o cotizaciones sociales por impuestos ambientales capaces de mantener la recaudación. II. Readaptando la carga de la imposición indirecta, sobre todo la que grava la energía a los nuevos argumentos ambientales (carga en función del nivel de emisiones contaminantes). III. Eliminando las soluciones fiscales tradicionales no convenientes en términos ambientales (básicamente exenciones por reinversión, amortizaciones aceleradas y desgravaciones por adquisición de equipos que no tienen en cuenta los efectos ambientales de la tecnología aplicada). <p>b) Incorporación progresiva de nuevos impuestos ambientales «puros» en el ámbito de la imposición indirecta (impuestos sobre pesticidas, aceites, fertilizantes, envases no retornables, etc.).</p> <p>c) Incorporación simultánea de sistemas de compensación para los grupos de contribuyentes y los sectores industriales más perjudicados, utilizando instrumentos fiscales (exenciones) y programas de recuperación de costos con subvenciones, incentivos fiscales para inversiones en tecnologías limpias, actuaciones de regeneración saneamiento, etc.).</p>

Fuente: Gago Rodríguez y Labandeira Villot.

3. *Modelo dual*

Este modelo surge en respuesta a los retos de la globalización y competencia fiscal internacional, y ha sido aplicado principalmente por Suecia. Para Gago,¹⁰⁰ el modelo dual es un intento por normalizar el sistema tributario, de hacerlo comprensible, visible y simplificarlo. Para ello toma sólo dos bases imponibles: la renta laboral en la que se incorpora trabajo, actividades empresariales, profesionales y pensiones, y otra base para el capital, que son las rentas que proceden de intereses, los dividendos y los incrementos de patrimonio.

V. PRINCIPIOS BÁSICOS DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Es importante reconocer desde un primer momento el carácter de un principio. Tradicionalmente, un principio legal es el que proporciona un razonamiento para seguir una determinada dirección, pero no determina un resultado concreto. Los principios proporcionan una guía flexible que depende del contexto —su importancia puede variar según el contexto—, pueden contradecirse unos a otros, y pueden permitir que los responsables de tomar las decisiones los equilibren discrecionalmente y se guíen por los que consideren más importantes. A manera de ejemplo de lo anterior, para Nollkaemper,¹⁰¹ a no ser que un enunciado concreto lo requiera, el principio de precaución no determinará un resultado o una decisión concreta ni necesitará una determinada decisión que garantice una protección total.

Sobre el mismo razonamiento, pero sólo en materia fiscal, no puede perderse de vista que para que los impuestos existan, necesariamente se requiere que estén previstos y regulados por normas jurídicas,¹⁰² debido a que dicha regulación es el único medio con que cuenta el contribuyente para verificar que los tributos que se le obligan a pagar se ajustan a principios

¹⁰⁰ Gago Rodríguez, A y Labandeira Villot, X., *La reforma fiscal verde*, cit., pp. 73-76.

¹⁰¹ Nollkaemper, A., “The Precautionary Principle in International Law”, *Marine Pollution Bulletin*, núm. 22, 1991, pp. 107-110.

¹⁰² Bajo el mismo criterio, en opinión de Méndez Aguilar, E., “Eficiencia recaudatoria y gasto social focalizado”, *Gobiernos subnacionales: presupuesto público y gasto social*, México, 2007, p. 66, en el derecho fiscal la obligación tributaria tiene sólo una fuente: la ley. Es la única fuente de obligaciones —en ese sentido— porque no puede imponerse, y menos cobrarse, tributo alguno si no está contenido en ley, que cumpla con todos los elementos fundamentales y que, además, respete los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, y destine la totalidad de lo recaudado a sufragar el gasto público.

básicos.¹⁰³ Por tanto, los principios son criterios que permiten enjuiciar la racionalidad de un sistema o política fiscal, los cuales constituyen la base reguladora de las relaciones jurídicas tributarias entre los entes públicos y los ciudadanos.

En la literatura jurídico-tributaria no existe un acuerdo general sobre cuál es el modelo fiscal óptimo ni sus principios rectores, pero algunos autores¹⁰⁴ consideran que un sistema tributario debe intentar cumplir al máximo toda una serie de principios; existe coincidencia en que los mínimos a cumplir por un sistema impositivo son los principios económicos de suficiencia impositiva,¹⁰⁵ eficiencia económica,¹⁰⁶ flexibilidad,¹⁰⁷ sencillez administrativa,¹⁰⁸ y perceptibilidad impositiva.¹⁰⁹

¹⁰³ Para Neumark, F., *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 12, “Son principios a los que debe ajustarse la elaboración de un sistema tributario que pretenda alcanzar los valores permanentes de la justicia, que cumpla con los requisitos pedidos por la racionalidad económica y acepte los mandamientos impuestos por la eficacia de la técnica impositiva”. Por lo tanto, la actividad tributaria de los distintos ámbitos de gobierno tendrá permanentemente soporte y fundamento en dichos principios, los cuales se adecuarán a la realidad política, económica y social de cada país.

¹⁰⁴ Costa, M. et al., *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*, Madrid, 2003; Lózano, J. M., *Introducción a la teoría del presupuesto*, Madrid, 1982, pp. 58-61; Sánchez, J., *Presupuestos generales del Estado y aspectos básicos del presupuesto de las comunidades europeas*, Madrid, 1989, p. 69.

¹⁰⁵ La recaudación obtenida a través de los tributos debe ser suficiente para solventar los gastos públicos. Sobre este particular, tratándose de impuestos ambientales, no están orientados primordialmente hacia el objetivo esencial y propio de la recaudación.

¹⁰⁶ Este principio requiere que los tributos sean neutrales o no distorsionadores y que, por tanto, no alteren las decisiones de los agentes económicos. Los impuestos no distorsionadores son aquellos frente a los cuales el individuo no puede hacer nada para eludir su obligación tributaria; es decir, no puede modificar alguno de sus elementos alterando la carga. En el contexto ambiental, la neutralidad implica sustituir los impuestos considerados distorsionadores o desincentivadores de actividades socialmente positivas por impuestos ambientales que sancionen lo que socialmente es considerado no amigable para el medio ambiente. Debe considerarse en la implantación o reestructuración de tributos de carácter medioambiental, que ello no suponga un aumento de la presión fiscal que soportan los contribuyentes.

¹⁰⁷ Este sistema implica que los tributos se deben adaptar a las variaciones de los ciclos económicos, para que el sector público pueda cumplir su función estabilizadora a través de la aplicación del gasto, paralelamente con la recaudación.

¹⁰⁸ Este principio recomienda que se minimicen los costos de administración y gestión de la recaudación de los tributos.

¹⁰⁹ Segundo este principio, los tributos deben diseñarse de manera que los contribuyentes conozcan exactamente la carga impositiva que soportan. Ello garantiza la responsabilidad de los gobernantes ante los ciudadanos, ya que estos últimos pueden valorar no sólo la parte positiva de la actuación gubernamental, como son los gastos, sino también la parte negativa que viene representada por los tributos que se ven obligados a pagar.

1. *De política ambiental*

A. *Precaución y acción preventiva*

El principio o enfoque de precaución, a poco más de una década de su surgimiento,¹¹⁰ como principio general y ampliamente aceptado de la política, el derecho y la gestión ambientales, es un enfoque frente a la falta de certeza, que consiste en tomar medidas para evitar daños ambientales graves o irreversibles antes de tener pruebas científicas de ellos.¹¹¹ Si bien es un principio importante e intuitivamente razonable, su aceptación en el derecho y la política, así como su puesta en práctica, se han caracterizado siempre por la controversia y la confusión.

Versiones y/o debates sobre la implementación del principio de precaución hacen hincapié en la importancia de las evaluaciones científicas iniciales de los riesgos, como base para luego tomar decisiones sobre su implantación. Muchos acuerdos medioambientales multilaterales relacionados con la conservación de la biodiversidad, la fauna y flora silvestres o las especies hacen referencia al principio de precaución de una forma u otra,¹¹² aunque

¹¹⁰ El principio de precaución fue planteado ante la Unión Mundial para la Naturaleza (UICN) en el Primer Congreso Mundial sobre Conservación, celebrado en Montreal en 1996. Se adoptó una resolución en la que se pedía a la UICN que examinara el principio de precaución, prestara asesoramiento sobre la mejor forma de aplicarlo en un contexto ambiental —especialmente en programas de la UICN—, y que difundiera ampliamente estas recomendaciones, sobre todo llamando la atención de las secretarías de convenciones y acuerdos internacionales sobre medio ambiente y utilización de recursos. Durante los años siguientes se celebraron dos talleres que exploraron las implicaciones del principio de precaución para la gestión de recursos naturales. El primero fue convocado en marzo de 1997 por África Resources Trust (ahora Resource Africa) y el Instituto Africano de Ornitología Percy FitzPatrick de Ciudad del Cabo.

¹¹¹ Como referentes para la discusión de este principio se recomienda ver Boisson De Chazournes, 2002, pp. 10-12; Comisión Europea, 2000, p. 1; Gehring and Segger, 2002, div. Pp.; Scottish Natural Heritage, 2001, pp. 42-53, entre otros.

¹¹² Probablemente la versión más citada de una aplicación general del principio de precaución en el contexto del medio ambiente sea el principio 15 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Dicho principio estipula: “Con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar el criterio de precaución conforme a sus capacidades”. “Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente”. Puntos a tener en cuenta:

Amenazas: la precaución pasa a ser relevante cuando existe peligro de que el medio ambiente (o la salud del ser humano) se vea perjudicado. Este enunciado apenas ofrece orientación con respecto al nivel de pruebas o indicios de peligro que debe exigirse. Algunos enunciados son más orientativos; por ejemplo, incluyen criterios, como “dentro de lo razonable”

pocos recomiendan que sea transformado en orientaciones específicas o en intervenciones operativas.¹¹³

Hay que distinguir entre el principio de precaución y otro principio bastante extendido del derecho ambiental: el principio de acción preventiva.¹¹⁴ Para De Sadeleer,¹¹⁵ el riesgo implica determinados resultados negativos. A veces, y teniendo en cuenta una evaluación cuantitativa de casos anteriores, es posible identificar de forma confiable los resultados posibles y asignar a cada uno la probabilidad de producirse.¹¹⁶ No existen razonamientos claros

o “motivos justificados de preocupación”. Hay ocasiones en que se considera que una evaluación científica de los riesgos es un primer paso imprescindible para aplicar la precaución (véase, p. ej. Comisión Europea, 2000).

Daño grave o irreversible: la amenaza de daños debe ser “grave o irreversible”.

La falta de certeza científica absoluta no debería utilizarse como razón para postergar...: aunque la falta de certeza científica no debería utilizarse como razonamiento para retrasar las acciones protectoras, según este enunciado es importante observar que las medidas protectoras podrían posponerse por otras razones; por ejemplo, por dar prioridad a los costos económicos o a la reducción de la pobreza.

Medidas eficaces: las medidas aplicadas deben ser rentables. Eso implica evaluar los costos y los beneficios de las medidas propuestas, y que exista cierta proporcionalidad entre los costos de las medidas adoptadas y los beneficios que se obtendrán.

Aplicar el criterio de precaución conforme a sus capacidades: en este enunciado del derecho internacional, las capacidades de los Estados, que supuestamente consisten en su capacidad económica, política y técnica, moderan el requisito de aplicación del enfoque de precaución.

Esta versión del principio de precaución es relativamente “débil”: está limitada a daños graves o irreversibles, no exige medidas protectoras, sólo requiere que la falta de certeza científica no sea utilizada como justificación para retrasarlas, y las obligaciones son moderadas por la rentabilidad de las medidas y las distintas capacidades de los Estados.

¹¹³ La UICN tiene la misión de evaluar el significado y los impactos del principio de precaución en el campo de la gestión de los recursos naturales y la conservación de la biodiversidad, y de asesorar sobre las mejores prácticas para introducirlo en la política ambiental y ponerlo en práctica. En una de sus actuales iniciativas, la UICN y sus socios TRAFFIC, Resource África y Fauna & Flora International están evaluando el significado, la aceptación, la implementación y los impactos del principio de precaución, y están explorando sus consecuencias tanto para la conservación como para el desarrollo y la reducción de la pobreza.

¹¹⁴ El principio de prevención, en México, está íntimamente ligado a la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, al señalar en su artículo 15, fracción VI, que la prevención es el medio más eficaz para evitar desequilibrios ecológicos; además, el mismo artículo, en su fracción XII, incorpora el principio de prevención a partir del deber del Estado a garantizar el derecho que tiene toda persona a disfrutar de un ambiente adecuado para su salud y bienestar.

¹¹⁵ De Sadeleer, N., *Environmental Principles: From Political Slogans to Legal Rules*, Oxford, Oxford University Press, 2003, pp. 14-25.

¹¹⁶ Se trata de riesgos clásicos: el sistema, los resultados posibles y su probabilidad son perfectamente conocidos, y el principio relevante es el de prevención en lugar del de precaución. Esta situación puede compararse con otra, en la que no se conozcan con certeza los resultados posibles ni la probabilidad de que se produzcan.

para asignar probabilidades a los resultados identificados. En este caso, el principio relevante es el de la precaución. Por lo tanto, la prevención tiene como finalidad, impedir riesgos “conocidos”, mientras que la finalidad de la precaución es prevenir riesgos “desconocidos”.

Independientemente del debate, ambos principios pretenden evitar los riesgos de daños ambientales, así como detener la sobreexplotación de los recursos naturales. Su aplicación es viable, señalan diversos autores, aun en los casos en los que no exista plena certeza científica de los efectos en el medio ambiente de una determinada actividad.¹¹⁷ Existen diferencias —como ya se dijo— entre precaución y prevención; en el caso de prevención, el peligro es conocido, lo que se ignora es si el daño se producirá o no en un caso concreto. Tratándose de la precaución, el dilema en el que se incurre es sobre la peligrosidad de la misma cosa, debido a que los conocimientos científicos son todavía insuficientes para determinarlo. En resumen, la prevención es un riesgo actual, mientras que la precaución constituye un riesgo potencial, susceptible de causar efectos negativos en el medio ambiente.¹¹⁸

B. *De quien contamina paga*

Por definición, pareciera que el principio de *quien contamina paga* se refiere sólo a indemnizar por los daños causados al medio ambiente, pero el verdadero sentido del principio es el de invertir para evitar la contaminación, no el de contaminar y luego pagar.¹¹⁹ Se debe evitar la contaminación, pagando para implementar medidas preventivas; de ahí que este principio va concatenado a los principios que se analizaron en el epígrafe anterior. Este principio es considerado como el rector de la fiscalidad ambiental, tanto en

¹¹⁷ De igual manera, se señala que cuando no existe certeza sobre los efectos negativos al medio ambiente resulta más adecuada la adopción de medidas que desalienten las actividades negativas, que su prohibición.

¹¹⁸ Estos principios, señala Ríos Granados, G., *Tributación ambiental: contribución por gasto*, México, 2007, p. 76, autentifican la articulación de la contribución por gasto, en realización al deterioro ambiental, al lado de los controles del impacto ambiental. En su opinión, la contribución por gasto es el tributo redistributivo cuya finalidad es la de sufragar los gastos extraordinarios efectuados con motivo de un deterioro ambiental.

¹¹⁹ El principio pretende reflejar en el precio de las actividades y productos contaminantes las externalidades causadas por el deterioro ambiental, ya que los ciudadanos tienen el derecho de disfrutar de un ambiente limpio y los contaminadores deben pagar por el privilegio de usarlo; por el contrario, si la comunidad tiene que pagar por preservar el medio ambiente, éste efectivamente les pertenece a los contaminadores, quienes pueden degradarlo impunemente. Evidentemente, esto no es su sentido, sino más bien pretende incentivar la reducción de la contaminación hasta el límite más adecuado desde el punto de vista social.

su perspectiva económica como jurídica, y fue adoptado por primera vez a escala internacional en 1972 al definirlo formalmente por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).¹²⁰

Este principio no significa que el consumidor deje de pagar. Es falso que sólo las entidades económicas son quienes deben asumir el costo de contaminar; también los consumidores de productos que degradan al medio ambiente deben ser considerados como contaminadores y pagar el costo de evitarla o eliminarla, incorporando dicho costo¹²¹ en el producto que consumen. El costo de la contaminación debe asumirlo el que se beneficia con ella,¹²² ya sea

¹²⁰ Para la OCDE, *Recomendation of the Council on Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, 26 de mayo de 1972, disponible en <http://webdomino1.oecd.org> [2007, octubre 12], el aprovechamiento de los recursos naturales, al no tener un costo por su utilización o explotación, había conducido a un creciente deterioro de la calidad del medio ambiente; es decir, existía un deterioro ambiental que permanecía ajeno al costo interno de las actividades productivas, por lo que era necesario incorporar estas externalidades. Para tal efecto, formuló una guía internacional de aspectos económicos de política ambiental: en el documento, la OCDE estableció un principio que debería ser un objetivo de los países miembros de la organización para asignar costos de prevención de contaminación y medidas para el uso racional de los recursos medioambientales escasos, conocido desde entonces como principio “el que contamina paga” o PPP, por sus siglas en inglés (*Polluter Pays Principle*).

¹²¹ De las grandes polémicas de este principio desde que se oficializó, son: lo relativo a determinar quién puede ser considerado el contaminador que debe soportar los costos que se le imputan, su interpretación desde el punto de vista jurídico, la cuantificación del cargo, exenciones, entre otros. Estos temas son analizados en detalle por los siguientes autores: Herrera Molina, P., “El principio de ‘quien contamina paga’, desde la perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, 1981, pp. 81-90; Prieur, M., *Droit de l'environnement*, París, 1991, p. 123; Jiménez Hernández, J., *El tributo...*, cit. pp. 78-81; Smeths, H., *Le principe pollueur-payeur, un principe économique érigé en principe de droit de l'environnement?*, 1993, pp. 346-350; Butti, L., *L'ordenamento italiano ed il principio “chi inquina paga”*, 1990, pp. 226-230; Figueroa Neri, A., “Los instrumentos económico-fiscales para la protección ambiental: virtudes y vicios”, *Temas especiales de derecho económico*, Quito, 2003, p. 12; Pérez de Ayala, J. L., “La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales”, *NUE*, 1995, p. 93; Rosembuj, T., “El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”, *Impuestos*, 1994, p. 7; Díaz Vargas, A., “El principio quien contamina paga”, en *Seminario sobre instrumentos jurídicos y económicos para la protección del medio ambiente*, Asturias, 1991, p. 39; Ríos Granados, G., *Tributación...*, cit., pp. 72-78.

¹²² Sin embargo, para González Márquez, J. J., *La responsabilidad por el daño ambiental en América Latina, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente*, México, 2003, pp. 49 y 50, es difícil probar la existencia del daño ambiental, y la mayoría de las veces se desconocen sus efectos materiales (el número de sujetos o bienes afectados), como temporales —cuándo se producirán los daños y si éstos pueden tener efectos secundarios—. Puede ocurrir que el daño se haya originado hace mucho tiempo, que el causante haya desaparecido, y en consecuencia no se pueda responsabilizar a nadie.

tomando todas la medidas pertinentes para impedirla o reducirla o reparando sus efectos una vez que se ha dado.¹²³

Algunos autores¹²⁴ reconocen como antecedente del principio, como regulador ambiental, a Japón en 1970. Por otra parte, se afirma que el documento de la OCDE de 1972 es el primero en vincular el principio en el marco del derecho internacional. El Polluter Pays Principle (PPP) fue retomado en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente, llevado a cabo en Estocolmo, Suecia, del 5 al 16 de junio de 1972.¹²⁵ Posteriormente, el PPP fue adoptado por la Comunidad Europea, que en 1975 lo definió como uno de los principios básicos para su política de medioambiente; permaneció como pilar de la política ambiental en el artículo 130 R-2 en el Tratado de Maastricht y pasó al actual Tratado de la Unión Europea, en su artículo 174, apartado 2.¹²⁶

En la legislación federal mexicana, el concepto de *daño* se encuentra estipulado en el artículo 2108 del Código Civil Federal, que lo define como la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación. Por su parte, el derecho a un medio ambiente adecuado se reconoce en el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en los artículos 1o. y 15 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Medio Ambiente. Esta regulación resulta limitada para la materia ambiental, ya que los daños que se ocasionan, y por tanto, sujetos a responsabilidad jurídica, no sólo corresponden a las empresas, la propia administración pública en sus tres órdenes de gobierno, tanto por acción como por omisión, y por la operación de empresas paraestatales como Pemex, que con frecuencia contaminan.

¹²³ En México, el artículo 2003 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente menciona que toda persona que contamine o deteriore el ambiente o afecte los recursos naturales o la biodiversidad deberá repararlo en términos de la legislación civil.

¹²⁴ En esta postura se encuentra Carmona Lara, M. del C., “Notas para el análisis de la responsabilidad ambiental y el principio de quien contamina paga a la luz del derecho mexicano”, *Responsabilidad jurídica en el daño ambiental*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1998, p. 55.

¹²⁵ En él se señaló que “los Estados deben cooperar para continuar desarrollando el derecho internacional en lo que se refiere a la responsabilidad y a la indemnización a las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales que las actividades realizadas dentro de la jurisdicción o bajo el control de tales Estados causen en zonas situadas fuera de su jurisdicción”.

¹²⁶ Estableciendo que “La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga”.

2. *Constitucionales*

En México son principios constitucionales: la legalidad, la proporcionalidad, la equidad tributaria y el destino al gasto público de los tributos, y son parte del texto de la fracción IV del artículo 31 del propio ordenamiento, cuya observancia en favor de los gobernados requiere de respeto irrestricto del Poder Legislativo, al establecer las cargas a los contribuyentes del Ejecutivo cuando expide los reglamentos de las leyes fiscales, cuando desempeña funciones fiscalizadoras y cuando recauda. Lo mismo está obligado a hacer, en la parte que le corresponde, el Poder Judicial, cuando determina e interpreta los alcances de los contenidos normativos de las leyes —en este caso fiscales—. Es pertinente señalar que existen adicionalmente otros principios igualmente importantes, que tienen como origen las *garantías individuales*¹²⁷ que la Constitución reconoce a los ciudadanos; entre otros, el de motivación y fundamentación, que se analiza en la última parte del epígrafe.

Los principios constitucionales en comento delimitan la potestad tributaria del Estado; por lo tanto, ningún orden de gobierno u órgano público puede actuar de manera arbitraria en contra de los contribuyentes, y, por ende, apropiarse de su patrimonio. Tampoco estos principios serán pretexto para que el sujeto obligado —contribuyente— eluda¹²⁸ su responsabilidad en perjuicio de las haciendas públicas, pues los mismos presuponen tanto la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público como el correlativo derecho de las haciendas para que los particulares le transfieran una parte de su ingreso, utilidad o patrimonio, según sea el caso.

¹²⁷ La Constitución mexicana, en su título primero, capítulo I, artículos del 1 al 29, reconoce las *garantías individuales* de los individuos, “...las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.

¹²⁸ Según el *Diccionario jurídico mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1996, p. 1247, “la elusión se entiende, como una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación, de las estructuras del derecho privado inadecuada para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente; concepción que no acepta con respecto a su naturaleza ilícita, pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal”. En México, la elusión fiscal es equiparada a la evasión fiscal, y por ende a un tipo de defraudación —artículo 109 Código Fiscal de la Federación—. Uno de los problemas más difíciles es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la economía de opción ofrece aspectos y sutiles matices. Para ampliar la información véase Altamirano Jacome, L., “La evasión legal de los impuestos”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*; Andreozzi, M., *Derecho tributario argentino*, Buenos Aires, 1951; Garza, S. y de la Garza, F. S., *Derecho financiero mexicano*, México, 1974; Villegas, H., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, 1980.

Tanto el derecho del Estado como la obligación de los contribuyentes, ambas, partes integrantes de la relación tributaria, encuentran su equilibrio en el concepto de justicia fiscal,¹²⁹ acorde con el cual el establecimiento de contribuciones y de sus elementos esenciales corresponde en exclusiva al Poder Legislativo, tomando en consideración la capacidad contributiva¹³⁰ de los gobernados y tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuando el equilibrio implícito en el concepto de justicia fiscal se rompe, la entidad perdedora invariablemente es la hacienda pública.¹³¹

Por su parte, el Poder Ejecutivo debe analizar la manera de mejorar el sistema de administración tributaria en la búsqueda e implantación de procedimientos administrativos modernos, ágiles y sencillos para dar certidumbre tanto a los contribuyentes como a las propias autoridades fiscales, sin

¹²⁹ Para Gil Valdivia, G., “el concepto es equivalente al principio de equidad impositiva y en la práctica tributaria este principio se suele traducir como: la generalidad del gravamen, evitando la evasión y la defraudación fiscal, la aplicación uniforme de la legislación fiscal; la preponderancia de la imposición directa sobre indirecta; la progresividad en el impuesto sobre la renta; la imposición a las ganancias de capital; la determinación adecuada del ingreso personal y la imposición progresiva sobre la riqueza, con frecuencia través del impuesto sobre sucesiones y donaciones. La equidad impositiva tiene dos aspectos fundamentales: la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera implica generalizar todos los impuestos, evitando el fraude y la evasión. La equidad vertical conlleva la aplicación uniforme de la legislación fiscal en todo el territorio del país, significa también la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta, lo cual equivale a admitir la progresividad tributaria, ya que sólo los impuestos directos, esto es, los que gravan el ingreso y la riqueza, son susceptibles de ser utilizados en el contexto de una política redistributiva”. Gil Valdivia, G. y Chapoy Bonifaz, B., *Introducción al derecho mexicano*, México, UNAM, 1981, p. 35.

¹³⁰ Sobre el tema, Gil Valdivia, G., *ibidem*. La capacidad contributiva del sujeto en materia fiscal es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de su riqueza, de sus ingresos, o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos. En materia fiscal han existido dos grandes criterios operativos para distribuir los gravámenes establecidos para el financiamiento del Estado. El primero, históricamente, es el principio del beneficio. En virtud de este principio cada sujeto debe contribuir a las cargas públicas en función del interés que para él supongan los gastos públicos. Sin embargo, el principio más comúnmente aceptado por los sistemas fiscales contemporáneos, especialmente en los países desarrollados, es el principio de la capacidad de pago. Este es el principio enunciado bajo la voz de la capacidad contributiva. Así, a mayor riqueza, mayor ingreso y mayor gasto, corresponderá mayor gravamen.

¹³¹ El trabajo y las funciones de los órganos del Estado deben encaminarse a fortalecer la hacienda pública, a partir del cumplimiento del texto constitucional, que obliga a los gobernados a contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, para lo cual es necesario definir las áreas de oportunidad de la hacienda pública. Por ejemplo, en el ámbito legislativo debe reflexionarse sobre los efectos cuantitativos que el impacto tributario global, representado por la suma de las diferentes contribuciones federales, estatales y municipales, tiene sobre el patrimonio de los gobernados, en busca de un esquema federal que fortalezca las finanzas públicas, sin ser asfixiante para los contribuyentes.

violentar preceptos constitucionales.¹³² En relación con el Poder Legislativo, el abogado fiscalista Luis M. Pérez de Acha, en un artículo publicado en el periódico *El Universal* el 13 de febrero de 2002, sobre Constitución y hacienda pública, señala que la aplicación de una correcta técnica legislativa en la redacción de los textos legales es indispensable en el ámbito tributario, por los efectos recaudatorios negativos que genera en ocasiones, por el simple incumplimiento de los principios ya citados.

Se debe, por consecuencia, profesionalizar el trabajo legislativo a favor de la efectividad recaudatoria de la hacienda pública y de la seguridad jurídica de los contribuyentes, evitando con esto que el Poder Judicial, permanentemente se vea en la necesidad de emitir fallos en contra de la autoridad hacendaria.

Por lo tanto, la deliberación en relación con principios constitucionales y el Poder Judicial tendría que ser a partir del papel que los tribunales federales han asumido en su determinación de validez o invalidez, por un real o supuesto incumplimiento de los mismos, en relación con las leyes fiscales expedidas por el Poder Legislativo. La experiencia demuestra que algunas de las leyes fiscales, por el cúmulo de amparos en su contra, han tenido que derogar algunas de sus disposiciones —LISR, LIVA, LIEPS, etcétera— o incluso abrogarlas —LIA—. De ahí que, a efecto de medir adecuadamente el cumplimiento de principios constitucionales de las leyes fiscales y su impacto recaudatorio, sea aconsejable analizar las tendencias jurisprudenciales en el ámbito tributario.

A. *Legalidad*

El principio de legalidad en materia fiscal surge de la locución *nullum tributum sine lege*, que significa que no puede cobrarse un tributo sin ley expresa que lo establezca, y se encuentra consagrado como derecho fundamental en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*.¹³³ Adicionalmente, el principio de legalidad

¹³² En ese sentido, por ejemplo, habría que estudiar la conveniencia de eliminar de las leyes fiscales todo tipo de requisitos formales, que por excesivos e innecesarios entorpecen las labores fiscalizadoras y recaudatorias de la Secretaría de Hacienda. Para tal efecto, los criterios jurídicos sustentados de esta manera por los tribunales federales podrían ser altamente aleccionadores.

¹³³ El principio de legalidad está considerado como uno de los logros más importantes del Estado de derecho. Véase Uresti, H., *Los impuestos en México*, México, 2002, p. 112; Torruco Salcedo, S., “Los principios constitucionales tributarios”, *Manual de derecho..., cit.*, pp. 1-28;

se encuentra como derecho fundamental¹³⁴ de los mexicanos, en los artículos 103 y 107 de la Constitución federal. Resulta conveniente advertir que este principio alude a la conformidad o regularidad entre toda norma o acto inferior con respecto a la norma superior que le sirve de fundamento de validez, por lo que opera en todos los niveles o grados de la estructura jerárquica del orden jurídico.¹³⁵

La SCJN ha fijado los criterios de interpretación¹³⁶ del artículo 31, fracción IV, constitucional, señalando que para la validez de los impuestos es

Villalobos Ortiz, M. C., “Principios de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano”, *Principios constitucionales*, México, 1992, p. 457.

¹³⁴ En opinión de Ortega Maldonado, los derechos fundamentales son de primera, segunda y tercera generación. A la primera pertenecen los derechos civiles, reconocidos como “garantías individuales”, que se hacen respetar a través del juicio de amparo; a la segunda corresponden las “garantías sociales”, constituidas por derechos sociales, económicos, políticos y culturales, defienden *la idea de que la persona requiere condiciones de vida sociopolítica y personal a las que el Estado debe ayudar y estimular con eficacia dentro de la legitimidad democrática*, y la tercera generación o “derechos difusos” en los que se incluye el derecho a un medioambiente adecuado, la protección a la flora y fauna silvestre, al paisaje, a los monumentos históricos, etc. Se les denomina difusos por tratarse de intereses comunes, colectivos y compartidos. Ortega Maldonado, J. M., *Primer curso de derecho tributario*, México, Porrúa, 2004, pp. 199 y 200.

¹³⁵ Orozco Henríquez, J. J., *Diccionario jurídico...*, cit. p. 2537, en el mismo sentido, Castro, J., *Lecciones de garantías y amparo*, México, 1981, p. 41. Fix-Zamudio, H., *El juicio de amparo*, México, 1964, p. 15; Tamayo, R., *Anuario Jurídico*, México, 1974; Schimill, U., *El sistema de la Constitución mexicana*, México, 1977, p. 69.

¹³⁶ “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el Artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una Ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún

menester que estén establecidos en una ley; asimismo, el máximo tribunal ha precisado que los elementos esenciales se deben fijar en el acto legislativo, tales como el sujeto, la base, la tasa y la época,¹³⁷ para que así no quede margen para la atribución de las autoridades exactoras¹³⁸ ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y que a la autoridad administrativa no le corresponde otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

Es contraria a la garantía de legalidad la autorización del Legislativo al Ejecutivo —contemplada por la Constitución mexicana— para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones que se refieren a la administración, control, forma de pago y procedimientos fiscales. El titular del Poder Ejecutivo no puede modificar una ley porque no se lo autoriza un precepto constitucional, salvo ante la presencia del decreto-ley.¹³⁹

órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente prescritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles”. Séptima Época, *Apéndice 1917-988*, primera parte, Pleno, tesis 86, página 158. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*.

¹³⁷ Es contraria al principio de legalidad una norma jurídica que no precise la base de imposición, o los componentes, normas o criterios o reglas para determinarlo, o cuando deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos que son necesarios para calcular el importe del tributo. Es inconstitucional que una ley deje en manos de una autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deban considerar para calcular la base de imposición.

¹³⁸ Para Chapoy Bonifaz, D. B., *Diccionario jurídico mexicano...*, cit., p. 1375, “exacción” es un término que ha venido evolucionando, desde ser requisición, cobro de deudas, recaudación de impuestos, impuestos por cabeza y por puerta, hasta ser cobro injusto y violento de impuestos. Del latín *exatio*, -onis: tributo impuesto, y también la acción de recaudar gravámenes.

¹³⁹ Decreto-ley es la disposición de carácter legislativo emitida en vía de excepción por el titular del Poder Ejecutivo o por quien lo detenta. Evidentemente, el decreto-ley accede al derecho público cuando aparece el Estado constitucional sostenedor de la teoría de la división de poderes, actualmente denominada división de funciones; en el Estado absolutista con las funciones legislativa, ejecutiva y jurisdiccional reunidas en la mano regia no tenía sentido esta figura legislativa producto de la delegación, usurpación o asunción de facultades legislativas, en régimen con división de poderes. El decreto-ley “constituye un decreto normativo que tiene el mismo vigor que la ley formal... el decreto-ley cabría definirlo como toda regulación por vía de decreto de materias que, dada su naturaleza, están dentro del ámbito de la ley formal. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. II, Buenos Aires, p. 296.

La SCJN¹⁴⁰ ha señalado que conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, un impuesto requiere satisfacer tres requisitos: que sea proporcional y equitativo, que se destine al gasto público y que sea establecido en ley.¹⁴¹

En materia de comercio exterior, por ejemplo, existen excepciones al principio de legalidad, ya que por su dinamismo requiere rápidas y oportunas decisiones en materia de modificación de aranceles, de ahí que la Constitución faculte al Ejecutivo para que pueda emitir decretos, figura jurídica mediante la cual con oportunidad puede modificar o crear tasas a la importación y exportación, e incluso puede prohibir la importación o exportación de algunas mercancías cuando se requiera, en los casos previstos en el artículo 131¹⁴² del mandato constitucional.

Otra excepción al principio de legalidad lo constituye la aprobación de leyes impositivas por el Poder Ejecutivo mediante el ejercicio de facultades extraordinarias, en los casos previstos en las garantías de los artículos 29 y 49 constitucionales. El primero hace referencia a la suspensión de garantías

¹⁴⁰ “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el Artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos ‘contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes’, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por Ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación. Apéndice 1917-1988*, primera parte, tesis 80, p. 146.

¹⁴¹ Por consecuencia, los impuestos deben ser establecidos en un acto formal y legislativo. Los elementos esenciales del impuesto deben estar contenidos en ley. Cuando una ley no contenga un elemento esencial del impuesto será inconstitucional, incluso en el caso de que otorgue facultades a la autoridad administrativa para definir un acuerdo o acto administrativo, aun de carácter general, será inconstitucional si modifica alguno de los elementos esenciales del impuesto, incluso cuando la misma ley lo autorice.

¹⁴² Artículo 131 de la CPEUM, segundo párrafo: “El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país...”.

en los casos ahí precisados; el artículo 49 señala que no podrán reunirse dos o más poderes en una sola persona, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo conforme al artículo 29.

B. *Proporcionalidad*

Para Lanz Cárdenas,¹⁴³ la proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos —por ejemplo, IVA e IEPS— implica una tasa o cuota fija, con relación a la categoría o volumen del objeto gravado. En cambio, en los impuestos directos —ISR, por ejemplo— se transforma en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva, que se traduce en una presión fiscal mayor sobre los sujetos que obtengan ingresos superiores. El precepto sólo enuncia la garantía de proporcionalidad, por lo que es necesario acudir a los criterios de las SCJN¹⁴⁴ para verificar su alcance y los casos en que una ley resulta violatoria del precepto constitucional.

El establecimiento de tributos debe obedecer a reglas generales que permitan que el monto sea determinado considerando la posibilidad de que pueda pagarse, independientemente de la situación particular de cada sujeto obligado. Surge así el principio de proporcionalidad de los impuestos, que ha sido objeto de discusión tanto en la doctrina¹⁴⁵ como en la SCJN, dando lugar a variados conceptos sobre su alcance. La Constitución Política y la legislación ordinaria carecen de una definición o concepto sustancial o descriptivo del elemento proporcionalidad, por lo que se recurre a lo expuesto por el máximo tribunal.¹⁴⁶

¹⁴³ Lanz Cárdenas, F., *Diccionario jurídico..., cit.*, p. 2615.

¹⁴⁴ La Corte se ha pronunciado por equiparar la proporcionalidad con la capacidad contributiva; sin embargo, un estudio profundo sobre este principio sostiene que es necesario distinguir a la proporcionalidad como elemento cuantificador de la deuda tributaria y el principio de proporcionalidad tributaria, entendiendo este último como la medida discriminatoria establecida por el legislador como medida de protección de los derechos fundamentales. Sobre este particular véase García Bueno, M. y Ríos Granados, G., “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, documento de trabajo, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2007, pp. 10-17.

¹⁴⁵ En México, Flores Zavala, Garza Servando, Rodríguez Lobato, Sánchez León, G. de la Garza, F. y Reyes Vera R. equiparan los principios de proporcionalidad y equidad como uno, en contraparte: Rivera Pérez Campos, J., Margáin Manautou, Burgoa Llano, I., Arrioja Vizcaíno, Serra Rojas, Baltierra, G. y Ortega Maldonado sostienen que son dos conceptos distintos. Véase Ortega Maldonado, J. M., “Primer curso...”, *cit.*, p. 773.

¹⁴⁶ “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica,

Al expedir leyes que establezcan tributos, el legislador debe cumplir con el principio de proporcionalidad. Por consecuencia, un impuesto podrá ser o no proporcional según lo establezca el Poder Judicial en los casos de actos legislativos impugnados por los contribuyentes. No se puede determinar si un impuesto cumple con el requisito hasta en tanto el tribunal haga la declaratoria; por ello se requiere de la sentencia judicial. En materia económica, Adam Smith¹⁴⁷ sostuvo: “los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal...”. La observancia u omisión de este axioma genera lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

En opinión de Griziotti,¹⁴⁸ las manifestaciones de la capacidad contributiva consisten en la riqueza que gana o que se gasta, y en los beneficios que derivan de una obra de interés público. La capacidad contributiva personal se emplea en los impuestos progresivos; también señala que los impuestos indirectos suelen ser más justos porque todos los pagan. Por su parte, Santo Tomás de Aquino¹⁴⁹ afirmaba que el impuesto era una detacción operada,

medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo, con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”. Séptima Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, tomo: 187-192. Primera parte, p. 113. Tesis 98, p. 190. *Apéndice 1917-1995*.

¹⁴⁷ Smith, A., *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, 1958, p. 726.

¹⁴⁸ Griziotti, V., *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Madrid, 1958, p. 144.

¹⁴⁹ (1225-1274), filosofo y teólogo italiano, en ocasiones llamado Doctor Angélico y El Príncipe de los Escolásticos, cuyas obras han convertido en la figura más importante de la

en virtud del poder soberano para la consecución del bien común, y que un impuesto no destinado a fines de estricta utilidad pública es injusto y no obliga.

La SCJN, en casos concretos planteados sobre inconstitucionalidad de leyes, vía recurso de revisión, ha sustentado criterios generales para considerar cuándo una ley impositiva no cumple con la garantía de proporcionalidad. También la SCJN precisó que para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley impositiva era necesario considerar las circunstancias generales y no particulares del quejoso. Es decir, que el sano criterio de la juzgadora obedece a la necesidad de considerar objetivamente¹⁵⁰ la constitucionalidad del impuesto, y no en función de las circunstancias particulares y determinadas de un contribuyente, pues éstas son meramente accidentales, ya que se puede presentar el caso de que el quejoso se encuentre en una situación económica mala y sea seriamente afectado por la ley, cosa que no ocurre en otros contribuyentes.

Por último, la proporcionalidad que debe respetar toda ley impositiva se determina con elementos diversos como: a) la capacidad económica;¹⁵¹ b) las circunstancias generales; d) la tasa en porcentaje fijo no cumple con la

filosofía escolástica y uno de los teólogos más sobresalientes del catolicismo. Durante el siglo XIII buscó reconciliar la filosofía aristotélica con la teología agustiniana, utilizó tanto la razón como la fe en el estudio de la metafísica, la filosofía, la moral y la religión.

¹⁵⁰ Sobre este particular, y tomando como ejemplo la tesis: P. XLVIII/94, en que la SCJN se pronuncia: “DERECHOS FISCALES PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y QUE TRASCIENDE TANTO AL COSTO COMO A OTROS ELEMENTOS.

...tratándose de derechos por servicio de agua potable, ha tomado en consideración para juzgar sobre la proporcionalidad y equidad del derecho, no la pura correlación entre el costo del servicio y el monto de la cuota, sino también los beneficios recibidos por los usuarios, las posibilidades económicas de éstos y las razones de tipo extrafiscal... La prestación del servicio de agua potable requiere de una compleja conjunción de actos materiales de alto costo a fin de lograr la captación, conducción, saneamiento y distribución del agua que, además, no está ilimitadamente a disposición de la administración pública, pues el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos y el gasto exagerado, abusivo o irresponsable por los usuarios, repercuten en la prestación del servicio porque ante la escasez del líquido, es necesario renovar los gastos para descubrir, captar y allegar más agua, todo lo cual justifica, cuando son razonables, cuotas diferentes y tarifas progresivas”. Octava Época. Pleno, tomo 83, tesis: P. XLVIII/94, p. 33.

¹⁵¹ Se han escrito innumerables artículos sobre el principio de capacidad contributiva; sin embargo, para un análisis de las teorías de la doctrina italiana y española, que se han vertido a lo largo de los años sobre este principio, en la obra de García Bueno, M. C., *Principios tributarios constitucionalizados*, cit., pp. 29-54, se expone este principio considerando las características del sistema jurídico mexicano.

garantía;¹⁵² e) no se atiende la capacidad contributiva cuando no se gravan a todos los sujetos de similar situación; f) no es un criterio equilibrado que se grave a unos cuantos; g) no se debe gravar una utilidad estimada inexistente; h) no se debe gravar atendiendo a requisitos formales.

C. *Equidad*

El principio de equidad tributaria establece¹⁵³ la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos y formas de pago, etcétera.¹⁵⁴ La Constitución de 1857, en el artículo 31, fracción II, dispuso como obligación de los mexicanos, la de contribuir a los gastos públicos de la Federación como del estado o municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dis-

¹⁵² En relación con el tema, Ortega Maldonado, J. M., *Primer curso..., cit.*, p. 231, sostiene que el principio de proporcionalidad se cumple con tarifas progresivas tratándose de impuestos de carácter personal, como el ISR, aseveración que sustenta en el pronunciamiento que la Corte hace en “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS”. Séptima Época. Sala Auxiliar, *Apéndice de 1995*, tomo I, tesis 88, p. 361.

¹⁵³ La Corte sustenta que se debe dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, según tesis: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, tesis. P/J. 24/2000, p. 35.

¹⁵⁴ En el caso de que exista diferencia en la actividad y diferentes tipos de gastos, la norma será equitativa siempre que la tasa de impuestos sea similar. No se puede llegar al extremo de considerar que el precepto constitucional establezca un trato igual para todos los contribuyentes de un mismo impuesto cuando la situación gravada es diferente, como tampoco se debe establecer un idéntico trato cuando se trate de diferentes impuestos ni que la SCJN deba establecer un criterio único y rígido. Eso es materialmente imposible además de inadecuado, pues las leyes impositivas establecen supuestos de causación distintos, y consideran diferentes manifestaciones de capacidad contributiva.

pongan las leyes. La actual Constitución, vigente desde 1917, en la fracción IV del artículo 31, reprodujo el mismo texto.

Con base en los diversos criterios emitidos por el Poder Judicial, se llega a la conclusión de que no obstante los conceptos dados, no existe una fórmula única que permita precisar el alcance de la garantía de equidad, pues ello depende de las circunstancias específicas en que se encuentren los contribuyentes cuyo régimen fiscal se cuestione. Sin embargo, el problema estriba en determinar los casos en que los contribuyentes son similares o distintos, o cuando la situación es similar o diferente; es decir, que la cuestión gira en torno a la determinación de la igualdad o similitud de contribuyentes.

Del cumplimiento del principio de equidad depende en gran medida la aceptación de los tributos por parte de la sociedad. Según dicho principio, un sistema fiscal debe ser equitativo en el sentido de que la carga impositiva se reparta de manera justa entre los ciudadanos. Este principio tiene a su vez dos posibles interpretaciones:

- Principio del beneficio. Según el cual cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público a través de los tributos, en función del beneficio que reciba.
- Principio de capacidad contributiva. Según este criterio, cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público según su capacidad de pago¹⁵⁵ —medida a través de la renta, el patrimonio, etcétera—, independientemente de los beneficios recibidos del sector público.¹⁵⁶

¹⁵⁵ En opinión de Manrique Campos, I., *La política tributaria en la reforma fiscal: propuestas...*, cit., p. 91, la capacidad de pago es la referencia más fácil para el cálculo de la capacidad contributiva de los individuos, la cual debe constituir el principio rector de las relaciones fiscales entre Estado y el ciudadano.

¹⁵⁶ La equidad tributaria es consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, un tributo no puede ser justo sino en la medida en que se trate en forma desigual a los desiguales e igual a los iguales. En este sentido, véase Montaño Galarza, C., “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la comunidad Andina”, *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, 2004, pp. 223-239; Bravo Arteaga, J. R., *Nociones fundamentales de derecho tributario*, Bogotá, 1999, p. 86; Pérez de Ayala, J. L. y González García, E., *Curso de derecho tributario*, Madrid, 1986, pp. 32-34; Merce et al., *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*, Madrid, 2003, p. 96; Varian, H. R., “La justicia distributiva, la economía del bienestar y la teoría de la equidad”, en Hanan, F. y Hollis, M., *Filosofía y teoría económica*, México, 1986; Smith A., *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, traducción de Franco, G., México, 1958, pp. 726-727; Santa Barbara, J., *La no discriminación fiscal*, Madrid, 2001, pp. 45 y 46; Lejeune Valcárcel, E., “El principio de igualdad”, en Amatucci, A., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, 2001, pp. 185-205; Moreno Padilla, J., “El principio de igualdad en el derecho tributario”, *Principios tributarios constitucionales*, México, 1992, pp. 235-256.

En el caso de los tributos ambientales, la emisión de contaminantes o el uso de bienes no manifiestan por sí mismos la capacidad de contribuir del sujeto pasivo, lo que restringiría el ámbito de la tributación ambiental al uso de contribuciones indirectas. Bajo la premisa anterior, sólo se puede gravar una actividad nociva para el medio ambiente que a la vez sea indicativa de una cierta capacidad contributiva; quien tiene capacidad de contaminar, tiene capacidad de contribuir.

En materia de tributación ambiental, el concepto “contaminación” es un vocablo con sentido económico, vinculado permanentemente al costo de rescate, prevención y control, y a la proporcionalidad de su pago. No obstante, la equidad como principio deberá observarse y respetarse en la implantación de tributos ambientales, ya que supone la conexión de riqueza con el deber de contribuir al gasto público —aunque en este caso, para un fin específico—, que a decir de diversos autores¹⁵⁷ plantea el inconveniente de su extrafiscalidad.

D. Destino al gasto público

Según este principio, las contribuciones no deberán estar destinadas a un fin específico; más bien, su destino debe ser la hacienda pública, para que solvente las necesidades sociales en general. Excepcionalmente, se ha admitido que algún tributo tenga un fin determinado, para ser destinado a un gasto público específico. Otro problema que se presenta en la práctica, y sobre el cual la Corte ha señalado su posición, es el relacionado con el significado de *gasto público*, y surge la interrogante sobre si es constitucional una ley impositiva cuyo gravamen se destine a un fin específico.¹⁵⁸

¹⁵⁷ González Márquez, J. J., *La responsabilidad..., cit.*, p. 300; Rosembuj, T., *Fiscalidad..., cit.*, p. 14; Carrasco Iriarte, H., *Derecho fiscal constitucional*, México, 1999, p. 183.

¹⁵⁸ JURISPRUDENCIA 83/2007. ENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 2005). La impugnación vía controversia constitucional del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2005, no trae como consecuencia que para el citado ejercicio no se tenga un Presupuesto de Egresos, ni mucho menos que no exista en un documento único que lo contenga como lo exigen los principios de anualidad y unidad y que, por ello, la limitación en la deducción de los intereses prevista en el numeral 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreda el principio tributario de destino al gasto público previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque aun cuando se estimare que el respectivo proceso legislativo es contrario a la Constitución y que, por ese motivo, se declarara la invalidez de las partidas relativas, ello no podría abarcar la nulidad de todo el presupuesto, pues la impugnación de ciertas partidas no incide en la aplicación de la Ley de

Doctrinalmente, para Ortega Maldonado,¹⁵⁹ las contribuciones deben estar vinculadas a las necesidades sociales específicas, y no solamente a solventar el gasto público genérico, porque a través de los tributos el Estado busca la satisfacción de objetivos diferentes al estrictamente recaudatorio, como los de elevar el índice de desarrollo social, político y económico. Adicionalmente señala: “el tributo se configura como un instituto jurídico constitucional al servicio de la realización de los mandatos constitucionales y cumple su función bien indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos; o directamente, incidiendo sobre los comportamientos de las personas con la finalidad de alcanzar los objetivos constitucionales”.

Por su parte, Ríos Granados¹⁶⁰ sostiene que es a partir de la justicia social consagrada en la Constitución del siglo XX, cuando las políticas pú-

Ingresos de la Federación para el mismo ejercicio, ni de los ordenamientos jurídicos en que se establecen diversas contribuciones, como es la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que los impuestos que por esas vías se recauden se destinarán a solventar el gasto público independientemente del resultado de la impugnación; aunado a lo anterior, es de considerar que el Presupuesto es una norma de programación de egresos por lo que la transferencia de los gastos a las diversas entidades en él contempladas no es inmediata, esto es, los traspasos se verifican mediante un mecanismo de calendarización que depende de manera directa de los ingresos del Estado y no de la entrada en vigor del decreto presupuestario”.

Amparo en revisión 805/2006. Ambacción San Martín Obispo 1, S. de R. L. de C. V. y coags. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1423/2006. Fénix Athena, S. de R. L. de C. V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 470/2006. No relec del Norte, S. A. de C. V. y otras. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 862/2006. Gasoducto del Río, S. A. de C. V. y otras. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1240/2006. Telefónica Móviles México, S. A. de C. V. y coags. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Licenciado Mario Eduardo Plata Álvarez, Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, certifica: Que el rubro y texto de la anterior jurisprudencia fueron aprobados por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de abril de dos mil siete. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil siete. Doy fe.

¹⁵⁹ Ortega Maldonado, J. M., *Primer curso..., cit.*, pp. 244-253.

¹⁶⁰ Ríos Granados, G., “Incentivos fiscales para el uso de energías renovables: caso de desalación de agua de mar y agua salobre”, *Desalación de agua con energías renovables*, México, 2008, pp. 130 y 131.

blicas se focalizan con criterios económicos que tutelan el bienestar social, utilizando instrumentos económicos, como el tributo, cuyo fin no es sólo el recaudatorio, sino la distribución de la riqueza. Manifiesta asimismo, que el artículo 25 constitucional fundamenta la rectoría económica del Estado, regulando y fomentando actividades que demandan interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución.

En relación con el significado del vocablo “gasto público”, se debe entender como los recursos utilizados para satisfacer necesidades colectivas, excluyendo los reservados a satisfacer una necesidad individual; sin embargo, existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados, para la satisfacción de necesidades individuales.¹⁶¹ Por esta razón, por gastos públicos debe entenderse a todo aquel que sea necesario para que las entidades públicas cumplan con sus atribuciones.¹⁶²

Sobre la misma expresión, la Corte establece que el concepto material de gasto público radica en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad, y lo sustenta en Novena Época. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXI, enero de 2005. Tesis aislada, p. 605.

GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público”, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

¹⁶¹ Entendiéndose por necesidad individual, entre otras, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios.

¹⁶² En opinión de Flores Zavala, E., *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, 1993, p. 217; Fraga, G., *Derecho administrativo*, México, 1990, p. 327. Para Musgrave Richard, A., “Gastos público”, *Enciclopedia de ciencias sociales*, Madrid, 1975, p. 96; Chávez, M. y Flores de la Peña, H., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, México, 1961, p. 45. El gasto público federal comprende erogaciones por gasto corriente, inversión física y financiera y pagos de pasivo o deuda pública realizadas por el Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, la presidencia, las secretarías de Estado y departamentos administrativos, la Procuraduría General de la República, el Departamento del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal, o alguno de los organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritaria.

Para concluir con el epígrafe, he de señalar que, adicionalmente, la Corte resuelve que el principio de destino al gasto debe darse por el objeto material y no por el tipo de entidad pública que lo opere, ya que no es exclusivo de la Federación, aun cuando el tributo sea federal; su destino puede aplicarse tanto a la federación como a los estados y municipios, debido a que los tres satisfacen necesidades de interés colectivo.¹⁶³

E. Fundamentación y motivación

En relación con el principio de motivación y fundamentación, José María Lozano¹⁶⁴ afirma que la Constitución quiere que se funde y motive la causa legal del procedimiento; esto es, que se exprese el motivo de hecho que lo autoriza y el derecho con que se procede. La autoridad debe justificar su actuación y, además, razonar su procedimiento cuando en ejercicio de sus atribuciones afecte a alguien. El artículo 16 constitucional establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento; por su parte, el artículo 38, fracción IV, del CFF, señala que es requisito de los actos administrativos estar fundados y motivados.¹⁶⁵

¹⁶³ Lo sustenta en la tesis: “DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también “federal”, pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el “gasto público” se asocie exclusivamente a la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública —Federación, Estados o Municipios, que lo opere—”. Novena Época. Primera Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tesis aislada, tomo XXII, octubre de 2005, p. 696.

¹⁶⁴ Lozano, J. M., *Estudio del derecho constitucional patrio*, México, 1980, pp. 287 y 288. En opinión de Margáin Manautou, E., *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 1997, p. 201, cuando una autoridad lesione o perjudique a un particular al expedir una resolución, deberá justificarla y razonarla, exponiendo los motivos que se hayan tenido en consideración para emisión del acto.

¹⁶⁵ Señala el jurista Ignacio Burgoa Orihuela “que debe entenderse por causa legal del procedimiento, desde luego éste, o sea el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por la autoridad competente, deben tener no sólo una causa o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir: fundado y motivado en una ley en su aspecto material, esto es una dis-

En efecto, toda autoridad, al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular, debe justificarla, citando las disposiciones legales en que apoya su proceder; deberá, además, estar razonada, o sea, exponiendo los motivos de la misma. La SCJN¹⁶⁶ definió los alcances de la exigencia del precepto constitucional, señalando que en todo acto administrativo debe expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y a las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto.¹⁶⁷

En relación con la motivación,¹⁶⁸ se debe entender como la exposición de las razones por las que la conducta encuadra en el precepto jurídico, o sea, precisar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho, para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal. Es preciso distinguir la violación a la garantía por la falta de fundamentación y motivación en un acto y la fundamentación y motivación inadecuadas. En ese sentido, José María Lozano¹⁶⁹ hace una clara exposición al afirmar: “en tales casos importa lo mismo que cuando el procedimiento no se funde en una causa legal, o que se funde en una causa aunque legal improcedente”. En ambos hay una infracción constitucional, y el quejoso debe ser amparado a este respecto.

posición normativa general e impersonal creadora y reguladora de situaciones abstractas. La fundamentación legal de la causa del procedimiento autoritario, de acuerdo con el espíritu del legislador de 1857, que permanece imbíbito en la Constitución actual, consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional deben basarse en una disposición normativa general, es decir que ésta prevea la situación concreta para la cual realizar el acto de autoridad que exista una ley que lo autorice”.

¹⁶⁶ La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el concepto de fundamentación y motivación, de la manera siguiente: “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable en el caso, y por lo segundo, que también debe señalarse con precisión las circunstancias especiales o razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la eficiencia del acto”. Séptima Época. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Tesis aislada. 14 tercera parte, p. 37.

¹⁶⁷ Al establecer la SCJN que el señalamiento se haga con precisión; las autoridades deben citar el artículo, el párrafo, la fracción, el inciso o subinciso, resultando contrario a la garantía hacer alusión al precepto omitiendo las partes específicas que se aplican.

¹⁶⁸ Por motivación se entiende también la exigencia de que el juez examine y valore los hechos expresados por las partes de acuerdo con los elementos de convicción presentados, y fundamentación es la expresión de los argumentos jurídicos en los cuales se apoye la aplicación de los preceptos normativos que se invocan; ambos son requisitos establecidos en general para todo acto de autoridad.

¹⁶⁹ Lozano, J. M., *Estudio...*, cit., p. 289.

VI. ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS

1. *Cualitativos*

A. *Hecho imponible*¹⁷⁰

En México, “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurrán” —lo anterior corresponde al primer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación—, y continúa diciendo en el segundo párrafo: “dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad”. Así, es objeto de imposición, la transmisión de un bien, la percepción de ingresos, el usufructo de un bien o la presentación de un servicio. El objeto de la imposición recibe, doctrinal y legalmente también, el nombre de “hecho generador”,¹⁷¹ “presupuesto de hecho”, “supuesto generador” y “hecho imponible”.¹⁷²

¹⁷⁰ El artículo 37 del Modelo de Código Tributario para América Latina señala que “El hecho generador, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. Es importante precisar que en el derecho tributario mexicano existen importantes diferencias en materia de términos técnico-jurídicos, comparando el lenguaje con los países de la región. Sólo como ejemplo de lo que se afirma, encontramos que el término *tributo* en México es *contribución*; las *tasas* son *derechos*; las *contribuciones especiales* son *contribuciones de mejora*; la *cuota tributaria* es *tasa o tarifa*; el *hecho imponible* es *hecho generador*, y, por último, las *prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público* son *aprovechamientos*. Una buena medida sería armonizar los vocablos usados en las diferentes legislaciones.

¹⁷¹ Ejemplo de esto lo constituye la siguiente tesis, en donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación habla de hecho y supuesto generador: “IMPUESTOS, LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. Los principios establecidos en los artículo 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público”. Novena Época. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo II. Mayo de 1996. Tesis: LXVIII/96, p. 112.

¹⁷² Quizá el último nombre sea el más acertado, el hecho imponible es el punto de partida del estudio de toda la relación tributaria. Así, el hecho imponible se define como la

Con respecto al hecho imponible, Ross Bravo¹⁷³ lo identifica con el supuesto de hecho del tributo; sin embargo, aclara que el hecho imponible corresponde a sólo una parte del supuesto legal, que comprende tanto el aspecto objetivo como el subjetivo. Según esto, la expresión “hecho imponible” normalmente se emplearía para referirse sólo al aspecto material u objetivo del supuesto de hecho. Para Gil Valdivia,¹⁷⁴ el hecho imponible es la expresión que denota la conducta o situación previa en la ley, que genera el crédito fiscal.¹⁷⁵ Para Lago Montero,¹⁷⁶ el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos.

Para el caso de los tributos ambientales, el hecho imponible lo constituyen las actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno; pero surge la duda de si las actividades prohibidas pueden estar sujetas a un tributo. En principio, las conductas que deterioren irreversiblemente el medio ambiente deberían estar prohibidas y ser penalizadas con rigor no sólo en el ámbito tributario. Los hechos imponibles que se configuren podrían gravar la fabricación y/o adquisición de bienes que degraden la naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción. También se podrán gravar los vertidos y desechos industriales, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de residuos sólidos en el suelo, el ruido generado por cualquier razón y medio, así como el uso de fertilizantes y pesticidas.

B. Sujetos

Al hablar de los elementos cualitativos de los tributos se hace alusión a la relación jurídica tributaria. La existencia de cargas tributarias no tendría razón de ser de no existir un sujeto encargado de su establecimiento y recaudación, y otro obligado al pago. Se reconoce entonces a un acreedor

hipótesis establecida en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta. Es la formulación hipotética de un hecho establecido en la ley fiscal. El elemento cualitativo se clasifica como hecho imponible genérico y en hecho imponible específico.

¹⁷³ Ross Bravao, J., *Derecho tributario sustantivo*, República Dominicana, 1998, p. 14.

¹⁷⁴ Gil Valdivia, G., “El establecimiento del impuesto al valor agregado en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 30, pp. 348-350.

¹⁷⁵ Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previo por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma.

¹⁷⁶ Lago Montero, J. M., *De la litigiosidad y la justicia tributaria*, Madrid, 2007, pp. 511-552.

y un deudor. Al acreedor se le ha denominado sujeto activo, y al deudor, sujeto pasivo, originalmente, y por las características de cada uno de ellos.

a. Sujeto activo

La titularidad del derecho de crédito tributario, es decir, el poder de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo sólo corresponde al Estado, quien por conducto de la administración pública ejerce tales poderes jurídicos.¹⁷⁷ El sujeto activo de toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley, que en el caso de México corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SAT) a través del Servicio de Administración Tributaria. Por lo tanto, no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

Por los términos en que establece la obligación el artículo 31, fracción IV, constitucional, en México la calidad de sujeto activo recae en la Federación, Distrito Federal, los estados y los municipios, de los cuales sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídico-tributaria, pues los municipios carecen de facultades legislativas formales, y únicamente pueden administrar libremente su hacienda, conformada en su parte recaudatoria por las contribuciones que les señalen las legislaturas de los estados —como el impuesto predial—, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución.¹⁷⁸

Invariablemente, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, pero como en un modelo federal éste se descompone constitucionalmente en diversos órdenes de gobierno, con competencias de naturaleza y alcances diversos, es necesario delimitar el campo de acción de los mismos, de acuerdo con el modelo de organización político-administrativa. En México, por ejemplo —como ya se comentó—, son tres los órdenes de gobierno con sujeto activo: la federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de potestades tributarias, los estados o entidades federativas y los municipios.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Jiménez González, A., *Lecciones de derecho tributario*, 7a. ed., México, 2001, p. 231.

¹⁷⁸ Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los estados o municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

¹⁷⁹ Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, es necesario referir a la estructura político-administrativa del Estado mexicano, que obedece a la presencia de tres órdenes de gobierno de poderes diversos: Federación, estados o entidades federativas y municipios.

b. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es aquel sobre quien recae la obligación de pago y sus accesorios. En la legislación mexicana es la persona física o moral en el ámbito federal; y persona física o jurídica en algunas entidades federativas.¹⁸⁰ También se reconoce el carácter de nacional o extranjero del sujeto obligado, para considerar que realiza el hecho generador de un tributo; es decir, quien se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa. Por consecuencia, tanto las personas físicas como las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Existen dos clases de sujetos pasivos: personas físicas, entendiéndose como tal, a todo ser humano dotado de capacidad de goce; es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aun los menores de edad e incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo, y personas morales o jurídicas, constituidas por todas las asociaciones o sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas conforme a las leyes del país que tengan establecido su domicilio social, y adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización de un hecho generador de un tributo, contemplado en la ley correspondiente.¹⁸¹

En el análisis del sujeto pasivo se debe considerar la determinación del tipo de responsabilidad de quién paga el crédito, pues el derecho tributario con frecuencia separa la responsabilidad del pago, y esta separación consiste en que aun cuando la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra. Se debe distinguir al titular de la deuda

¹⁸⁰ En el estado de Jalisco, por ejemplo, su código fiscal señala, en el artículo 44: “Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la *persona física o jurídica* que, de acuerdo con las leyes, está obligado al pago de una determinada contribución al fisco del estado. En la misma entidad federativa su Ley de Hacienda reconoce como sujetos de la obligación, por ejemplo, del impuesto predial”, “Artículo 3o. Son sujetos de este impuesto, *las personas físicas, jurídicas o unidades económicas*, que realicen alguno de los actos o contratos previstos por el impuesto predial”.

¹⁸¹ Una persona física o una moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme al derecho tributario mexicano, en cuanto cae en la hipótesis normativa sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico; en síntesis, para que en forma automática se adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de ISR sin que para dicha consideración influyan en absoluto los enunciados factores de domicilio y nacionalidad, basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero si es que en este último caso se encuentra domiciliada en el territorio nacional.

del tercero con responsabilidad de pago, denominado al primer deudor o responsable directo, y al segundo, deudor o responsable indirecto.¹⁸² El motivo para atribuir la responsabilidad del pago a un tercero ajeno a la relación fiscal puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto, ser el sucesor de otra persona o del incumplimiento de una obligación legal.¹⁸³

El sujeto pasivo, en el caso de un tributo ambiental,¹⁸⁴ debe ser el realizador del hecho imponible, persona física o moral; el sujeto contaminante se identificaría con el productor de actividades contaminantes, el consumidor de productos contaminantes o titular de los bienes patrimoniales con los que se realiza la actividad contaminante.¹⁸⁵

2. *Cuantitativos*

A. *Base imponible*

Para Gil Valdivia y Quintana Aceves,¹⁸⁶ la base imponible o base gravable es la cantidad neta, en relación con la cual se aplican las tasas del tributo. Para la obtención de la base imponible es necesario que exista un monto bruto, al que sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley, y así determinar dicha base. De esta forma, se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos y no sobre valores brutos. El gravar valores netos y no brutos implica una evolución de los principios tributarios, entre

¹⁸² La responsabilidad indirecta o solidaria, a su vez, se clasifica atendiendo a las circunstancias por las cuales se origina el crédito, en: responsabilidad por sustitución, responsabilidad objetiva, responsabilidad por solidaridad, o adeudo ajeno y responsabilidad por infracciones fiscales.

¹⁸³ En la legislación tributaria mexicana, el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 26, una considerable cantidad de responsables solidarios con los contribuyentes, como retenedores y recaudadores; liquidadores y síndicos; directores, gerentes y administradores; legatarios y donatarios; socios y accionistas, entre otros más.

¹⁸⁴ Ortega Maldonado, J. M., *Primer curso..., cit.*, p. 340, se cuestiona: “¿Qué circunstancias determinan al sujeto obligado? y ¿por qué elige el legislador esas circunstancias como determinantes, del nacimiento de la obligación tributaria?”. La razón, señala, es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma, pero deben existir dos condicionantes para soportar la validez constitucional: 1) A la creación del impuesto la ley grave realmente la renta, el patrimonio o el gasto del sujeto pasivo, y 2) que no cree ficciones jurídicas al definir al sujeto pasivo, y afirma que la existencia de impuestos con fines extrafiscales no rompe con estas premisas, considera que son una excepción a la regla.

¹⁸⁵ Borrero Moro, C., *La tributación ambiental en España*, Madrid, 1999, p. 129.

¹⁸⁶ Gil Valdivia, G. y Quintana Aceves, F., *Diccionario jurídico..., cit.*, p. 327.

otros la capacidad de pago, que postula que a mayor posibilidad para afrontar la carga tributaria corresponde mayor gravamen.

En materia ambiental, la base imponible ha de ser la medida del daño que se pretende evitar. Se debe tener en cuenta que la finalidad del tributo es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva han de basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación, como el tipo de instalaciones o de materias primas utilizadas en los procesos productivos, el tipo de gravamen no ha de hacer prohibitivas las emisiones gravadas, pues en tal caso debería establecerse una sanción, y no un tributo.¹⁸⁷

El sujeto obligado, en el caso del impuesto ambiental, debería determinarse en virtud del principio *quien contamina paga*, aquel sobre el que tenga mayor incidencia en la sanción o incentivo fiscal. En todo caso, esto no obliga al legislador a establecer un sistema de repercusión legal del impuesto. En opinión de Baena,¹⁸⁸ el gravamen no debe ser la medida de la riqueza, sino la medida de la contaminación.

B. *Tasa*

Según Jiménez, por tasa se entiende la alícuota¹⁸⁹ o cantidad expresada normalmente, en términos porcentuales, que al ser aplicada a la base gravable da por resultado el monto del tributo a pagar; por ejemplo, el 15% en el caso del impuesto al valor agregado.¹⁹⁰ Para Giannini, la tasa o derecho es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma

¹⁸⁷ Para abundar sobre el tema véase Flores Zavala, E., *Elementos de finanzas...*, cit., p. 35; Rodríguez Berméjo, A., *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p. 118; Musgrave, R., *Public Finance...*, cit., p. 49.

¹⁸⁸ Baena, A., *Protección impositiva del medio natural*, 1996, p. 16, acerca de la forma de estructurar el hecho imponible, consultense los trabajos de Sainz de Bujanda, F., *Concepto y naturaleza del hecho imponible*, Madrid, 1996, pp. 262-266; Jarach, D., *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, 1971, p. 73; Vaquera García, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Madrid, 1999, pp. 122-145. Existen opiniones en el sentido de que todas las personas deben gravar como una contrapartida al derecho a la utilización del medio ambiente, situación por demás inviable, debido a que sería prácticamente imposible cuantificar la parte que a cada uno corresponde. Isaia, H., Splinder, J. y Martín G., “Rapport introductif: Essai d’approche interdisciplinaire”, *Année de l’environnement. Actes du Colloque “Fiscalité-Environnement”*, París, 1994, p. 79.

¹⁸⁹ Para Ibarrola, el término indica que un todo está dividido en partes iguales, y explica: “la copropiedad es un accidente de la propiedad; es la simultaneidad en el derecho que varios individuos tienen respecto a una cosa en la cual poseen una parte ideal, que se denomina parte alícuota...”. Ibarrola A., *De cosas y sucesiones*, 4a. ed., México, 1977, p. 377.

¹⁹⁰ Jiménez González, A., *Lecciones de derecho...*, cit., p. 79.

legal y en la medida en que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado.¹⁹¹ En relación con el medio ambiente, existen dos tipos de tasa: una por la prestación de servicios ambientales y otra por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales.

La tasa por prestación de servicios ambientales podría tener efectos incentivadores si se crean nuevos servicios de protección ambiental de elevado costo o si se refleja en su importe el diferente costo del servicio en función de las conductas más o menos contaminantes. Las tasas por aprovechamiento de los bienes ambientales resultan de los bienes de dominio público, con independencia de que puedan articularse como tributos, de lo que se asume que los bienes ambientales, con independencia de su titularidad, están vinculados a los fines de preservar y garantizar el desarrollo sustentable.¹⁹²

El establecer la tasa¹⁹³ es uno de los aspectos más complejos con el que se ha de enfrentar en el diseño del tributo medioambiental; esto derivado de la imposibilidad de cuantificar la parte de responsabilidad de cada sujeto contaminante, así como el nexo entre los agentes contaminadores y los efectos de la contaminación que permitan fijar una tasa, tarifa¹⁹⁴ o cuota lo más acercada a la realidad.

¹⁹¹ Giannini, A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, 3a. ed., Milán, 1945, p. 50.

¹⁹² En la medida en que se tolere un aprovechamiento especial de los bienes ambientales que suponga un cierto deterioro, puede exigirse una tasa correspondiente al importe de los costos sociales que se producen o —si tales costos son imposibles de medir— a la utilidad del sujeto contaminante, equivalente a los costos de evitar la contaminación.

¹⁹³ Se entiende por tasa o tarifa la cantidad líquida que el sujeto pasivo tendrá que aportar una vez que se encuentre en el supuesto señalado por la ley. En otra acepción la cuota es el importe fijo por pagar, establecido por la ley. Este elemento difiere de los porcentajes variables que la ley pudiera determinar como parte de la obligación tributaria. La tarifa o tasa puede ser progresiva; es considerada como la más equitativa y justa debido a que el sujeto pasivo contribuye en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas o regresiva: puede ir decreciendo a medida que vaya aumentado la base según los propósitos o medidas de política fiscal aplicada en cada caso.

¹⁹⁴ Sobre el mismo tema en su relación con el agua, Saldívar Valdés, A., en su obra *Las aguas de la ira: economía y cultura del agua en México: ¿sustentabilidad o gratuidad?*, México, UNAM, 2007, pp. 148-160, 258 y 319-331, considera que es a través de la implantación de tarifas bajo criterios de eficiencia, eficacia y equidad, como se pueden atender las necesidades de la población, así como su bienestar y el de los ecosistemas. También señala que subsidiar el suministro de agua potable constituye una ficción: “es como sacar dinero de una tarjeta de crédito para pagar las deudas de otra tarjeta”. Es por ello, en su opinión, que si se le asigna un valor económico a este vital líquido, se induce a reducir significativamente su consumo, valorándola como si fuera “oro líquido”. El pagar una tarifa por su consumo —así lo manifiesta— no implica privatizar; sólo significa administrar el buen uso de un bien común, sin perder el carácter de bien público y su función social. En otro apartado de la misma obra se

C. *Época de pago*

Una vez que el sujeto pasivo se coloca en el supuesto normativo que la ley prevé como hecho imponible y éste se encuentra determinado, nace la obligación de pago. La época de pago la constituye la determinación de los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar y pagar los tributos que hayan causado. La fecha y el plazo para el entero de las contribuciones dependerán de lo que la ley respectiva señale.¹⁹⁵

La obligación tributaria nace en el momento en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes o en servicios. Para una contribución ambiental, en opinión de Ríos,¹⁹⁶ se deben diferenciar dos supuestos: el primero podrá considerarse como un pago anticipado; esto es, se parte de que el deterioro ambiental ya se produjo, y el Estado ejecuta un proyecto para su recuperación; el segundo supuesto se dará en el momento de realizarse cualquier actividad lícita industrial, comercial o de servicios que ponga en riesgo el medio ambiente.

En este orden de ideas, el momento de causación de los tributos medioambientales puede ser en forma mensual, bimestral o anual. Para fines administrativos puede pensarse que es conveniente que sea anual, independientemente de que la fecha de pago se diera en forma anticipada, bimestres o semestres, simplificando el proceso operativo del manejo del tributo. La época de pago, al igual que los otros elementos de los tributos, deberá estar

establece que el agua, siendo de uso público, constitucionalmente es un “bien público”; sin embargo, en algunos casos tiende a comportarse como un bien privado, y lo ejemplifica así: “Si se considera que un individuo x no ha pagado la tarifa de agua y la junta o el comité de aguas decide excluirle de este recurso, entonces se puede definir que el recurso, agua en este caso, tiende a comportarse como un bien privado”.

¹⁹⁵ No existen reglas fijas en cuanto a los plazos, ya que pueden ser días, meses o períodos; por ejemplo, tratándose de impuesto sobre la renta para personas morales, la ley establece dos épocas de pago para el impuesto causado: el artículo 10, penúltimo párrafo, menciona que el impuesto “se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal”, y el artículo 14 señala: “los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago”. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 5o. D, señala que se efectuará el pago mediante declaración que presentarán a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago. A su vez, el Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y que a falta de disposición expresa, en el caso de retención o de recaudación, se enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de determinación, o en cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al nacimiento de la causación.

¹⁹⁶ Ríos Granados, G., *Tributación ambiental...*, cit., pp. 198-201.

contenida en la ley respectiva, ya que en caso contrario será inconstitucional, como lo ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.¹⁹⁷

VII. CONCLUSIONES

El deterioro del medioambiente en el mundo es una realidad, y se ha puesto en evidencia en años recientes. Así lo confirman informes diversos de organismos internacionales, situación que induce a que los países tomen conciencia del problema y de la necesidad de hacerle frente. El agotamiento de recursos naturales, los efectos del calentamiento global y la obtención de energías alternativas baratas y limpias son algunos de los problemas que los países del mundo en general y Latinoamérica en particular debe hacer frente.

Ante estos escenarios, el uso de instrumentos económicos se presenta como una alternativa para atenuar los efectos del problema modificando conductas de producción y consumo, por otras más sustentables. En este sentido, la preocupación de los poderes públicos se focaliza en la implementación y vinculación de políticas sobre la materia, que armonicen con el entorno global. Entre otras, las de carácter jurídico-económico, como el tributo ambiental, que para la región resulta pertinente implementarlo, aprovechando la sensibilidad tanto de los poderes públicos como de los ciudadanos, sobre los efectos del calentamiento global.

Para Latinoamérica resulta indispensable solventar el problema, por ser un mercado en expansión como proveedor de bienes y servicios ambientales, y porque su ritmo de crecimiento demográfico y la alta densidad urbana exige tener especial cuidado con el medio ambiente. Al intensificar el flujo de exportaciones de materias primas, que se producen en la región y que demandan el resto del mundo, el *Mecanismo de Desarrollo Limpio*, establecido por el Protocolo de Kioto, se convertiría en instrumento de la economía y el medioambiente, al generar inversiones, empleo, e incrementar la transferencia de tecnología sustentable.

Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, en buena parte de los países de la región se observa desvinculación operativa entre economía y medio ambiente como funciones de gobierno. En la región es común que la relación entre autoridades ambientales y fiscales, por ejemplo, se limite al proceso presupuestario y a la gestión de recursos para financiar el gasto del organismo ambiental, ignorando que resulta indispensable su aplicación transversal. La coordinación de las políticas públicas en

¹⁹⁷ Séptima Época. Primera Parte. Pleno. Tesis 162, *Apéndice 1917-1995*, p. 165, ya citada.

el ámbito jurídico-institucional en América Latina debe ser una obligación, porque el correcto desempeño de los instrumentos de política ambiental dependen de su solidez institucional y normativa.

Otro aspecto relevante del capítulo es lo relacionado a la aplicación transversal de las políticas en la gestión pública. El sistema permite compartir información y experiencias, habilidades técnicas y, sobre todo, voluntades políticas de sus directivos en los procesos de presupuestación. Se aplica, cuando una política es de interés y/o responsabilidad de dos o más dependencias, o dos o más órdenes de gobierno, con el fin de optimizar resultados. La implementación transversal de las políticas públicas impide también la manipulación política de programas gubernamentales, ya que el mérito es producto del trabajo compartido.

En países como México, en el ámbito institucional la obligación ya existe; sólo se requiere cumplir los postulados del Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012. En materia de *sustentabilidad ambiental*, la transversalidad es una obligación, y existe el compromiso de que las Agendas de Transversalidad de Políticas Públicas para el Desarrollo Sustentable sean el instrumento que apoye la construcción y seguimiento de acuerdos y compromisos que sustenten acciones y/o proyectos estratégicos de las instituciones gubernamentales. Por lo tanto, en la toma de decisiones sobre inversión, producción y políticas públicas sólo se requiere cumplir el PND, y, en todo caso, condicionar la ministración de recursos al cumplimiento de este principio.

En la búsqueda de su consolidación económica sustentable, el modelo de Estado federal mexicano tiene como asignatura pendiente el aplicar políticas que permitan a las haciendas de sus tres órdenes de gobierno, lograr su viabilidad financiera. El desafío, en primer término, es identificar las fortalezas y áreas de oportunidad, con el fin de vigorizar no sólo la parte financiera del proceso, sino particularmente la jurídico-económica, en los órdenes de gobierno federal, estatal y municipal. Para ello resulta indispensable una restructuración de la legislación tributaria en México, empezando por la carta magna. Con la restructuración en comento se daría viabilidad a una reforma hacendaria integral bajo criterios federalistas y sustentables, con apego a principios constitucionales, trabajo que corresponde a los tres poderes de la Unión y a los tres órdenes de gobierno.