



**UNIVERSIDAD AUTONOMA
DE AGUASCALIENTES**

Centro de ciencias económico administrativas

Departamento de contabilidad

Trabajo práctico

Análisis del marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono, caso México y su comparación con España”

PRESENTA

Pável Roberto Federico Beltrán Gómez

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN IMPUESTOS

Tutor

Dr. José Manuel Barrera Castañeda.

Integrantes del comité tutorial

Dr. Sergio Lagunas Puls

Mtra. Virginia Guzmán Díaz

Aguascalientes, Ags., 13 de septiembre de 2020



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES



CENTRO DE CIENCIAS
EMPRESARIALES

CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL

MTRA. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como TUTOR/ASESOR DR. JOSÉ MANUEL BARRERA CASTAÑEDA designado del estudiante PÁVEL ROBERTO FEDERICO BELTRÁN GÓMEZ con ID 151276 quien realizó el trabajo práctico titulado: "ANÁLISIS DEL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS COMBUSTIBLES FÓSILES Y LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO, CASO MÉXICO Y SU COMPARACIÓN CON ESPAÑA", un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el VOTO APROBATORIO, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 9 día de octubre de 2020.

Dr. José Manuel Barrera Castañeda
Tutor de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión de Calidad.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado.

Código: DO-SEE-FO-07
Actualización: 01
Emisión: 17/05/19

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

**M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E**

Por medio del presente como **ASESORA / LECTORA MTRA. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN** designada del estudiante **PÁVEL ROBERTO FEDERICO BELTRÁN GÓMEZ** con ID **151276** quien realizó el trabajo práctico titulado: **"ANÁLISIS DEL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS COMBUSTIBLES FÓSILES Y LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO, CASO MÉXICO Y SU COMPARACIÓN CON ESPAÑA"**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 9 día de octubre de 2020.

**M.F. Virginia Guzmán Díaz de León
Lectora de trabajo práctico**

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

**MTRA. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E**

Por medio del presente como **LECTOR / ASESOR DR. SERGIO LAGUNAS PULS** designado del estudiante **PÁVEL ROBERTO FEDERICO BELTRÁN GÓMEZ** con ID **151276** quien realizó el trabajo práctico titulado: **“ANÁLISIS DEL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS COMBUSTIBLES FÓSILES Y LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO, CASO MÉXICO Y SU COMPARACIÓN CON ESPAÑA”**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

**ATENTAMENTE
“Se Lumen Proferre”**

Aguascalientes, Ags., a 9 día de octubre de 2020.



**Dr. Sergio Lagunas Puls
Lector de trabajo práctico**

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

Fecha de dictaminación dd/mm/aa: 14/10/2020

NOMBRE: PAVEL ROBERTO FEDERICO BELTRAN GOMEZ ID 151276
PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS LGAC (del posgrado): ESTUDIO DE LA SITUACIÓN FISCAL E IMPOSITIVA DE LAS ORGANIZACIONES.
TIPO DE TRABAJO: () Tesis (X) Trabajo práctico
ANÁLISIS DEL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS COMBUSTIBLES FÓSILES Y LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO, CASO MÉXICO Y SU COMPARACIÓN CON ESPAÑA.

Aportar conocimiento dogmático que ayude a concientizar a los participantes del proceso legislativo de la utilización de instrumentos económicos de carácter extrafiscal que disminuyan impactos ecológicos negativos y así, se logre una efectiva recaudación y destino de recursos.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado):

INDICAR SI/NO SEGÚN CORRESPONDA:

Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:

- si El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
si La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
si Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
si Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
si Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
si El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
si Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
si Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
si Cumpe con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)

El egresado cumple con lo siguiente:

- si Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
si Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
si Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
si Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
si Coincide con el título y objetivo registrado
si Tiene congruencia con cuerpos académicos
si Tiene el CVU del Conacyt actualizado
si Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)

En caso de Tesis por artículos científicos publicados

- Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
El estudiante es el primer autor
El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado

Si X
No

FIRMAS

Elaboró:

M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ

M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ

* En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o miembro del comité tutorial, asignado por el Decano

Revisó:

DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN

Autorizó:

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN

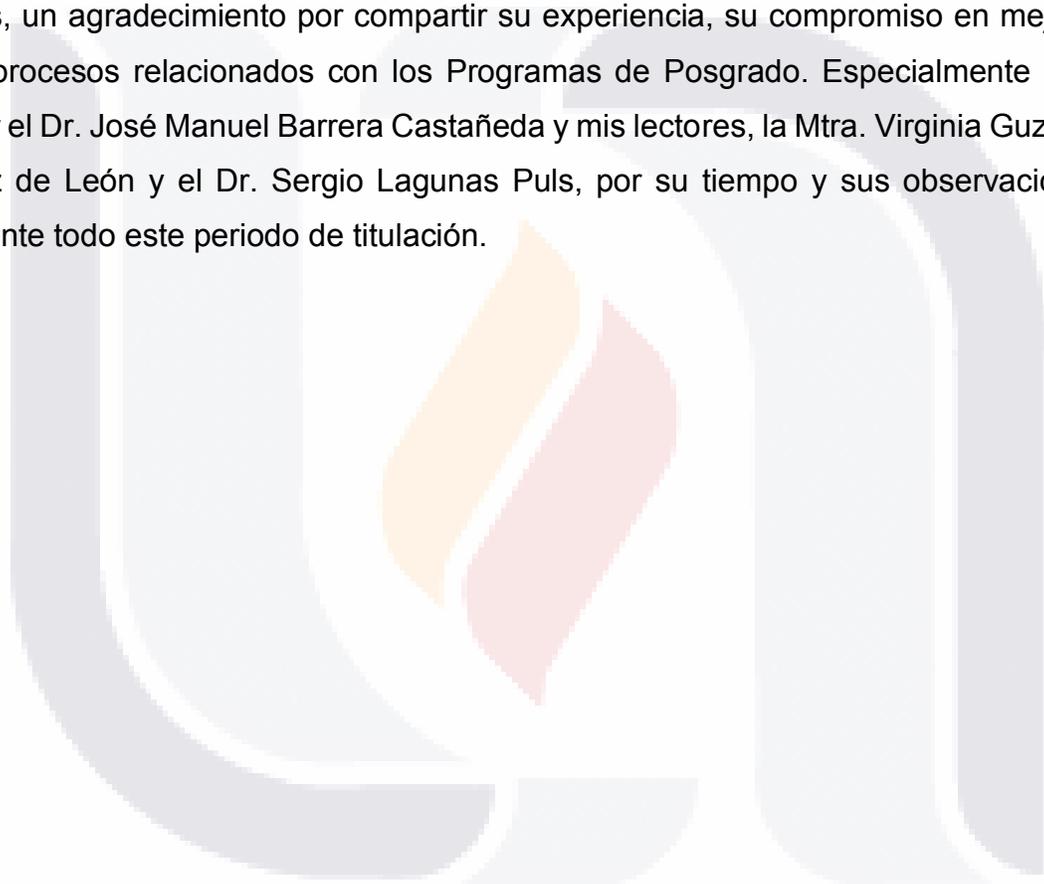
Handwritten signatures in blue ink over horizontal lines.

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En cumplimiento con el Art. 105C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: ... Cuidar la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 105F las funciones del Secretario Técnico, llevar el seguimiento de los alumnos.

Agradecimientos

Este Manual fue posible gracias a la colaboración de personal académico y administrativo involucrado en los programas de posgrado de la Universidad Autónoma de Aguascalientes, a Secretarios de Investigación y Posgrado, Secretarios Técnicos y Consejos Académicos, personal administrativo. A todos ellos, un agradecimiento por compartir su experiencia, su compromiso en mejorar los procesos relacionados con los Programas de Posgrado. Especialmente a mi tutor el Dr. José Manuel Barrera Castañeda y mis lectores, la Mtra. Virginia Guzmán Díaz de León y el Dr. Sergio Lagunas Puls, por su tiempo y sus observaciones durante todo este periodo de titulación.



TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Índice general

Tabla de contenido

ÍNDICE GENERAL	1
ÍNDICE TABLAS.....	3
ÍNDICE DE GRÁFICAS	4
RESUMEN EN ESPAÑOL	5
ABSTRACT.....	6
INTRODUCCIÓN	7
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	11
A) ANTECEDENTES INTERNACIONALES	11
B) ANTECEDENTES EN MÉXICO	14
C) DIAGNÓSTICO ACTUAL.....	16
D) JUSTIFICACIÓN.....	18
E) DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL DE LA INVESTIGACIÓN	19
OBJETIVOS DE LA INTERVENCIÓN	19
OBJETIVO GENERAL:	19
OBJETIVOS ESPECÍFICOS:	20
FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA.....	21
CAPÍTULO I: COMBUSTIBLES FÓSILES Y EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO.....	21
INTRODUCCIÓN	21
GENERALIDADES Y CONCEPTOS	22
INSTRUMENTOS ECONÓMICOS QUE REGULAN LA EMISIÓN DE GASES CON EFECTO INVERNADERO.....	26
LA REGULACIÓN DE EMISIONES DE BIÓXIDO DE CARBONO	31
REGULACIÓN FISCAL DE LOS COMBUSTIBLES FÓSILES.....	32
CONCLUSIÓN	39

CAPÍTULO II. LA “EXTERNALIDAD” Y LA “EXTRAFISCALIDAD” EN MATERIA TRIBUTARA EN MÉXICO Y OTROS ELEMENTOS..... 40

INTRODUCCIÓN 40
 FINALIDAD FISCAL Y EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS..... 42
 TIPOS DE EXTRAFISCALIDAD 44
 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE EN EXTRAFISCALIDAD..... 48
 TRIBUTOS AMBIENTALES COMO EXTRAFISCALIDAD 51
 CONCLUSIÓN 54

CAPÍTULO III. COSTOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL EJERCICIO FISCAL 2018. ... 55

INTRODUCCIÓN 55
 FEDERALISMO FISCAL EN MÉXICO..... 56
 IMPACTO AMBIENTAL EN MÉXICO 61
 IMPACTO ECONÓMICO DEL MEDIO AMBIENTE..... 66
 ESTÍMULO FISCAL A LOS COMBUSTIBLES Y SU RECAUDACIÓN..... 72
 CONCLUSIONES..... 78

CAPÍTULO IV. ESTUDIO COMPARADO ENTRE MÉXICO Y ESPAÑA RELATIVO A LA REGULACIÓN FISCAL DE LA EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO..... 79

INTRODUCCIÓN 79
 ORDENAMIENTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA..... 81
 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA 82
 LA EXTRAFISCALIDAD AMBIENTAL EN EL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO EN ESPAÑA 86
 TRIBUTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA 89
 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS 91
 BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS 100
 SISTEMA DE COMERCIO DE EMISIONES 102
 CONCLUSIÓN 104

CAPÍTULO V.- CONCLUSIONES Y PROPUESTAS (RESULTADOS DE LA INTERVENCIÓN) 106

DISEÑO DE LA INTERVENCIÓN 113

SUPUESTO DE INTERVENCIÓN 115

ABREVIATURAS..... 115

BIBLIOGRAFÍA..... 116

Índice tablas

Tabla 1.1 Cuota general de combustibles	32
Tabla 1.2 Cuota a la gasolina y el diésel	32
Tabla 1.3 Cuota de combustibles fósiles	33
Tabla 1.4 Precio desglosado de la gasolina en 2018	34
Tabla 2.1 Cantidad de emisiones en México.....	57
Tabla 2.2 Costos ambientales en México.....	61
Tabla 3.1 Recaudación por impuesto especial de hidrocarburos	87
Tabla 3.2 Recaudación de IEPS por gasolina y diésel	89
Tabla 3.3 Recaudación por impuestos ambientales directos	92
Tabla 3.4 Recaudación por impuestos medioambientales indirectos	93



Índice de gráficas

Gráfica 1.1 Gráfica del precio de los combustibles	35
Gráfica 1.2 Gráfica del precio de los combustibles	36
Gráfica 1.3 Gráfica del precio de los combustibles	36
Gráfica 2.1 Emisiones totales de bióxido de carbono	55
Gráfica 2.2 Total de emisiones y transferencias de sustancias en México	56
Gráfica 2.3 Comparación de emisiones en México	58
Gráfica 2.4 Distribución de costos del deterioro ambiental en México	62
Gráfica 2.5 Gastos en protección ambiental en México	64
Gráfica 2.6 Precio de los combustibles con y sin estímulo fiscal	67
Gráfica 2.7 Comparación de gastos con la recaudación en México	68
Gráfica 2.8 Comparación con el estímulo a la gasolina y el diésel	69
Gráfica 3.1 Recaudación por impuesto especial de hidrocarburos	90
Gráfica 3.2 Recaudación de IEPS por gasolina y diésel	91
Gráfica 3.3 Recaudación por impuestos medioambientales directos	92
Gráfica 3.4 Recaudación por impuestos medioambientales indirectos	94



Resumen en español

Analizar el marco jurídico tributario en materia del Impuesto a los Combustibles Fósiles, así como los beneficios fiscales relacionados con este, con el objetivo de cuantificar los resultados obtenidos y evidenciar sus oportunidades de mejora o en todo caso sus deficiencias, para así, aportar un cambio en su regulación jurídica que se traduzca en efectos positivos para la recaudación y el medio ambiente.

Palabras clave: impuestos ambientales; emisión de dióxido de carbono; extrafiscalidad; impuesto a los combustibles fósiles; estímulos fiscales.



Abstract

Analyze the tax legal framework regarding the Fossil Fuels Tax as well as the related tax incentives, in order to quantify the results obtained and demonstrate their opportunities for improvement, in any case, their deficiencies, so that it can contribute to a change in its legal regulation that translates into positive effects for collection and the environment.

Key words: environmental taxes; carbon dioxide emission; fossil fuels taxes; tax incentives.

Introducción

La globalización es un fenómeno de talla mundial que ha obligado a todos a adaptarse a nuevas reglas en materia de comercio, economía, tecnología, política, etc. Por eso, no cabe duda que varios países han sido beneficiados de tal situación y, mucho menos que, adoptar las diversas transformaciones, es sinónimo de prosperidad para los países. Por ello, para lograr tal desarrollo, las empresas utilizan combustibles fósiles para la producción y distribución de mercancías, incluso para la vida cotidiana (Ballesteros & Aristizabal, 2007).

A pesar de lo anterior, como todo proceso, siempre habrá efectos colaterales e inesperados que influyan negativamente. En este caso, el desarrollo industrial y tecnológico, asociado con un consumo desmesurado de combustibles fósiles, ha ocasionado simultáneamente un daño ambiental que difícilmente es cuantificable en un lugar y tiempo delimitado (Placeres, Olite, & Toste, 2006). Normalmente los efectos de la contaminación no respetan las mismas reglas y fronteras de los Estados.

En este sentido es que, cada uno de los países ha tenido que llevar a cabo diversas acciones con el fin de disminuir el constante deterioro ambiental y, una de ellas es el desarrollar un cuerpo normativo que proteja el medio ambiente. Con esto no se da por sentado que ello

sea suficiente para lograr dicha disminución sino que, además es necesaria una continua actualización de su legislación acorde con políticas económicas benéficas, así como con los objetivos de la comunidad internacional (United Nations, 1997).

Así pues, la contaminación del aire es uno de los problemas ambientales de mayor importancia, esto debido a que, al formarse el efecto invernadero, ocasiona el aumento de la temperatura, lo cual provoca catástrofes ambientales y por consiguiente el brote de muchas enfermedades (World Health Organization , 2009).

En razón de lo anterior, los Estados han intentado controlar la emisión de dióxido de carbono a través de instrumentos económicos con el objetivo de incentivar el cambio de ciertas conductas que contaminan el aire. Así es que existen dos maneras de fijar limitaciones a la emisión de dióxido de carbono. La primera de ellas es mediante programas de límites e intercambio de derechos de emisiones, es decir, es la emisión de bonos para contaminar, los cuales pueden ser vendidos por las empresas cuando no se llegue al límite de la contaminación permitida. Y por otro lado, a través del establecimiento de impuestos a la emisión de CO₂ o a los combustibles fósiles (Brad & Nadja, 2019).

En cuanto al comercio de emisión de derechos, básicamente se trata de un sistema de incentivos para las empresas que consiste en emitir instrumentos que tengan como función la autorización y la regulación de la cantidad de gases que cierta empresa puede hacer uso y, en el caso de no utilizarlo por completo, es posible transferirlos a otros sujetos y con ello beneficiarse económicamente. Ahora bien, este es un tema que no se abordará ya que, si bien es cierto que es un método para el control de las emisiones de dióxido de carbono, no se constituye como un impuesto a los combustibles fósiles (Ministerio para la Transición Ecológica , 2019).

Además de ello, la implementación de impuestos a los combustibles fósiles ha resultado más eficiente y a menor costo administrativo, debido a que, los resultados fueron superiores a la sola emisión y comercio de derechos (International Institute for Sustainable Development, 2019).

Otra de las maneras con las que cuentan los países para la regulación del carbono, es establecer directamente un precio a la emisión de gases con efecto invernadero o bien, fijar una cantidad al uso de los combustibles fósiles (The World Bank, 2019).

Debido a la magnitud del presente tema, el Banco Mundial creó un tablero de precios del carbono también conocido como "*Carbon Pricing Dashboard*"; en este se expone un estudio longitudinal relativo a diversos países del mundo en donde se ha regulado las emisiones de carbono en sus respectivas legislaciones, así como, en aquellos donde se está considerando tal implementación. En dicha plataforma posible observar que para el año 1990, Finlandia y Polonia, ya hacían alusión a dichos temas dentro de su regulación ambiental (The World Bank, 2019).

Este tipo de regulaciones han tenido resultados extrafiscales favorables en otras latitudes, como es el caso de Reino Unido donde se redujeron considerablemente las emisiones de dióxido de carbono tras el establecimiento de impuestos al carbono (Zeke, 2018). Lo que evidencia el alcance favorable de dichas medidas.

En el primer capítulo se abordará de manera concisa los motivos internacionales que desencadenaron las diversas acciones a nivel global, nacional y sub-nacional para la protección del medio ambiente. Asimismo, se analizará el marco jurídico - fiscal que regula

los combustibles fósiles y las emisiones de dióxido de carbono en México, desglosando sus elementos y su mecanismo de recaudación.

Durante el segundo capítulo se desentrañará el sentido y alcance de los conceptos de “externalidad” y “extrafiscalidad” en materia tributaria toda vez que, el presente trabajo estudiará la regulación de los combustibles en México, la cual tiene como finalidad adicional a la recaudación, que es desincentivar actividades que repercutan negativamente al medio ambiente.

Mediante el tercer capítulo, se realizará una ponderación entre el impacto ambiental, los costos de protección ambiental, especialmente del aire y los estímulos fiscales a los combustibles con la recaudación por el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios relativo a combustibles fósiles, con el objetivo de contrastar los costes y beneficios generados por las políticas del gobierno federal en materia fiscal y ambiental.

En el cuarto capítulo se hará un estudio comparado del marco jurídico que regulan los impuestos a la emisión de dióxido de carbono en España, contrastando las diferencias y los avances que han tenido en la materia, así como verificar los efectos medioambientales y recaudatorios.

Por último, en el quinto capítulo se esbozará una propuesta de mejora a la legislación relativa al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a los combustibles y en todo caso, a la regulación fiscal de la emisión de dióxido de carbono en México, así como los elementos adicionales que se deben considerar para disminuir la contaminación del aire a largo plazo.

Planteamiento del problema

a) Antecedentes internacionales

A pesar de que, el tema de la degradación ambiental se ha desdeñado en la agenda política y jurídica en múltiples ocasiones, en la actualidad ha tenido un giro radical debido al exceso de contaminación originada por los productos y servicios proporcionados por el mercado, así como los procesos industriales.

De acuerdo con Organización Meteorológica Mundial de las Naciones Unidas, los últimos cuatro años, 2015, 2016, 2017 y 2018, fueron los más cálidos registrados y, la temperatura media global fue de 1°C más que hace 150 años (Organización Meteorológica Mundial, 2020)¹. Lo anterior debido a la emisión de gases de Efecto Invernadero *inter alia* diversos factores que perjudican al medio ambiente.

Uno de los problemas principales es la emisión de gases con Efecto Invernadero toda vez que, se encuentran relacionados con la temperatura media a nivel mundial. Tal y como se menciona en la nota, de la totalidad de dichos gases, el dióxido de carbono (CO²) es aquel que más contamina mismo que es producido por la quema de combustibles fósiles (United Nations, 2019).

A razón de lo anterior, es necesario traer a colación que los esfuerzos por enfrentar la contaminación ambiental del aire a nivel internacional han sido protagonizados principalmente por las Naciones Unidas y, están reflejados en tres instrumentos jurídicos:

¹ Organización Meteorológica Mundial. Consultado el 30 de enero de 2020 a través del link: <https://public.wmo.int/es/media/comunicados-de-prensa/la-organización-meteorológica-mundial-confirma-que-2019-fue-el-segundo>

la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, el “Protocolo de Kyoto” y el Acuerdo de París.

En cuanto al primero de ellos, fue llevada a cabo en 1992 pero entró en vigor dos años después y, ha sido ratificada por 195 países. Se tuvo como objetivo “la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmosfera” para evitar los posibles efectos dañinos para el ecosistema. También se reconocen las responsabilidades comunes de la comunidad internacional pero diferenciadas debido a sus capacidades y condiciones sociales y económicas (United Nations, 1992). Asimismo, en el artículo 4 se recogen los diversos compromisos adquiridos por los países adheridos a la convención, en donde se destacan que los Estados miembros deberán de tomar en cuenta “las consideraciones relativas al cambio climático en sus políticas y medidas sociales, económicas y ambientales”, al igual que, “limitar sus emisiones antropógenas de gases de Efecto Invernadero”.

Ahora bien, el Protocolo de Kyoto es un instrumento asociado con la anterior convención y fue creado en 1997 aunque entró en vigor hasta el año 2005. En dicho instrumento se hace alusión a los compromisos descritos en el párrafo anterior, especificando de manera concreta los medios en los que se cumplirán. Así es como algunos de los mecanismos se centran en la reducción y eliminación gradual de los incentivos fiscales, exenciones fiscales y arancelarias que sean contrarias a la mitigación de los gases de efecto invernadero (United Nations, 1997). Igualmente, en el anexo A del protocolo se enlistan los 6 GEI que deberán tomarse en cuenta para el combate al cambio climático. No obstante, para efectos del presente trabajo solo se hará referencia al Dióxido de Carbono (CO₂), el cual deriva de la quema de combustibles fósiles.

Por otro lado, el Acuerdo de París del año 2015 en su artículo 2 contiene tres objetivos principales que pretenden dar respuesta a la amenaza mundial del cambio climático, mismos que giran en torno a la disminución de emisiones de gases de efecto invernadero. También reconoce que son metas a largo plazo y que es necesaria la intervención del nivel local, sub-nacional, nacional, regionales e internacionales para la consecución de tales fines (United Nations, 2015).

Adicionalmente, en dicho acuerdo se generan diversas plataformas que coadyuvan en el cumplimiento de los objetivos adoptados por la comunidad internacional, de los que se destacan: el “Global Climate Change NAZCA”; el Registro de contribuciones determinadas a nivel nacional; el Mecanismo internacional de Varsovia para las pérdidas y los daños relacionados con las repercusiones del Cambio Climático; entre otros.

Además de los anteriores instrumentos, el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente emitió un informe donde evalúa las emisiones de dióxido de carbono y sus implicaciones, así como el aumento del nivel del mar y sus consecuencias, mismas que pueden ser irreversibles si no se toman las medidas necesarias para contrarrestar el efecto provocado por tales gases (United Nations Environment, 2017).

De igual manera, el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) ha publicado varios informes en donde explica detalladamente las consecuencias a las que se enfrentaría la comunidad internacional por motivo del calentamiento global. El objetivo principal es limitar el aumento de la temperatura por debajo de los 2°C e incluso mantenerla a menos de 1.5°C para no provocar desastres naturales (Climate change , 2018).

En este sentido, dentro del “*Carbon Pricing Dashboard*” del Banco Mundial, se muestra el comportamiento de diversos países en los últimos 30 años. Se debe enfatizar que durante ese periodo no hubo un cambio drástico en cuanto al aumento de la regulación del carbono de dichos países. No obstante, en los últimos 5 años se muestra un aumento considerable de aquellos que contienen en sus legislaciones el precio del carbono o el sistema de emisión de derechos (The world bank, 2019).

Con base en lo previamente expuesto, es posible concluir que en el ámbito internacional se están llevando a cabo múltiples acciones que pretenden disminuir el deterioro ambiental a nivel global ya que, el problema de la contaminación no tiene fronteras fijas sino que contrario a las limitaciones de las legislaciones de los Estados, el daño provocado por las acciones de determinados sujetos pueden observarse en otro lugar y tiempo del que fueron llevadas a cabo, provocando costes a diferentes sujetos que no tuvieron relación alguna con ello. También, se considera que la reacción será en cascada, es decir que, si tales acciones internacionales se efectúan concretamente a nivel nacional, sub-nacional o incluso local, se producirán resultados efectivos.

b) Antecedentes en México

El combate contra el cambio climático es un desafío con el que el Estado Mexicano cuenta desde hace tiempo en el ámbito internacional, esto debido a los compromisos adquiridos mediante la suscripción de instrumentos internacionales como lo son: el Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono; Protocolo de Montreal Relativo a las Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono; Convenio Internacional sobre Cooperación, Preparación y Lucha Contra la Contaminación por Hidrocarburos y otros más; todos ellos datan de más de

20 años, lo que evidencia que evidencia el interés por generar políticas en beneficio del medio ambiente.

Sin embargo, ello no se tradujo en cambios objetivamente observables a nivel nacional o sub-nacional, sino que al no ser instrumentos de carácter vinculante, solo eran tomados como referencia teórica más no práctica. Dos factores fueron decisivos para revertir esta situación, el primero de ellos fue la reforma constitucional de 2011 relativa a los Derechos Humanos (Diario Oficial de la Federación, 2011), en donde básicamente se le otorgaba a los tratados internacionales el mismo nivel jerárquico por lo que todos los derechos incluidos en ellos serían de carácter constitucional y por lo tanto exigibles para las autoridades. Del mismo modo, se abrió un abanico de posibilidades jurídicas para los gobernantes ya que era posible legislar en cualquier materia bajo el supuesto de la protección de derechos humanos.

El segundo factor que influyó, fue la ratificación del Acuerdo de París sobre el cambio climático en el año 2016, mismo que tiene carácter vinculante para el gobierno mexicano en cuanto a los objetivos y obligaciones establecidas en este. De tal manera, los compromisos adquiridos en dicho acuerdo se fueron reflejando poco a poco en la legislación y políticas de la nación. Es así que, para el año 2013 se generó un cambio dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en la que se adicionó un determinado gravamen a los Combustibles Fósiles, estableciendo una cuota específica que se actualizaría en cada ejercicio fiscal (Diario Oficial de la Federación , 2013).

En tal guisa, para el año 2016 fue publicada la “Estrategia de transición para promover el uso de tecnologías y combustibles más limpios” (Intergovernmental Panel on Climate

Change, 2018), mediante la cual se fijan las directrices por las que se desarrollará las acciones gubernamentales con el fin de combatir el cambio climático.

c) Diagnóstico actual

A partir del 2014, una de las medidas que utilizó el gobierno federal para mitigar el impacto ambiental de las emisiones de dióxido de carbono fue el cobro de una cuota a los combustibles fósiles mediante el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, lo cual era necesario en razón de que, en concordancia con los datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Rodríguez, 2015), dentro de los 36 países miembros, México es el país miembro con menos impuestos en materia ambiental, lo que evidencia la falta de regulación en materia de prevención, protección, disminución y reparación de los daños ecológicos en el territorio nacional.

En tal guisa, una vez establecidos dichos impuestos, se debe de hacer énfasis que la cuota fijada para la recaudación de combustibles fósiles ha sido menor en comparación a la de otros países, lo que deja una brecha amplia para los contribuyentes para continuar realizando las actividades contaminantes debido a que el coste representa una cantidad insignificante. Por lo anterior, es necesario realizar un estudio comparativo entre la cuota de combustibles fósiles o en su caso, los impuestos por la emisión de dióxido de carbono con otros países con el objetivo de proporcionar los mismos resultados.

Así pues, una de las causas por la que se estima que el cobro del IEPS a los combustibles fósiles no está generando el resultado previsto se expone que durante ciertos ejercicios fiscales como el del 2016, donde aumentó la recaudación de dicho impuesto, lo que pudo

haber sido ocasionado por el aumento del consumo de tales combustibles, lo cual es contrario a su finalidad extrafiscal, la reducción de dichos contaminantes (M., 2017).

Otro factor adicional que es necesario tomar en cuenta, son los costos totales por agotamiento y degradación ambiental. Esto debido a que, la totalidad de la recaudación que tiene como origen los combustibles fósiles es relativamente menor a las erogaciones que el gobierno federal realiza para la conservación del medio ambiente (El economista, 2018). Lo cual a largo plazo ocasiona un déficit en el erario público que se cubre mediante la reducción de presupuestos destinados a otros rubros.

En este sentido, también juegan un papel importante los estímulos fiscales que se otorguen a determinados sectores económicos debido a que, la finalidad de estos es incentivar ciertas actividades económicas. No obstante, independientemente de la forma en que se entreguen dichos estímulos (depósitos, ayudas financieras, activos fijos, descuentos, entre otros), lo que es irrefutable es que son recursos que deja de percibir y de utilizar el erario público. Con base en lo anterior, y tomando en cuenta que los referidos estímulos corren a costa de la totalidad de contribuyentes, se concluye que deben de utilizarse de la manera más eficiente posible así como congruente con la totalidad de la política fiscal.

De esta manera, los incentivos fiscales pueden resultar decisivo en las políticas públicas ya que, si no son utilizados de manera correcta, motivan la realización continua de acciones nocivas para el medio ambiente. Un claro ejemplo de ello es el sector transporte en México, mismo que goza de múltiples privilegios fiscales lo que ocasiona la propagación de dicha actividad y por ende el deterioro ecológico respectivo (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 2013).

Asimismo, el estímulo fiscal a las gasolinas y el diésel que es publicado semanalmente en el Diario Oficial de la Federación, no incentiva a los contribuyentes a buscar otra manera de realizar las actividades menos lesiva para el medio ambiente, sino que promueve dicha actividad. En otras palabras, no hay que soslayar la alternativa de compulsar los beneficios económicos adquiridos por determinado sector con los beneficios o perjuicios públicos (o de los demás sectores).

Otro de los temas que deben de abordarse es el destino de los impuestos recaudados porque dichas cantidades deberían de asignarse primordialmente a programas de prevención o disminución de las actividades perjudiciales para el medio ambiente. No obstante, dicha recaudación no presenta una previa designación sino que, va directamente a los recursos totales del gobierno federal y, de ahí se distribuyen a diversos rubros, lo que genera una confusión al momento de calificar los resultados esperados (Belen, 2018).

d) Justificación

¿Por qué?

Es necesario el análisis y estudio minucioso, a través del concepto de extrafiscalidad, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de los combustibles fósiles y del estímulo fiscal a la gasolina y el diésel debido a que, no se han mostrado una disminución constante en las emisiones de gases de efecto invernadero. Especialmente, cuando la magnitud de tales emisiones ha posicionado a México como uno de los países que más contaminan el medio ambiente dentro del ranking mundial (Expansión, 2017). Además, los costos totales por agotamiento y degradación ambiental en México ascienden a un total de 11 billones 6 mil 446 millones de pesos, de los que se destinan 27 mil 522 millones de pesos solo al rubro de “Protección al aire, ambiente y clima” (Martinez, 2017), lo cual se traduce en un gasto

significativo del erario público en la prevención, protección y resarcimiento de los daños medioambientales ocasionados por determinadas actividades económicas.

¿Para qué?

Lo anterior tiene como principal objetivo, corregir paulatinamente las externalidades negativas a través de la imposición de tributos a ciertas actividades económicas (como el consumo de hidrocarburos que contaminan el aire); y de manera adicional y secundaria, aumentar la recaudación con el fin de destinar dichos recursos a la preservación del ecosistema y a la procuración del desarrollo sostenible en México.

e) Delimitación espacial y temporal de la investigación

La presente investigación se realizará a nivel nacional en México, dentro del ejercicio fiscal de 2018 toda vez que, fue el primer año en el que fueron liberados los precios de las gasolinas y simultáneamente se cobraba el del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de los combustibles fósiles. Asimismo, se realizará un estudio comparativo del marco jurídico actual de los impuestos a la emisión de dióxido de carbono en España y México.

Objetivos de la intervención

Objetivo general:

Analizar, desde una perspectiva extrafiscal y mediante un estudio comparado entre México y España, la regulación fiscal en materia de emisión de gases de efecto invernadero, dióxido de carbono y combustibles fósiles así como, comparar los costos de protección al medio

ambiente y aquellos generados por el estímulo fiscal a los combustibles con lo recaudado por el cobro del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de combustibles fósiles, con el propósito de acentuar las diferencias y así, proponer una mejora a la legislación que ayude a disminuir las externalidades negativas de actividades que perjudican el medio ambiente.

Objetivos específicos:

- 1) Analizar la regulación fiscal a nivel federal referente a los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono en México así como, los instrumentos económicos que regulan la emisión de gases con efecto invernadero para así, conocer y comprender su funcionamiento, su mecanismo de recaudación y las cantidades efectivamente cobradas por dicho concepto.
- 2) Analizar los conceptos de “externalidad” y “extrafiscalidad” en materia tributaria, desglosando sus elementos y alcances de los mismos. Igualmente, conocer los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la materia y concatenar aquellos conceptos con los principios constitucionales tributarios, justificando así, su integración como impuestos ambientales dentro de la legislación mexicana.
- 3) Comparar los costos por agotamiento y degradación ambiental así como, los gastos por protección del medio ambiente en México dentro del ejercicio fiscal de 2018, con los estímulos fiscales de los combustibles y la recaudación del impuesto ambiental a combustibles fósiles para acentuar sus diferencias.

- 4) Realizar un estudio comparativo del marco jurídico español referente a los principios tributarios, distribuciones de competencias, extrafiscalidad y tributos ambientales, para contrastar así, los procedimientos y resultados con los obtenidos en México.
- 5) Proponer una mejora al marco jurídico vigente relativo al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles, con el objetivo de disminuir las externalidades negativas de actividades que perjudican el medio ambiente.

Fundamentación Teórica

Capítulo I: Combustibles fósiles y emisión de dióxido de carbono en México

Introducción

La normatividad de los combustibles varía en relación con la materia que se pretende desarrollar, es por ello que, existen regulaciones fiscales, administrativas, operativas, de seguridad, entre otras.

Cada una de ellas realizan una labor específica en determinada materia. No obstante, en ocasiones es necesaria la aplicación de varias de ellas con la finalidad de obtener un resultado más efectivo.

Es por ello que, en este capítulo introductorio se pretende exponer el marco normativo de la materia fiscal relativo a los combustibles fósiles y a las emisiones de dióxido de carbono en México, haciendo énfasis en los instrumentos económicos utilizados que hacen injerencia en el cambio de comportamiento de los contribuyentes.

Por último, se expondrán algunas gráficas que reflejan la distribución de los precios de los combustibles y el porcentaje en el que influyen los instrumentos económicos como los impuestos o los estímulos fiscales.

Generalidades y conceptos

Para entrar de lleno al estudio de la regulación fiscal de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono en México, es necesario partir de los conceptos y elementos que integran dicho marco y desglosarlos con el fin de esclarecer las diferencias entre ellos.

Es así que, los combustibles fósiles son conformados básicamente por los hidrocarburos como el gas, petróleo o carbón. Tal nombre deriva de la manera en la que fueron creados y, a pesar de que ya eran conocidos por la humanidad por varios siglos atrás, no fue hasta la revolución industrial que tuvieron relevancia para realizar diversas actividades económicas industriales (Energías de mi país , 2019).

Posteriormente, ante el uso de los combustibles fósiles es que las autoridades tuvieron que regular lo concerniente a la extracción, traslado, empleo y gestión de ellos. Además, debido al uso excesivo de ellos, es que en la actualidad se está regulando en cuanto a la limitación y a la sustitución de combustibles que generen un menor impacto negativo al medio ambiente y a la par se cree un desarrollo sostenible.

Ahora bien, en el Estado Mexicano regula a los combustibles fósiles en múltiples legislaciones, no obstante, en materia fiscal se concreta a dos de ellas: la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En la primera de ellas, si bien no establece una definición expresa de los combustibles fósiles, sí se desglosa un listado pormenorizado de aquellos combustibles fósiles a los que

se le aplicará una determinada cuota.² Esto indica que, independientemente de la existencia de otros combustibles fósiles, los únicos que se tomarán en cuenta para efectos fiscales, serán los contenidos en dichas leyes.

Cabe señalar que, las regulaciones no solo son en materia fiscal (como las previamente señaladas), si no también existen las de materia administrativa, mismas que tienen por objeto cuantificar, controlar, mitigar y desincentivar el uso de combustibles que emitan gases de efecto invernadero.

Es así que, en la Ley de Transición Energética, en la Fracción XVII del Artículo 3, se establece el concepto de “Energías fósiles”, siendo estas las que provienen de la combustión de materiales y sustancias en estado sólido, líquido o gaseoso que contienen carbón y cuya formación ocurrió a través de procesos geológicos” (Congreso de la Unión, 2015).

En esta misma guisa, dentro de la Norma Oficial Mexicana NOM-086-SEMARNAT-SENER-SCFI-2005, se define a los “combustibles fósiles líquidos y gaseosos” como: el gas natural y los derivados del petróleo tales como: gasolinas, turbosina, diesel, combustóleo, gasóleo y gas L.P. (SEMARNAT, 2006).

Por otro lado, relativo a los gases de efecto invernadero, en el Protocolo de Kioto el cual es vinculante para el Estado Mexicano, enuncia, dentro del anexo A, un total de 6 compuestos considerados como tal, en los que se encuentran: Dióxido de Carbono (CO₂); Metano (CH₄); Óxido Nitroso (N₂O); Hidrofluorocarbonos (HFC); Perfluorocarbonos (PFC); Hexafluoruro de azufre (SF₆) (CMNUCC, 1998).

En ese mismo sentido, la Ley General de Cambio Climático define a las “Emisiones de Gases de Efecto Invernadero” como: “aquellos componentes gaseosos de la atmósfera, tanto

² Numerales 1 y 2 del inciso D) y numerales 1 al 10 del inciso H), ambos del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios.

naturales como antropógenos, que absorben y emiten radiación infrarroja”.³ Lo anterior con el fin, no de establecer los elementos de un impuesto, sino de establecer programas para regular y disminuir dichas emisiones y con ello hacer frente al cambio climático.

También, en el reglamento de dicha ley, enlista los gases o compuestos de efecto invernadero que están sujetos a reporte para las autoridades responsables de las regulaciones de las emisiones.⁴

De tal manera, las emisiones son definidas como: “Sustancia en cualquier estado físico liberada de forma directa, agua, suelo y subsuelo” (Congreso de la Unión, 2014). Existen dos clases de emisiones, las directas y las indirectas. Las primeras de ellas, son los gases o compuestos de efecto invernadero que se producen dentro del establecimiento durante el desarrollo de las actividades de los sujetos a reporte. En cuanto a las emisiones indirectas, son los gases o compuestos de efecto invernadero que se generan fuera del establecimiento sujeto a reporte como consecuencia de energía (Congreso de la Unión, 2014).

Igualmente, se hace la distinción entre “Fuente Fija de Gases o Compuestos de Efecto Invernadero”, la cual es aquella con ubicación física permanente y que durante el desarrollo de su actividad emite gases o compuestos de efecto invernadero. En ella se incluyen sitios donde se realizan actividades industriales, comerciales, de servicios, entre otras. Contrario a lo anterior, la “Fuente Móvil de Gases o Compuestos de Efecto Invernadero”, es toda maquinaria o equipo que sin constituir una instalación con ubicación física permanente genera gases o compuestos de efecto invernadero por la operación de motores de

³ Fracción XXIII del art. 3 de la Ley General de Cambio Climático.

⁴ Artículo 5 del Reglamento de la Ley General de Cambio Climático en Materia del Registro Nacional de Emisiones.

combustión interna. En ella se incluye todo tipo de vehículos o maquinaria no adherida a instalaciones fijas, que operen con motores de combustión.⁵

Otra de las definiciones que se deben de tener en cuenta es la de “Dióxido o Bióxido de Carbono”. Sin embargo, ella no se encuentra establecida en la legislación mexicana debido a que es un concepto muy específico. En otras palabras, los gases de efecto invernadero es un concepto que ya incluye al dióxido de carbono por ser uno de esos gases y encontrarse dentro del listado de ellos. Además, al ser un concepto con connotación química, es suficiente su enunciamiento, ya que, sus elementos se encuentran regulados por otra materia.

Entonces, en química, el bióxido de carbono representado con la fórmula “CO₂” es un gas incoloro e inodoro compuesto por un átomo de carbono y dos de oxígeno en enlaces covalentes (Instituto para la Salud Gubernamental, 2019). En otras palabras, cuando se queman los combustibles fósiles, como el carbón o el hidrógeno, estos reaccionan con el oxígeno produciendo bióxido de carbono (Lenntech, 2020).

Básicamente, a través de la combustión de los combustibles fósiles se emiten gases como el bióxido de carbono que provocan entre otros daños, el efecto invernadero, la lluvia y la contaminación de aire, suelo y agua (Thiel, 2020).

No se debe soslayar que, la regulación de una materia puede realizarse desde diversas perspectivas. Es por ello que, en el presente caso se encuentra que diferentes conceptos giran en torno a una misma idea que es la contaminación ambiental.

Entonces, mientras la regulación de los gases de efecto invernadero como de la emisión bióxido de carbono va relacionada con la prevención, gestión y control de la emisión

⁵ Fracciones VII y VIII del Reglamento de la Ley General de Cambio Climático en materia de registro nacional de emisiones.

excesiva de estos gases; por otro lado la regulación de los combustibles fósiles esta vinculada con la materia fiscal que tiene como finalidad la recaudación o en casos particulares como el que nos ocupa, la extrafiscalidad.

Instrumentos económicos que regulan la emisión de gases con efecto invernadero.

Los Estados, últimamente, han tenido la necesidad de regular las emisiones que se realicen dentro de sus territorios, por lo que la incorporación de medidas, parámetros, límites y sanciones a través de los instrumentos regulatorios en materia fiscal han jugado un papel fundamental, especialmente en la protección del medio ambiente.

Entonces, con base en los compromisos internacionales adquiridos por el Estado mexicano mediante instrumentos de carácter internacional, como el Protocolo de Kioto, se ha obligado a la reducción de emisiones de gases con efecto invernadero (United Nations, 1998).

Los Estados son libres de elegir la manera en la que cumplirán sus metas, por lo que cada una es determinada por su política y recursos internos. Normalmente, no se requiere de la intervención de sujetos internacionales adicionales para el cumplimiento de tales medidas. No obstante, las recomendaciones y publicaciones de carácter jurídico y económico fungen como orientativas, por lo que es de gran importancia prestarles atención a ellas.

Como lo ha señalado la Comisión Económica Para América Latina y el Caribe (en lo posterior se denominará como: “CEPAL”) los instrumentos económicos “se basan en la utilización de incentivos económicos o de mercado para generar los comportamientos deseados” (CEPAL, 2015). Esto es que, su función principal es tener una injerencia relativa en la oferta o la

demanda de cierto producto o servicio que provoque efectos positivos, en este caso, para el medio ambiente.

Existe una infinidad de clasificaciones relativas a los instrumentos económicos que regulan la protección del medio ambiente por ello, abordaremos dos, uno con perspectiva internacional y otro interno.

La CEPAL emitió una guía metodológica en la que desarrolla varios instrumentos económicos para la gestión ambiental, entre los que se encuentran: Los impuestos, cargas y tarifas; el sistema de depósito – reembolso; los subsidios con fines de protección ambiental; el sistema de permisos transables; y los enfoques voluntarios.⁶

a) Impuestos, cargas y tarifas.

El concepto que la CEPAL proporciona de impuesto relacionado con el medio ambiente es, “aquel cuya base imponible consiste en una unidad física (o un sustituto de ella) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente” (CEPAL, 2015).

A través de esta definición se incluyen las externalidades negativas que son todas aquellas actividades que provocan un impacto nocivo al medio ambiente, siendo esta la principal finalidad de los instrumentos económicos (López T. G., Instrumentos económicos para la protección ambiental en el derecho ambiental mexicano, 2018).

El Sistema de Contabilidad Ambiental-Económica de 2012 (*System of Environmental-Economic Accounting 2012* en inglés), contempla cuatro categorías en las cuales los

⁶ Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Comisión Económica Para América Latina y el Caribe. Naciones Unidas.

impuestos ambientales son generalmente agrupados: energía, transporte, contaminación y recursos (United Nations, 2012).

b) Sistema de depósito – reembolso.

Este tipo de método consiste en que el consumidor, proveedor o importador pague un depósito al momento de la adquisición de un producto considerado contaminante. Una vez que el producto o sus residuos se devuelvan y por ende, se evite la contaminación, se realizará la devolución del depósito. Como ejemplo se tiene: la devolución/reembolso de envases de vidrio; la devolución /reembolso de envases de bebidas; o los sistemas para el aceite de automóviles usado, neumáticos o residuos electrónicos (CEPAL, 2015).

Este sistema normalmente es gestionado por el sector privado, es decir que, quienes llevan su implementación son las empresas. No obstante, las autoridades son quienes regulan y se cercioran de su aplicación (INECC, 2020).

c) Subsidios con fines de protección ambiental.

Los subsidios son transferencias corrientes que las unidades del gobierno pagan a las empresas o a los hogares sobre la base de los niveles de sus actividades de producción o sobre la base de las cantidades o valores de los bienes y servicios que producen, venden o importan. Ejemplo de ellos son: las donaciones; créditos; garantías de préstamo; y reducciones impositivas (FMI, 2014).

En este tipo de instrumentos debe de tomarse en cuenta una variedad de factores económicos por lo que es recomendable la utilización de otros instrumentos económicos que faciliten su aplicación.

d) Sistema de permisos transables.

Los sistemas de permisos transables son cuotas, asignaciones o límites a los niveles de emisión para sectores específicos los que, una vez asignados por la autoridad competente, pueden ser comercializados o transados, sujetos a una serie de reglas preestablecidas. Por ejemplo: sistemas de permisos de cuotas; créditos; promedios; o de derechos de usos transferibles (CEPAL, 2015).

e) Enfoques voluntarios.

Los enfoques voluntarios son mecanismos de corrección de externalidades ambientales por los cuales los agentes económicos se comprometen a reducir los impactos ambientales que provocan, más allá de lo estrictamente estipulado por la ley. Existen de varias clases, ejemplo: acuerdos negociados; programas voluntarios; compromisos unilaterales; acuerdos privados (CEPAL, 2015).

Por otro lado, en el régimen interior de cada uno de los Estados de la comunidad internacional se tiene la libertad de elaborar y aplicar los instrumentos que mejor les convengan dependiendo de diversos elementos como la sociedad, el desarrollo económico, política fiscal y ambiental.

El principio de “quien contamina paga” es uno de los elementos que configura la política ambiental en México, mismo que se encuentra en el artículo 15 de la Ley del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente. En tal artículo se enumeran las múltiples directrices a seguir de la legislación ambiental (López T. G., 2018).

En la normatividad mexicana, los instrumentos económicos se encuentran regulados en el título primero, capítulo IV sobre Instrumentos de Política Ambiental, dentro de la sección III, de la Ley del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.

La definición de instrumentos económicos que está incluida en esa legislación es la de “mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado,

mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente” (Congreso de la Unión, 2015).

Derivado de lo anterior es que, solo existen tres instrumentos, los de carácter fiscal, que básicamente se limitan a “los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental” (López T. G., 2018), con la especificación de que no se implementará ningún estímulo que tenga como finalidad la recaudación. En otras palabras se está constriñendo el uso de estos meramente extrafiscal.

Otro de ellos son los instrumentos financieros, en los que incluye a los créditos, las fianzas, los seguros de responsabilidad civil, los fondos y los fideicomisos, siempre y cuando su finalidad sea la investigación o la preservación del medio ambiente en cualquiera de sus modalidades.

Por último, los instrumentos de mercado son las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos con el fin de establecer un límite de emisiones contaminantes en el aire, agua o suelo o en todo caso, limitar el aprovechamiento de bienes naturales.

Es así que, en la legislación mexicana se encuentran incorporados diversos instrumentos económicos que pretenden desincentivar o cambiar las actividades que provocan un daño al medio ambiente por otras de menor impacto. Cabe señalar que, los legisladores olvidaron incorporar a la ley ciertos elementos que resultan indispensables para la elaboración y aplicación eficaz de las leyes, como por ejemplo: la temporalidad de las medidas o el destino de los instrumentos dado que, expresamente se prohíbe la finalidad fiscal en algunos de ellos. Lo anterior toda vez que, el derecho ambiental tiene un carácter preponderantemente preventivo (López T. G., 2018). Esto debido a que, lo que se busca con la imposición de cualquier medida económica es la prevención del deterioro ambiental;

controlar las emisiones dañinas al medio ambiente; incentivar el uso de energías renovables; incorporar las externalidades negativas ambientales; y solo en el caso de daño o alteración ecológica se procesa a sancionar y a los sujetos causantes.

La regulación de emisiones de bióxido de carbono

Uno de los objetivos principales para el gobierno federal mexicano fue mitigar los gases y compuestos de efecto invernadero por lo que en el año 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley General de Cambio Climático mediante la cual, entre otros objetivos, se pretendía fijar las bases y acciones que el Estado mexicano requería para cumplir con el Acuerdo de París (Congreso de la Unión, 2018).

En dicha ley se crea el Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático mismo que tiene como fin de realizar investigaciones científicas y tecnológicas que orienten a la política ambiental del país. Esta última, tiene un título único en el que se dan a conocer los principios, los instrumentos a utilizar para la mitigación y reducción de la contaminación ambiental.

Dentro de las múltiples figuras jurídicas y administrativas que se crean esta, el Sistema Nacional de Cambio Climático, en el que, a través de la coordinación de los diversos niveles de gobierno, se cumplirán los compromisos adquiridos por México en el ámbito internacional. Uno de ellos es la creación del “Registro por emisiones generadas por fuentes fijas o móviles”, el cual debe de ser publicado anualmente las cantidades de emisión, así como los sujetos emisores en ellas.

Adicionalmente, se crea el “Sistema de Comercio de Emisiones” donde se reflejará el avance progresivo de las emisiones alcanzadas de bióxido de carbono (CO₂). Mediante este Sistema de Permisos Transferibles, catalogado así por la CEPAL (CEPAL, 2015), se pretende llevar a

cabo un registro íntegro de las emisiones de gases de efecto invernadero, incluido el bióxido de carbono, y reducirlas sin afectar la competitividad de los sujetos involucrados (Congreso de la Unión, 2018).

Por otro lado, las Normas Oficiales Mexicanas (en adelante NOMs) juegan un papel muy importante en las actividades económicas dado que, son obligatorias jurídicamente a los sujetos que realicen dichas actividades. Por tal motivo, en la Ley General de Cambio Climático se adicionó un apartado especial para que se incluyeran dichas normas. En ellas se puede encontrar NOMs en materia de medición de concentraciones; en materia de emisiones de fuentes fijas y móviles; en materia de residuos peligrosos y otras más relacionadas con la protección ambiental (CMIC, 2020).

Regulación fiscal de los combustibles fósiles

Los gravámenes impuestos a los combustibles fósiles y estímulos son los que actualmente rigen el panorama fiscal en México. Resulta necesario aclarar que existen múltiples combustibles catalogados como fósiles, no obstante, para fines del presente trabajo se tomarán en cuenta los combustibles automotrices como gasolina y diesel, y aquellos establecidos en el inciso H) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.⁷

Entonces, toda regulación fiscal es aquella que establece los lineamientos por los que la autoridad obtiene recursos para el erario público o bien, proporciona beneficios económicos a determinados contribuyentes que lo necesiten, con los principios tributarios constitucionales.

⁷ Propano, butano, gasolina y gasavión, turbosina y otros kerosenos, diésel, combustóleo, coque de petróleo, coque de carbón, carbón mineral, y otros combustibles fósiles.

Esa misma regulación tiene impacto en el precio final que los contribuyentes pagan por los combustibles, por lo que es necesario analizar cada uno de los impuestos integradores del precio final, con el objetivo de reconocer el grado de intervención que tienen en ellos.

El precio de venta al público de la gasolina incluye el precio de referencia, que es el fluctuante en mercados internacionales; el “margen”, mismo que se relaciona a diversas actividades como al transporte y gestión del combustible; el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; Impuesto al Valor Agregado; y conceptos adicionales como de distribución y logística (Caballero, 2020).

Los combustibles fósiles (gasolinas y diésel) están gravados principalmente por los impuestos del IEPS e IVA. El primero de ellos es el más relevante debido a que, se integra en tres conceptos, además de que se derivan algunos estímulos que se reflejan directamente en el precio final de dichos combustibles.

Entonces, del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios está conformado por 3 conceptos, el primero de estos se encuentra en el artículo 2, fracción I, inciso D) de tal ley, en donde se fija una cuota específica para combustibles fósiles (gasolinas y diésel) y no fósiles. También es conocido como la cuota federal del IEPS, tal y como se muestra a continuación:

Cuota general de combustibles

Tabla 1.1

D) Combustibles automotrices:

1. Combustibles fósiles	Cuota	Unidad de medida
a. Gasolina menor a 91 octanos	4.95	pesos por litro.
<i>Cuota del inciso actualizada por acuerdo DOF 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018. Reformado DOF 09-12-2019. Cuota actualizada por acuerdo DOF 24-12-2019</i>		
b. Gasolina mayor o igual a 91 octanos	4.18	pesos por litro.
<i>Cuota del inciso actualizada por acuerdo DOF 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018. Reformado DOF 09-12-2019. Cuota actualizada por acuerdo DOF 24-12-2019</i>		
c. Diésel	5.44	pesos por litro.
<i>Cuota del inciso actualizada por acuerdo DOF 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018, 24-12-2019</i>		
2. Combustibles no fósiles	4.18	pesos por litro.
<i>Cuota del numeral actualizada por acuerdo DOF 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018</i>		

*Artículo 2, Fracción I, Inciso D) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, última reforma publicada DOF 09-12-2019.

El segundo concepto esta integrado por la “cuota estatal del IEPS”, se encuentra en el artículo 2.-A de la referida ley y se agrega una cuota adicional independientemente del primer gravámen. La cual se muestra a continuación:

Cuota a la gasolina y el diésel

Tabla 1.2

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

- I. Gasolina menor a 91 octanos **43.69** centavos por litro.
*Cuota de la fracción actualizada por acuerdo DOF 24-12-2015, 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018. Reformada DOF 09-12-2019.
Cuota actualizada por acuerdo DOF 24-12-2019*
- II. Gasolina mayor o igual a 91 octanos **53.31** centavos por litro.
*Cuota de la fracción actualizada por acuerdo DOF 24-12-2015, 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018. Reformada DOF 09-12-2019.
Cuota actualizada por acuerdo DOF 24-12-2019*
- III. Diésel **36.26** centavos por litro.
Cuota de la fracción actualizada por acuerdo DOF 24-12-2015, 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018, 24-12-2019

*Artículo 2.-A, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, última reforma publicada DOF 09-12-2019.

No se debe soslayar que, el año 2014 fue decisivo para la política ambiental en México, ello derivado de ciertas reformas que incluían el cobro del Impuesto Especial a los Combustibles con contenido de carbono o también conocidos como combustibles fósiles (Diario Oficial de la Federación, 2013). De ahí es donde se origina el tercer concepto del impuesto, cuota que se encuentra en el inciso H), fracción I, del artículo 2 de la misma ley. La cual se reproduce a continuación:

Cuota de combustibles fósiles

Tabla 1.3

H)	Combustibles Fósiles	Cuota	Unidad de medida
1.	Propano	7.48	centavos por litro.
2.	Butano	9.68	centavos por litro.
3.	Gasolinas y gasavión	13.12	centavos por litro.
4.	Turbosina y otros kerosenos	15.67	centavos por litro.
5.	Diesel	15.92	centavos por litro.
6.	Combustóleo	16.99	centavos por litro.
7.	Coque de petróleo	19.72	pesos por tonelada.
8.	Coque de carbón	46.23	pesos por tonelada.
9.	Carbón mineral	34.81	pesos por tonelada.
10.	Otros combustibles fósiles	50.32	pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible.

Cuotas del inciso H) actualizadas por acuerdo DOF 22-12-2014, 24-12-2015, 27-12-2016, 29-12-2017, 28-12-2018, 24-12-2019

*Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, última reforma publicada DOF 09-12-2019.

A pesar del esfuerzo llevado a cabo por los legisladores con el fin de mitigar las emisiones de dióxido de carbono a través de esta última cuota, ha generado resultados de poca

magnitud si interpretamos el conjunto de instrumentos económicos y políticas fiscales relacionadas con los combustibles fósiles, lo que en capítulos posteriores se explicará.

Por último, el cuarto impuesto es el Impuesto al Valor Agregado que de acuerdo al artículo 1 de dicha ley, se cobrará el 16% del precio final de los combustibles gravados, esto es complementario al impuesto del IEPS.

Tomando en cuenta los requisitos establecidos en el artículo 5 de la ley del IVA, puede ser acreditado dicho impuesto por personas físicas o morales donde el pago del IVA corresponda a bienes estrictamente indispensables para la realización de sus actividades, por lo que las personas bajo el régimen de asalariados no pueden acreditarlo y por ende, no pueden recibir devoluciones por dicho concepto, lo que provoca que tal sector sea el más perjudicado en este sentido (Patiño, 2018). Cabe señalar que estos son cálculos generales toda vez que, existen supuestos muy específicos como los estímulos de las fronteras lo que varía sustancialmente los cálculos. No obstante, dichos supuestos son muy pocos por lo que no se incluyen en la presente tabla.

Concretamente, estos son los 4 impuestos que integran los precios de la gasolina y el diésel, los cuales se reproducen en la siguiente tabla para mejor apreciación. Para la elaboración se tomó como referencia el precio más caro de 2018 emitido por la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO).

Precio desglosado de la gasolina en 2018

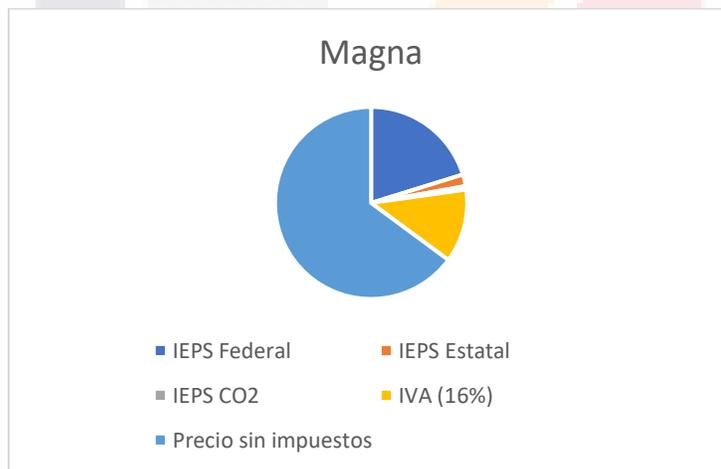
Tabla 1.4

	Precio	Subsidio	IEPS Federal	IEPS Estatal	IEPS CO2	IVA (16%)	Precio sin impuestos	Total de impuestos
Magna	22.26	4.49	4.5	0.4369	0.1312	2.7507	14.4412	7.8188
Premium	23.04	4.18	4.18	0.5331	0.1312	2.9113	15.2844	7.7556
Diésel	23.95	5.44	5.44	0.3626	0.1592	2.8781	15.1101	8.8399

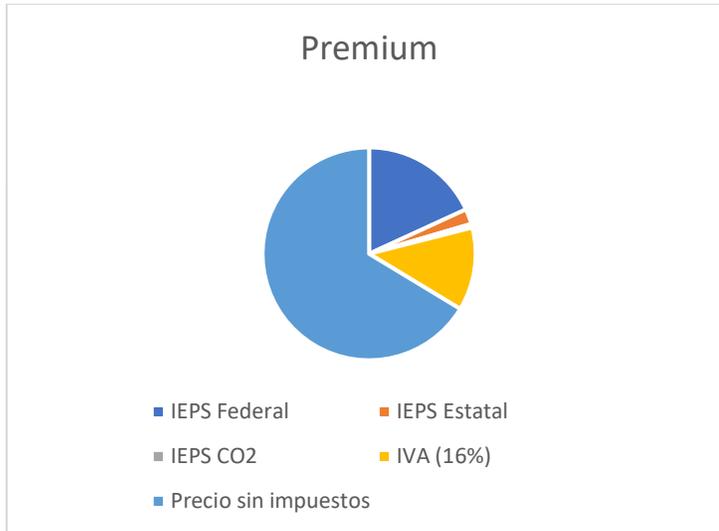


*Tabla de elaboración propia con datos de la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), a través de su página web. Link: <https://combustibles.profeco.gob.mx>

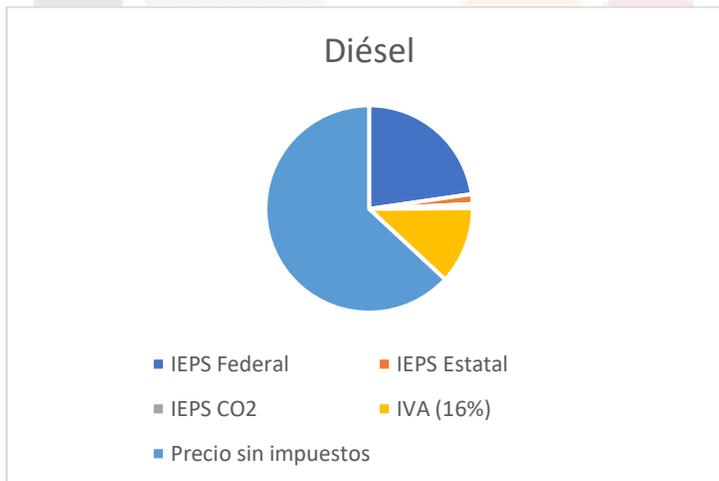
Gráfica del precio de los combustibles



Gráfica 1.1



Gráfica 1.2



Gráfica 1.3

*Los precios de las gasolinas y el diésel son los más altos registrados del 2 al 8 de enero de 2020.

*Gráficas de elaboración propia con datos de la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), a través de su página web. Link: <https://combustibles.profeco.gob.mx>

Dentro de la tabla se encuentra integrado el concepto de los estímulos fiscales a los combustibles emitidos por el Gobierno Federal mediante decreto de fecha 31/12/2019 y aplicables del 1 al 10 de enero de 2020, misma fecha de la que fueron tomados los precios de los combustibles antes mencionados.

Dichos estímulos se encuentran aplicados al precio tomado de referencia es decir que, al dicho precio todavía se le debe de sumar el estímulo aplicado debido a que el Gobierno Federal es el que subsidia esa cantidad, en otras palabras, el contribuyente no lo paga pero hay un sustituto que lo hace por él.

Esta clase de instrumentos económicos como los estímulos a las gasolinas y el diésel incentivan al consumo de dichos combustibles debido a que un tercero absorbe un porcentaje del precio total de estos. Esto ocasiona un efecto negativo en la recaudación, dado las erogaciones realizadas por ello y en el medio ambiente debido al uso excesivo de este estímulo, especialmente cuando el sector transporte es la mayor fuente de emisiones de bióxido de carbono (CO₂) (Vergara, Fenhann, & Schletz, 2015).

Adicionalmente a este estímulo, el Gobierno Federal otorga otros que van dirigidos a los sectores pesquero y agropecuario, así como a la enajenación de gasolinas en la región fronteriza con los Estados Unidos de América, mismos que serán desarrollados en un capítulo posterior.

Conclusión

Hablar de los múltiples conceptos que la legislación ambiental contiene para la protección o disminución de la contaminación del aire puede resultar muy confuso, esto debido a que, en ocasiones la regulación es de la misma materia solo que en diferente etapa de la actividad económica que se realice. Por ejemplo, la regulación de los combustibles fósiles

relativa al cobro del impuesto IEPS es completamente distinta de la emisión de bióxido de carbono debido a que, la primera de ellas se da en la compra del combustible y la segunda después de su utilización ya que la emisión de tal compuesto se realiza tras la quema del combustible.

Otro de los elementos que se deben considerar son los instrumentos económicos toda vez que, las condiciones especiales de cada Estado resultan cruciales para la aplicación de aquellos. Igualmente, se estima que el monitoreo de los resultados debe de ser continuo ya que, como se mencionó en párrafos previos, los instrumentos que se apliquen deben de tener el requisito de temporalidad, es decir que deben de cumplir objetivos específicos por un tiempo determinado.

Además, tanto el cobro de alguna cuota como el destino de esta y, estímulos o beneficios fiscales son elementos necesarios que se deben considerar en las políticas ambientales y fiscales de un Estado. Especialmente cuando entre ellos se contradicen, otorgando estímulos al consumo de combustibles y a la vez estableciendo un gravamen.

Lejos de enunciar los distintos instrumentos que los Estados tienen para internalizar los costos de las externalidades negativas como el daño ambiental, se pretende evidenciar las contradicciones entre ellos y aportar soluciones alternas para el uso eficiente de los recursos.

Capítulo II. La “externalidad” y la “extrafiscalidad” en materia tributaria en México y otros elementos.

Introducción

En este capítulo se abordará lo concerniente al concepto de externalidades y su relación con la materia fiscal. Esto, debido a que es un componente fiscal que en muchas de las ocasiones juega un papel clave para el establecimiento de contribuciones y la política fiscal de un país.

También se desarrollarán los dos objetivos principales de los tributos, es decir: la finalidad recaudatoria o fiscal y la extrafiscal. Especialmente, desglosando sus elementos y la forma en la que se materializan en las legislaciones.

Se expondrán los fundamentos legales en los que se encuentra sustentada la extrafiscalidad en México, y algunas de las leyes que lo contemplan expresamente, así como los elementos que se toman en cuenta para determinar si una externalidad es negativa o positiva para la sociedad.

Por otro lado, se conocerán algunos criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en los posterior SCJN) ha tomado en cuanto al diseño y requisitos que se deben de presentar para la elaboración de contribuciones con este propósito. Con base en esto, se argumentará el sustento jurídico que justifica la imposición de contribuciones que no tienen una finalidad meramente recaudatoria, sino que buscan generar un impacto positivo para la sociedad de alguna manera.

Así, con el fin de observar el comportamiento que presenta la finalidad extrafiscal del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a la gasolina y el diésel en México, se comparará la finalidad recaudatoria y la extrafiscal. Todo esto con el propósito de ejemplificar el mecanismo que comúnmente se utiliza en esta clase de instrumentos económicos.

Finalidad fiscal y extrafiscal de los tributos

La lógica del derecho financiero se basa en la recaudación, administración y erogación de recursos monetarios (Estares, 2016). En otras palabras, su objetivo es encontrar un balance entre el presupuesto y el gasto del Estado. Para ello, es necesaria la imposición de gravámenes a determinados sujetos o actividades.

En tal guisa, el tributo cumple la función recaudatoria ya que este se define como “la obligación *ex lege* que consiste en la entrega de una suma de dinero al ente público, cuyo destino radica en financiar el gasto público” (Alabern, Extrafiscalidad y dogmática tributaria, 2009). Es por ello que la finalidad recaudatoria es instrínseca a cualquier tributo, llámese impuesto, derecho u otro, debido a la necesidad de proveer de recursos a la administración pública.

Adicionalmente, existen varias tesis que aseguran la existencia de un elemento adicional de los tributos, la extrafiscalidad, misma que se centra, no en la recaudación, sino en desincentivar determinadas conductas que causan un perjuicio en la sociedad (Jara, 2014).

Para Daniel Yacolca Estares (Estares, 2016):

“...el fin extrafiscal que está diseñado para utilizar al tributo como un instrumento económico que internalice las externalidades negativas y fomente las positivas, que deben estar enfocadas en perseguir los mismos fines del Estado, reduciendo los gastos públicos con sus efectos.”

En otras palabras, el fin extrafiscal y las externalidades se encuentran estrictamente relacionadas entre sí. Estas últimas son denominadas en la legislación mexicana como “los impactos positivos o negativos que genera la provisión de un bien o servicio y que afectan o que pudieran afectar a una tercera persona” (Congreso de la Unión, 2015).

Dentro de esa misma definición se establece que, “las externalidades ocurren cuando el costo pagado por un bien o servicio es diferente del costo total de los daños y beneficios en términos económicos, sociales, ambientales y a la salud, que involucran su producción y consumo” (Congreso de la Unión, 2015). Entonces, de acuerdo a dicho impacto es si se consideran positivas o negativas. En las primeras, el costo pagado por un bien o servicio es igual o mayor al costo total de los daños provocados por este, lo que ocasiona una sustitución de la actividad que genera los daños referidos motivando así, un impacto benéfico en el entorno en el que se realizan; y en las últimas, el costo pagado por un bien o servicio es menor al costo total de los daños provocados, fomentando el continuo uso de ellos y su impacto resulta meramente nocivo para determinados sectores y en ocasiones irreversible si no se sustituye tal actividad.

En ese mismo sentido, el tributo extrafiscal, para Juan Enrique Varona (2009), tiene una “finalidad disuasoria”, la cual consiste en, “animar al contribuyente a realizar las conductas mejor tratadas fiscalmente, al tiempo que le disuade de llevar a cabo aquellas otras que generan una mayor tributación por ser contrarias a la facultad extrafiscal” (Alabern, 2009).

La finalidad extrafiscal no está justificada en un mejor comportamiento para la sociedad, es decir que, no incluye a la ética o a la moral, ni mucho menos a las buenas costumbres, sino que independientemente de si es bien visto o no cierto acto por la sociedad, si el bien o servicio representa un daño en el medio ambiente y debido a ello, un mayor gasto excesivo

(directo o indirecto) para el erario público, indudablemente las autoridades tienen la obligación de intervenir para corregir estas externalidades.

De igual manera, si además de realizar un gasto excesivo en cierto sector, se le adiciona la protección de algún derecho humano o incluso el cumplimiento de alguna garantía para la protección de un derecho humano, estará indubitablemente justificado el gravamen impuesto a determinado bien o servicio con el objetivo de corregir tal gasto o externalidad nociva. Es así que, “toda norma o desgravación del tributo solo puede ser justa en cuanto no suponga una vulneración de los principios constitucionales” (Domínguez, Ordenamiento Tributario Español, 1985). En este sentido, cabe establecer lo que se considera por principios constitucionales para que no haya una transgresión de ellos.

No hay que soslayar la confusión constante entre los términos extrafiscalidad y parafiscalidad. Si bien el primero de ellos se relaciona con gravámenes a los bienes y servicios que provocan externalidades negativas, tal y como se desarrolló en párrafos previos; el segundo de ellos, es definido como “prestaciones patrimoniales públicas que, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, se sujetan a un régimen jurídico distinto del que es propio de los tributos” (Queralt, Serrano, Lopez, & Ollero, 2008). Entonces las exacciones parafiscales tienen un régimen jurídico diferente al de los tributos ya que cuentan con una finalidad específica y no figuran en el presupuesto o gasto público. Entonces, estas pueden ser recaudadas por diversas entidades públicas pero no por ello son catalogadas como impuestos o derechos en las legislaciones. Como ejemplo de ellas están las aportaciones de seguridad social a razón de su especificidad tributaria.

Tipos de extrafiscalidad

El elemento extrafiscal de los tributos es una herramienta que procura dar cumplimiento a fines específicos, es por ello que “basados en el incentivo y/o desincentivo tributario, que permitan incidir en el comportamiento de los ciudadanos y/o agentes económicos, reduciendo las externalidades que generan, para evitar mayores gastos públicos” (Estares, 2016).

Dado que las contribuciones están esquematizadas con diversos componentes, es posible afirmar que estamos frente a diversas clases de extrafiscalidad. Por un lado, aquella que incita al contribuyente a realizar ciertas actividades por medio de gratificaciones; y por otro lado, donde se busca desincentivar a actividades nocivas mediante gravámenes o cargas fiscales.

Como ejemplo están las exenciones, los beneficios fiscales, los no sujetos de contribuciones o la tasa 0% del impuesto. Lo relevante de esto es que, cualquier clase de contribución puede estar afectada con el elemento extrafiscal, sino es que, es necesaria para el desarrollo eficiente del proceso contributivo.

Cualquier grado de extrafiscalidad puede darle el impulso necesario a una contribución en específico. Verbigracia, hablando de contribuciones ambientales, “la intención es motivar y promover buenas prácticas de los agentes económicos, o bien, desincentivar acciones perjudiciales para el ambiente” (Chinchilla, 2017). Por ello, la incorporación de medidas como el Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta fomentan ciertos sectores como el deporte, la investigación, la inclusión y el cuidado al medio ambiente.

Cabe resaltar que cualquier adhesión o modificación de contribuciones es responsabilidad en mayor medida por el Congreso de la Unión (los legisladores), que es dónde reside la

facultad de imponer nuevas contribuciones (SCJN, 2015)⁸. No obstante, estas deben de ser armónicas con las políticas públicas de la sociedad. En otras palabras, deben de hacer frente a las necesidades y retos de la sociedad actual ya que, “la evolución del tributo crea nuevas recetas para solucionar las incertidumbres que enfrentamos y que vendrán durante este milenio, en temas referidos a la protección de bienes valiosos de la sociedad, como el medio ambiente (Estares, 2016).

Entonces, resulta indispensable identificar áreas en las que se pretende tener injerencia, para después fijar las estrategias que mejor se adhieran a las necesidades de la sociedad. En esto, el Estado puede hacer uso de los instrumentos económicos disponibles como medio de intervención con políticas garantistas (Gutiérrez, 2003).

El objetivo de que las políticas fiscales sigan el mismo cauce que las políticas públicas del Estado obedece a la premisa de que, “son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal, siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza” (Alabern, 2009).

Además, bajo el argumento de que, “toda norma que reconoce un beneficio fiscal actúa, en principio, contra un principio contributivo” (Domínguez, 1985), al que nosotros denominaremos la obligación de aportar al gasto público. Todo esto ocurre con motivo de que el erario público, al otorgar una exención o un estímulo fiscal, deja de percibir ingresos necesarios para el desarrollo cotidiano de la función pública. A razón de lo anterior, cabe sustentar con razonamientos jurídicos que el beneficio fiscal otorgado acorde con la política

⁸ Fracciones VII y XXIX, del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

fiscal del Estado y en todo caso que, su finalidad está destinada a obtener un impacto económico o socialmente positivo.

Por tal motivo es que no adquiere una justificación razonable la coexistencia de gravámenes al consumo de ciertos bienes y servicios y, simultáneamente instrumentos económicos que impulsen el consumo de los mismos bienes o servicios que causan efectos nocivos a determinado sector. Como en el caso del impuesto a los combustibles fósiles que busca la reducción del consumo y con ello disminuir la emisión de gases de efecto invernadero y, por otro lado, el Gobierno Federal emite estímulos semanales y mensuales a las gasolinas y diésel, lo que genera un mayor consumo de estos. Máxime si se considera que la implementación de cualquier finalidad extrafiscal debe responder a finalidades económicas o sociales, o incluso de política fiscal (SCJN, 2009), lo que desde una perspectiva propia no se cumple.

Lejos de fijar una externalidad en específico aplicable en términos generales a la población, es responsabilidad de las autoridades la elaboración de metodologías que tomen en cuenta los riesgos ambientales y de salud para la población, así como los costos y beneficios de la implementación de instrumentos económicos con impacto positivo. Esto, en el ámbito nacional corresponde a la Secretaría de Economía, en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de Salud, Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales y la Comisión Reguladora de Energía (Congreso de la Unión, 2015).

Es por ello que, una vez identificados los elementos de la extrafiscalidad, es deber del legislador aplicar el que resulte más eficiente al bien o servicio en concreto que se procura gravar. En tal guisa, es posible que, el elemento extrafiscal se dé en dos sentidos: por un lado, mediante la imposición de un gravamen que desincentive la compra de determinado

bien o servicio; y por otro lado, hacer de este un impuesto etiquetado, es decir que, lo recaudado se destine a resarcir el daño producido previamente por dichas actividades (SCJN, 2017).

Existe otra corriente que aduce la necesidad de etiquetar los impuestos, es decir que todo lo recaudado sea destinado a compensar los daños provocados por el bien o servicio gravado. Por lo tanto, “El impuesto puede servir a la función redistributiva y de financiación de los gastos de la política ambiental, como sucede en el caso de los impuestos afectados a una determinada actividad de protección ambiental” (Hernández, 1997).

En resumen, las contribuciones tienen distintas finalidades como la fiscal y la extrafiscal, mismas que deben de coexistir y no contradecirse entre ellas mismas. Así, encontrar la finalidad extrafiscal en un tributo es esencial para su eficacia. Sin embargo, tal finalidad encuentra asidero en múltiples sectores y uno de los principales es la protección del medio ambiente debido a que no se toman en cuenta los costos de las externalidades negativas que contaminan el entorno en donde vivimos.

Principios constitucionales tributarios y criterios de la Suprema Corte en extrafiscalidad

Se considera que cualquier clase de contribución en México debe de cumplir con los principios tributarios establecidos en el Artículo 31, Fracción IV de la Carta Magna, se identifican principalmente cuatro: contribuir al gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad. Es así como del primero de ellos es de dónde se extrae la finalidad fiscal de los tributos. Si bien, los demás principios dan forma de cierta manera a las contribuciones, la

naturaleza de recaudar se encuentra preponderantemente en la obligación de contribuir al gasto público.

Ahora bien, la finalidad extrafiscal al no tener su justificación en la recaudación sino en incorporar las externalidades negativas de algún bien o servicio, resulta imprescindible identificar estas. Una de las maneras más sencillas de identificar las externalidades negativas es encontrar un menoscabo, directo o indirecto, en la esfera jurídica de un grupo de personas. Tomando como ejemplo la contaminación ambiental, sería considerada como una externalidad negativa siempre y cuando el daño provocado al medio ambiente tenga impacto nocivo para la salud de las personas y, el mismo no se encuentre cubierto o contemplado en los costos del bien o servicio que se proporcione, de lo contrario no sería denominada externalidad.

En este ejemplo, lo que el cuerpo normativo protege es el derecho a un medio ambiente sano reconocido en el quinto párrafo del Artículo 4 Constitucional el cual está concatenado con el derecho a la protección de la salud establecido en el cuarto párrafo del Artículo 4 Constitucional.

Cabe resaltar que, no es suficiente la protección de un derecho humano o garantía establecida en los tratados internacionales o la Constitución Mexicana para la imposición de ciertas contribuciones de carácter extrafiscal ya que, es necesario el aludido elemento extrafiscal, es decir, la puesta en riesgo o daño provocado (directo o indirecto) por algún bien o servicio. En otras palabras, resultaría irracional la imposición de un gravamen por la sola protección de algún derecho cuando este no se encuentra en peligro. Resultando así, carente de sustento jurídico para la imposición de carácter extrafiscal.

Cualquier finalidad extrafiscal debe de ir respaldada por la protección de algún derecho y garantía establecida en la legislación mexicana tal es la línea de argumentación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señala:

“... las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del Artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos” (SCJN, 2011).

Por lo anterior es que, se consideran como elementos indispensables para que el fin extrafiscal se encuentre jurídicamente tutelado:

- a) La protección de un derecho reconocido en la Constitución Mexicana o en algún Tratado Internacional de los que México es parte además de lo dispuesto por el artículo 25 Constitucional, y;
- b) El daño provocado al derecho que se pretende proteger, derivado de algún bien o servicio.

No hay que soslayar que, el hecho de considerar una contribución con finalidad extrafiscal excusa del cumplimiento de su finalidad fiscal, lo que sería inaudito ya que la extrafiscalidad “se encuentra sujeta a “límites sustanciales”, los cuales identifica como aquellos que vienen dados por la Constitución...” (Chinchilla & Morales, 2017), como lo son los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad y de gasto público.

Como ya se abordó en acápites previos, la extrafiscalidad se manifiesta directamente cuando se diseña una contribución específica con la finalidad de incorporar las externalidades negativas (Chinchilla & Morales, 2017) y; se manifiesta indirectamente cuando la contribución diseñada con el fin de aportar al gasto público, adicionalmente, se incluye dentro de su estructura el elemento de extrafiscalidad, diseñado como: exenciones, estímulos o beneficios fiscales, no sujetos de contribuciones o tasa 0% del impuesto (SCJN, 2011).

Entonces, cualquier tributo puede ser integrado por dos elementos: fiscalidad y extrafiscalidad. Siempre y cuando su diseño y estructura cumpla con las formalidades establecidas en los ordenamientos jurídicos aplicables, tanto de la primera o segunda finalidad. Esto implica la ausencia de violaciones directas a la Carta Magna, especialmente a la fracción IV, del artículo 31 del mismo ordenamiento (SCJN, 1999).

Tributos ambientales como extrafiscalidad

El impuesto extrafiscal por antonomasia en México es el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios debido a que el objeto del impuesto está orientado a gravar bienes y servicios que tienen un impacto nocivo, directa o indirectamente, a determinado sector de la sociedad.

Las actividades gravadas, como se ha mencionado, son muy particulares y están sujetas a características de tiempo, modo y lugar. Es por ello que, el legislador podría modificar la legislación las veces que sea necesaria de acuerdo a los resultados observados en el comportamiento del mercado.

En la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (en lo posterior Ley del IEPS), es posible encontrar diversos supuestos en los que se grava el consumo de bienes y servicios perjudiciales para el sector salud, como lo es a bebidas con contenido alcohólico o alimentos con alta densidad calórica⁹. El objetivo de estos es persuadir a la población de disminuir su consumo con motivo al daño que provoca en la salud de estos (SCJN, 2017).

Igualmente, existen gravámenes que buscan la protección del medio ambiente como lo es el impuesto que grava la enajenación e importación de combustibles o de plaguicidas, mismos que pretenden que mediante el aumento del precio los consumidores sustituyan dichos bienes por otros que generen menor contaminación ambiental (SCJN, 2019).

En este sentido, la OCDE ha definido los tributos ambientales como:

“Cualquier pago obligatorio y sin contraprestación que se hace al gobierno, que grava bases fiscales, que se considera son de una particular relevancia ambiental. Las bases fiscales relevantes incluyen productos energéticos, motores de vehículos, desechos, emisiones medidas o estimadas, recursos naturales, etc. Los impuestos son sin contraprestación en el sentido de que los beneficios provistos por el gobierno a los obligados tributarios normalmente no se encuentran en proporción a sus pagos” (OCDE, 2010).

Cabe señalar que dentro de esta definición se encuentra tanto la finalidad fiscal - recaudatoria y la finalidad extrafiscalidad – no recaudatoria. Entonces, es menester de los legisladores el ubicar el equilibrio adecuado de ambas para obtener los mejores resultados.

⁹ Artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Tomando de referencia tal definición de la OCDE y aplicándola al impuesto creado a los combustibles fósiles (DOF, 2013), contenido en el inciso H), fracción I, del artículo 2 de la Ley del IEPS, mismo que tiene como finalidad la disminución del consumo de un listado de combustibles considerados como fósiles ya que al usarse se emiten gases que provocan el ya conocido efecto invernadero.

Así, básicamente, la lógica de la extrafiscalidad de este impuesto es de “un instrumento legal más para encausar los comportamientos humanos hacia metas más convincentes para la comunidad política” (Quintana, 1981). En otras palabras, lo que se busca es que, mediante un cobro adicional de dicha cuota, los consumidores cambien su comportamiento al optar por combustibles menos dañinos al medio ambiente o en todo caso, continuar con el consumo de ellos pero en menor cantidad.

Por otro lado, el Gobierno Federal publica semanalmente (como ya se expuso en el capítulo anterior), los porcentajes y montos de estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del IEPS aplicables a las gasolinas y al diésel. Es decir que, lejos de los motivos políticos por los que se crearon dichos beneficios, lo que se pronostica es un aumento del consumo con motivo de la disminución de los precios de los combustibles (SCJN, 2009).

A raíz de lo anterior expuesto, es que se constata la bifurcación de los objetivos extrafiscales de un mismo impuesto¹⁰ toda vez que, mientras por un lado se procura disminuir el impacto ecológico negativo con la creación de un gravamen a los combustibles fósiles; por otro lado, incentiva económicamente a los consumidores con la disminución del mismo impuesto.

¹⁰ Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por concepto de combustibles fósiles.

Para medir los resultados de la extrafiscalidad se debe de hacer un estudio longitudinal con el propósito de observar el comportamiento a lo largo del tiempo en el que se encuentre en vigencia el impuesto a tratar, tal y como lo afirman diversos autores:

“Se reconoce que la eficacia de la fiscalidad ambiental se alcanza cuando el nivel de recaudación se acerca a cero, hecho que indicaría una gran eficacia en la aplicación de la medida al provocar cambios muy rápidos en el comportamiento de los agentes económicos” (Cabrera, 2008).

Conclusión

El desarrollo de la materia fiscal debe de ir acorde a la política implementada en un momento o lugar determinado. Además de ello, es necesaria la incorporación de otras disciplinas que ayuden a una mejor aplicación del derecho fiscal en México, como lo es la identificación y a su vez, incorporación al marco jurídico tributario de externalidades negativas, con el objetivo de generar beneficios extrafiscales.

El elemento extrafiscal de los tributos no es nuevo en nuestra legislación, sin embargo, hace falta que evolucione y se vuelva más dinámico para que responda a las necesidades actuales de la sociedad. Últimamente muchas instituciones se han estado familiarizando con este tipo de componentes que facilitan de cierta manera los resultados que se buscan en las políticas públicas desplegadas, como es el caso de la Ley de Transición Energética en la que incorpora múltiples conceptos desarrollados en el presente capítulo.

De igual manera, se constata que en materia legal, nuestros ordenamientos jurídicos ya cuenta con los elementos necesarios para el diseño de contribuciones en donde coexistan

de manera armónica, tanto la finalidad extrafiscal como la recaudatoria (o meramente fiscal).

No obstante, mediante el análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicado a las gasolinas y al diésel, así como a los estímulos fiscales otorgados por el mismo concepto, se observan los objetivos antagónicos que el legislador no tomó en cuenta en su momento para el desarrollo de dicho impuesto, lo que provoca un desarrollo confuso en el mecanismo de recaudación, así como en el cumplimiento de sus objetivos.

Capítulo III. Costos de protección del medio ambiente en el ejercicio fiscal 2018.

Introducción

Las externalidades negativas pueden generar impactos negativos de gran magnitud que se ven reflejados en la disminución del gasto público. Es por ello que en el presente capítulo se observarán algunos de los factores que deben de tomarse en cuenta a razón de que, es lo que determina la eficiencia de las políticas fiscales y ambientales.

Así es que, con el objetivo de entender la estructura y funcionamiento del impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicado a los combustibles fósiles, así como los estímulos fiscales publicados semanalmente relativos a la gasolina y el diésel, y el impacto que se ha provocado en determinadas áreas como en los hidrocarburos y transporte; o en el medio ambiente al aumentar la producción de Bióxido de Carbono, es necesario cotejar los datos arrojados para averiguar si el impacto es positivo o en caso contrario necesita cierta modificación.

Se tomará como año de estudio el 2018 ya que fue el primer año en el que se liberaron los precios a las gasolinas, es decir que, dicho precio ya no lo imponía el Gobierno Federal arbitrariamente, sino que dependía del mercado. Asimismo, en ese mismo ejercicio fiscal se cobraba el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles, lo que nos ayudara a analizar si se está llevando a cabo una buena administración en dicho sector.

Primeramente, se evaluará el impacto ambiental que tiene que enfrentar el Estado en la actualidad, para ello, tomaremos como referencia el costo por deterioro ambiental y el gasto destinado a la protección ambiental. Una vez conocida la magnitud del problema a nivel recaudatorio y de instrumentos económicos, se acudirá a la recaudación por concepto de IEPS de combustibles fósiles, y en ese mismo sentido, las erogaciones que se realizan a razón de estímulos fiscales a la gasolina y el diésel.

Finalmente se concatenará dicha información para observar si dicha política fiscal es oportuna tanto financiera como ecológicamente.

Federalismo fiscal en México

A manera de preámbulo del presente apartado y debido al estudio comparado que se realizará en el siguiente capítulo, resulta necesario elaborar un esbozo sobre el federalismo fiscal, mismo que de manera general traza las bases constitucionales y legítimas del sistema tributario en cualquier territorio.

Únicamente el concepto de “federalismo” se ha construido a través de los siglos y ha tomado múltiples acepciones dependiendo de las circunstancias de tiempo y lugar en las que se haya interpretado tal figura. No obstante, todas ellas mantienen elementos importantes que la distinguen.

Con el objetivo de clarificar la idea de federalismo y federalismo fiscal, se tomará como referencia a Samuel García, mismo que tiene una obra en la que aborda dichos temas y dónde define al primero de ellos como (Sepúlveda, 2016):

“...aquella forma de Estado en donde se crea un ente nuevo a partir de la unión de diferentes entidades autónomas, dicha unión es producto de un pacto político e institucional; aquella entidad creada se le conoce como federación y solo se le delegan las facultades encasadas para su sustento, esto es, aquellas encaminadas a garantizar la unidad política y económica del país.”

Por otro lado, en cuanto al federalismo fiscal lo define como:

“...la enunciación de competencias en la constitución entre los diferentes órdenes de Gobierno para llevar a cabo la recaudación de los ingresos, con el objetivo de cumplir con las responsabilidades que cada orden está obligado a desempeñar en el pacto constitucional.”

De tales definiciones se resume que la figura del federalismo fiscal es simplemente aquella que delimita las competencias de las instituciones en las que cada uno de los órdenes de gobierno posee respecto a la recaudación de los ingresos. En otras palabras, la lógica de dicha diferenciación entre las facultades federales y las locales se basa en que, existen

problemas bastante grandes para su solución a nivel local y por el contrario, hay problemas muy pequeños y que por sus características peculiares no pueden resolverse eficientemente a nivel federal por lo que se delegan a una instancia local (Valadés & Gutierrez, 2001).

Entonces, para determinar las competencias que les corresponden a cada uno, es necesario acudir a los Artículos 40 y 124 de la Constitución Mexicana, los cuales a su letra dicen:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.”

En el primero de ellos se define la constitución del Estado Mexicano en una federación, lo que lleva a entenderla como una diferenciación de niveles de gobierno, en las que se encuentran (de mayor a menor), la federación, las entidades federativas (o estados) y el municipio.

Ahora bien, en cuanto a las facultades que cada uno de dichos niveles tienen, se desprende que, las entidades federativas tienen las facultades concurrentes, es decir, que toda aquella

facultad que no esté expresamente otorgada a la federación, la tienen los estados y es deber de éstos ejercerla.

Tomando de referencia los artículos que anteceden y, en concatenación con el diverso 73, fracción VII y XXIX, mismas que establecen la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y aquellas otras materias exclusivas de la federación en las que podrá establecer determinados gravámenes. Por ejemplo, aquellas concernientes al comercio exterior, energía eléctrica, gasolina, cerveza, etc., corresponden única y exclusivamente al ámbito federal. (Cámara de Diputados, 2020).

También, existen las facultades concurrentes, en las que tanto la federación como los estados tienen competencia. Esto suele ocurrir a través de convenios como el de la Ley de Coordinación Fiscal que tiene como objeto coordinar el sistema fiscal de los distintos órdenes de gobierno y distribuir entre ellos los ingresos de las participaciones (Cámara de Diputados, 2018).

En esta tesitura, tenemos que las entidades federativas tendrán cualquier competencia que no este expresamente otorgada a la federación. Sin embargo, en relación a los municipios cabe resaltar que, también ellos tienen un señalamiento expreso en el Artículo 115 de la Constitución Mexicana, en el cual se especifica que la estructura del estado será la del municipio libre. Es así que en dicho artículo se comprende tanto las funciones y servicios públicos que tendrán a su cargo¹¹, así como de la facultad de administrar libremente su hacienda, misma que comprende los ingresos y contribuciones a su favor¹².

¹¹ Enunciadas expresamente en la fracción III del Artículo 115 de la Carta Magna.

¹² Comprendidas expresamente dentro de la fracción IV del Artículo 115 de la Carta Magna.

Como ya se mencionó anteriormente, las facultades de la federación y de los municipios se encuentran expresamente señaladas en los ordenamientos jurídicos, lo que deja a salvo las facultades de las entidades federativas, mismas que abordarán cuestiones distintas a las de la federación y municipios, incluso cuando no se mencionen de manera expresa, todo ello a causa de la característica residual que las distingue.

Una vez planteado lo anterior, cabe señalar que en materia de contribuciones, en lugar de hablar de federalismo fiscal, se habla de centralismo debido a que las entidades federativas se han mostrado renuentes a crear un sistema de imposición y recaudación de impuestos a su favor. Esto deriva de que la coordinación no tiene como base instituciones y leyes, sino que el ámbito político tiene injerencia en gran medida para la determinación de tales pactos, lo que perjudica de cierta manera a unos estados y beneficia a otros inequitativamente. Asimismo, a la par de ello se crea una dependencia financiera de los estados con la federación lo que ha llegado a suceder casi en un 95 por ciento (Covarruvas, 2012).

Por último, no se debe soslayar que los estados han estado luchando a favor de la descentralización fiscal, especialmente en materia ambiental tributaria, toda vez que, el Congreso de Zacatecas estableció ciertas contribuciones de carácter ambiental en el año 2017 lo que suscitó una controversia jurisdiccional que llegó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual reconoció que las entidades federativas tienen potestad tributaria para establecer y regular impuestos ecológicos y sus limitantes (SCJN, 2019).

Impacto ambiental en México

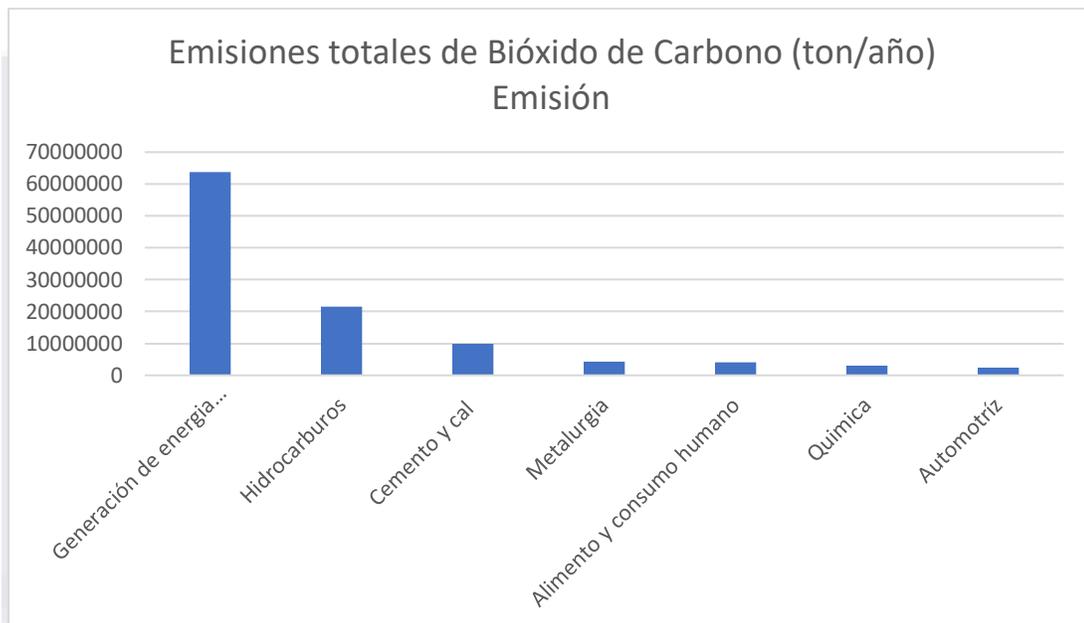
Uno de los factores a considerar, entre muchos otros, son las emisiones de Bióxido de carbono dentro de la República Mexicana. Por ello, se expondrán algunas gráficas en las que incluyen los sectores y el tipo de sustancias que reflejan parte del comportamiento de los consumidores de combustibles.

Debido a ello, es necesario aclarar que las siguientes gráficas están basadas en información publicada en el “Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes (RETC), mismo que es un inventario de las emisiones y las transferencias de sustancias químicas seleccionadas que registran voluntariamente ciertas plantas industriales de México” (CCAAN, 2001).

Con base en lo anterior es que, dicho registro deja de lado información relevante concerniente al impacto del consumo de los combustibles fósiles y en todo caso, a las emisiones de bióxido de carbono. Sin embargo, no es dable soslayar dicha información y por ende se expone y se toma como referencia para el presente trabajo.

En el año 2018, predominaron las emisiones de Bióxido de carbono de parte del sector de “Generación de energía eléctrica”. No obstante, el siguiente sector que emitió más cantidad de Bióxido de carbono fue el de “Hidrocarburos”, el cual ascendió a 21,440,761.07 de toneladas en ese mismo año. De igual manera, existen múltiples sectores que sus emisiones de Bióxido de carbono son relativamente menores a las de estos dos últimos expuestos, a razón de ello es que no se exponen completamente. Así, lo relevante de esta gráfica es la magnitud que cada uno de los sectores tiene en relación con los demás en materia de emisiones de Bióxido de carbono, tal y como se muestran en la siguiente gráfica:

Gráfica 2.1



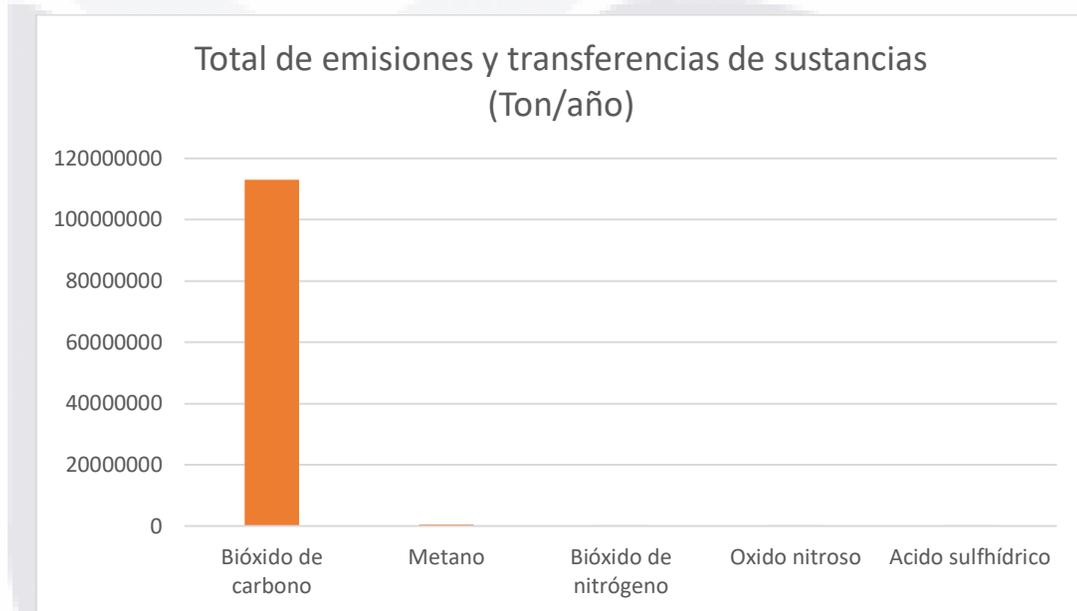
*Elaboración propia con datos consultados en el Registro de Emisiones y Transferencias Contaminantes de la SEMARNAT del año 2018.

Link: <https://apps1.semarnat.gob.mx:8443/retc/retc/index.php?opcion=2&anio=2018¶m=00>

Por otro lado, mediante la suma de todos los sectores que se incluyen en la tabla, y además de aquellos que no se incluyen por razones de síntesis pero que sí se integran en el Registro de Emisiones y Transferencias de Contaminantes, relativos al “Total de emisiones y transferencias de sustancias”, es decir que, esta tabla se compone por una variedad de sustancias que provocan un daño ambiental, se observa que el año de 2018, la principal sustancia contaminante en cuanto a cantidad fue el Bióxido de carbono, mismo que supero por una cuantía significativa a otras sustancias. Lo que se observa en la siguiente gráfica:

Total de emisiones y transeferencias de sustancias en México

Gráfica 2.2



*Gráfica de elaboración propia con datos consultados en el Registro de Emisiones y Transferencias Contaminantes de la SEMARNAT del año 2018.¹³

Debido a que las otras sustancias no se observan con claridad en la gráfica, se reproduce la siguiente tabla en la que contiene los datos con la que se realizó dicha gráfica, esto solo con el fin de percibir y comparar las sustancias a las que nos referimos en párrafos anteriores.

Cantidad de emisiones en México

Tabla 2.1

¹³ Consulta realizada a través de la página web:
<https://apps1.semarnat.gob.mx:8443/retc/retc/index.php?opcion=3&anio=2018¶m=01>

Resumen por sustancia de emisiones y transferencias de sustancias (Ton/año)

No.	Sustancia Descripción	Totales		Emisiones	
		Total emisión	Total transferencia	Aire	Agua
124-38-9	Bióxido de carbono	113006786.333	0.0004	113006786.327	0.0000255
74-82-8	Metano	417427.594		417427.594	
10102-44-0	Bióxido de nitrógeno	55710.598		55710.598	
10024-97-2	Oxido nitroso	55600.24		55600.176	
7783-06-4	Acido sulfhídrico	15192.542	13.44	15192.542	

*Consulta en el Registro de Emisiones y Transferencias Contaminantes el 20 de mayo de 2020.¹⁴

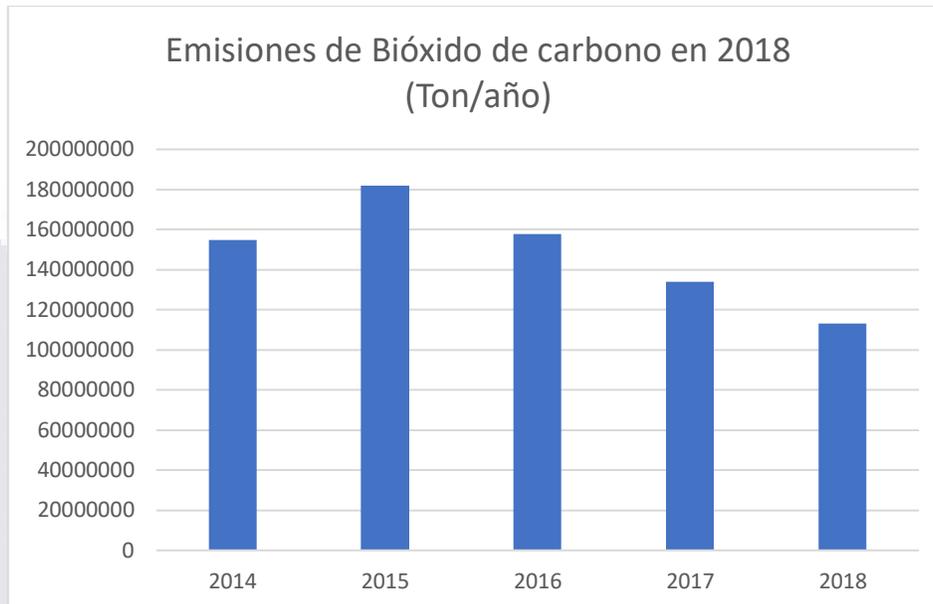
Ahora bien, con la finalidad de advertir el comportamiento de las emisiones de Dióxido de Carbono en México en varios años, se incluyeron en la gráfica la totalidad dichas emisiones desde el año 2014, en el cual se creó el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios perteneciente a los combustibles fósiles, hasta el 2018, año que objeto de estudio del presente trabajo. Si bien es cierto que, en el año 2018 las emisiones de Bióxido de carbono son relativamente menores a el año 2014, no podemos afirmar que ello se debe a la incorporación del mencionado impuesto toda vez que, entre los años 2014 y 2015 se nota un incremento en las emisiones, máxime que ya se encontraba vigente el impuesto aludido. En otras palabras, si se toma en cuenta el ya mencionado impuesto relativo a los combustibles fósiles creado en el 2014, es dable concluir que tuvo un impacto contrario al que se esperaba, es decir, la reducción de las emisiones de bióxido de carbono por lo que las reducciones de emisiones de años posteriores hasta el 2018, no tienen asidero en dicho impuesto. Para una mejor apreciación se anexa la siguiente tabla:

Comparación de emisiones en México

Gráfica 2.3

¹⁴ Consulta realizada a través de la página web:

<https://apps1.semarnat.gob.mx:8443/retc/retc/index.php?opcion=3&anio=2018¶m=01>



*Elaboración propia con datos consultados en el Registro de Emisiones y Transferencias Contaminantes de la SEMARNAT del año 2018¹⁵.

A cuenta de conclusión preliminar del presente sub-capítulo, es posible afirmar que, las emisiones de bióxido de carbono, las cuales se generan mediante el uso de combustibles fósiles como la gasolina y el diésel, juegan un papel esencial en la protección del medio ambiente, especialmente por la cantidad significativa de toneladas anuales que se emiten.

Asimismo, ciertamente se afirma que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que grava los combustibles fósiles no ha generado el impacto esperado debido a que entre el año 2014 (en el que se creó el impuesto) y el año 2015, hubo un aumento de emisiones de dióxido de carbono que fueron generadas, en mayor medida, por un consumo superior de combustibles fósiles como la gasolina y el diésel, a pesar del gravamen impuesto.

¹⁵ Consulta en el siguiente link:

<https://apps1.semarnat.gob.mx:8443/retc/retc/index.php?opcion=3&anio=2018¶m=02>

Y como tercer punto, la disminución paulatina de las emisiones de dióxido de carbono a factores diversos al el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles por los argumentos previamente expuestos.

Impacto económico del medio ambiente

Este apartado se dedicará especialmente a analizar los costos por agotamiento y degradación del medio ambiente en México, recursos que el Estado destina para disminuir los daños provocados por bienes y servicios con externalidades negativas medioambientales.

El punto a dilucidar en este subcapítulo es identificar el costo de la externalidad, es decir, la cantidad que debe de ser integrada a los costos ya que no existe un método exacto para ello. Esto puede resultar ciertamente debatible porque en ocasiones no se muestra el costo claramente y en especial en países con poca tradición de transparencia como lo es México. Sin embargo, en el presente caso, el contabilizar los estímulos otorgados a las gasolinas y diésel, así como los gastos del erario público que se destinan para la protección del medio ambiente pueden ser un buen punto de partida.

El Instituto Nacional de Estadística e Historia (INEGI) actualiza anualmente el Sistema de Cuentas Nacionales de México en donde se publica información concerniente a los ramos de la construcción, educación, gobierno, etc. Entro ellos se encuentra el ramo del medio ambiente, o también conocido como las “Cuentas Económicas y Ecológicas de México”. En ella se dan a conocer los costos por el deterioro ambiental y los gastos que se destinan a la protección del mismo, incluyendo tanto al sector público como al privado (CEEM, 2018).

La importancia que implica revisar estas cuentas radica especialmente en que:

“...cuando un sujeto utiliza los recursos naturales o contamina, obtiene una ganancia, ya que no asume el costo de limpieza o de la degradación ambiental, y por tanto, no va a reflejar en los precios y en el mercado dicho costo (Neri A. F., 2005).”

Es por ello que, normalmente el Estado destina recursos del erario público para corregir esta clase de externalidades, ya que no existe un cuerpo normativo que se encargue de ello. En cambio, si ya existe algún instrumento económico que incluya dicha externalidad negativa, como es el caso del impuesto del IEPS a los combustibles fósiles, es necesario revisar si los resultados que arroja son positivos de lo contrario será necesaria la modificación de este.

Así, durante 2018, la suma de los costos por el agotamiento de los recursos naturales y la degradación ambiental ascendieron a 1,019,751 millones de pesos, tal y como lo señala la siguiente tabla:

Costos ambientales en México

Tabla 2.2

**COMPOSICIÓN DE LOS COSTOS TOTALES POR AGOTAMIENTO Y
 DEGRADACIÓN AMBIENTAL, 2018**
 (Millones de pesos corrientes)

Concepto	Costos por agotamiento y degradación ambiental	Porcentajes respecto al PIB
Costos Totales	1,019,751	4.3
Costos por Agotamiento	124,667	0.5
Agotamiento de hidrocarburos	71,937	0.3
Agotamiento de recursos forestales	11,680	0.0
Agotamiento del agua subterránea	41,050	0.2
Costos por Degradación	895,083	3.8
Degradación del suelo	119,734	0.5
Residuos sólidos	75,821	0.3
Contaminación del agua	42,750	0.2
Contaminación atmosférica	656,779	2.8

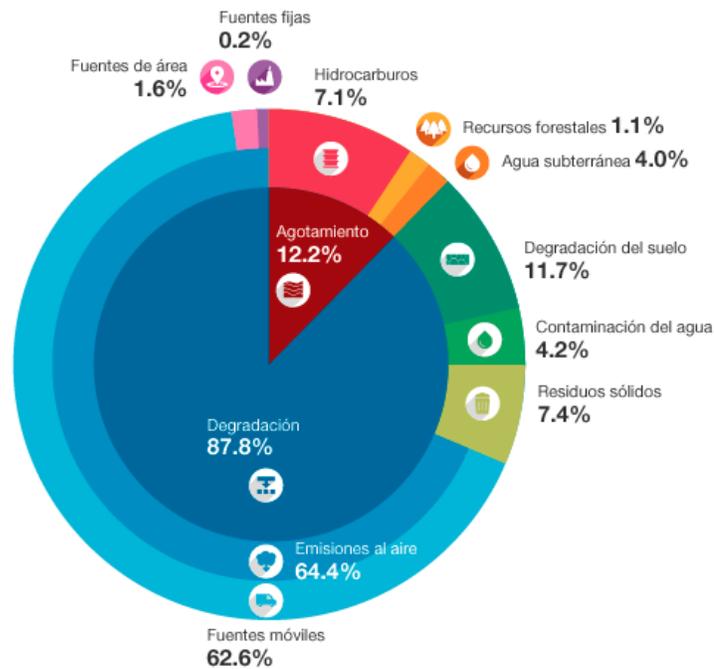
NOTA: La suma de los parciales puede no coincidir con los totales debido al redondeo.
 Fuente: INEGI.

*Fuente: INEGI: Tabla extraída del comunicado de prensa núm. 640/19 4 de diciembre de 2019 página 1-2.

Del contenido de la tabla se observa el desglose de las subdivisiones en las que cuesta más el deterioro ambiental. Mientras que en la “Contaminación atmosférica” se gasta seis veces más que en la “Degradación del suelo”; si se compara con la “Contaminación del agua” la relación es de quince a uno y con el gasto por “Agotamiento de recursos forestales” es casi 56 veces más que se gasta debido a la “Contaminación atmosférica”. Para mejor apreciación se replica la gráfica siguiente en dónde se dividen los gastos totales en porcentajes:

Distribución de costos del deterioro ambiental en México

Gráfica 2.4



*Fuente: INEGI¹⁶.

Es imprescindible destacar dos aspectos. El primero de ellos es que, no necesariamente que un gobierno gaste en determinado rubro signifique que otros rubros ocasionan menos contaminación o degradación ambiental, sino que aquí ya se involucran factores de política económica, fiscal y social que cada uno de los gobiernos lleve a cabo.

El segundo de los aspectos a resaltar es que, el gasto destinado a la contaminación atmosférica es el mayor de ellos y este, es provocado especialmente por fuentes móviles, quienes utilizan combustibles fósiles para su funcionamiento. Es por ello que resulta ineficiente, en términos de protección ambiental, el otorgar estímulos fiscales a la gasolina

¹⁶ Consulta en INEGI. Link: <https://www.inegi.org.mx/temas/ee/>

y el diésel cuando los costos por agotamiento y degradación ambiental, y específicamente los concernientes al aire, son los más altos de todos ellos.

Cabe señalar que, la responsabilidad del Estado no es sufragar los daños provocados por ciertos bienes o servicios que provocan externalidades negativas, a través de erogaciones destinadas a corregir dichos daños, sino la incorporación de tales externalidades a los cuerpos normativos para que los costos se reflejen en los precios finales de los bienes o servicios.

Lo anterior expuesto se integra en el principio de “quien contamina paga”, el cual tiene dos elementos esenciales, siendo el primero de ellos que: “los costos sociales causados por la degradación ambiental deben ser pagados por quienes los generan; y segundo, que los poderes públicos no deben asumir las externalidades ambientales que benefician particularmente a los individuos” (Neri A. F., 2005).

Es en el segundo de los principios en el que se sustenta parte de la argumentación del presente trabajo, debido a que, el Gobierno Federal ha solventado parte de la contaminación ambiental (del aire) al asignar presupuesto para corregir las externalidades negativas originadas por el consumo excesivo de gasolinas y diésel. Adicionalmente, se reitera que se ha incentivado el otorgamiento de estímulos fiscales a dichos combustibles, lo que origina, inevitablemente, incita el consumo a pesar de los daños que provoca, tanto medioambientales como económicos.

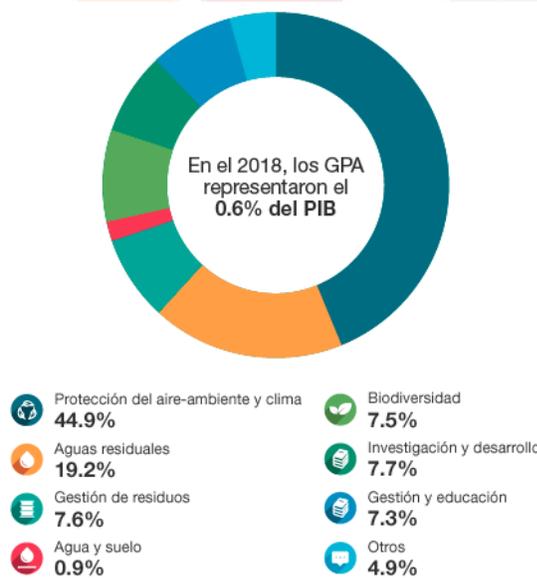
Para abundar en el mismo argumento, “en el periodo 2003-2018, los costos totales por agotamiento y degradación ambiental presentaron una tasa media de crecimiento anual de 4.4% en términos nominales”; y en el mismo periodo, “el costo por la contaminación del

aire aumentó anualmente en promedio 4.8%, siendo las principales emisiones contaminantes las partículas generadas por los vehículos automotores” (INEGI, 2018).

Por otro lado, también están los gastos en protección ambiental que el sector público y privado realizan conjuntamente, ascendieron a 123,951 millones de pesos tan solo en 2018 (INEGI, 2018). No obstante, el 44.9% de dichos gastos se destina a la protección del aire, clima y ambiente. Estos gastos están principalmente destinados a la reducción de la contaminación (CEPAL, 2020).

Gastos en protección ambiental en México

Gráfica 2.5



*Fuente: INEGI¹⁷.

¹⁷ Link: <https://www.inegi.org.mx/temas/ee/>

Tal y como se desprende de la gráfica, la protección del aire, ambiente y clima, es el rubro en donde más se gasta con el fin de evitar provocar un daño irreversible al medio ambiente.

De lo anterior expuesto, se concluye preliminarmente que los costos por agotamiento y degradación ambiental, así como aquellos gastos de protección ambiental juegan un rol importante dentro del erario público. Asimismo, es necesario llevar a cabo políticas públicas que sean multidisciplinarias para que sean más efectivas en cuanto a la disminución de los daños provocados, lo que podría denominarse como “fiscalidad ambiental con fines de protección ecológica” (Neri A. F., 2005). De lo contrario, el equilibrio entre ingresos y egresos en estos rubros, encontrará inevitablemente un déficit presupuestal.

Estímulo fiscal a los combustibles y su recaudación

Los impuestos, como ya se mencionó, pueden tener una finalidad extrafiscal sin contradecir la finalidad fiscal o recaudatoria, y a través de ambas ejercer un cambio que impacte de manera positiva en la sociedad. En otras palabras, “la implementación de los impuestos verdes o ambientales es una estrategia eficaz para apoyar al medio ambiente, por el contrario, su incorrecta aplicación, puede ocasionar un problema económico y regresivo” (Vázquez, Ortega, Olivares, & Durán, 2014).

La Cámara de Diputados y el Centro de Estudios para las Finanzas Públicas en lo posterior CEFP, publicó el “Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública”, correspondiente al cuarto trimestre de 2018, de la SHCP, en el que se dió a conocer los resultados de la recaudación de dicho ejercicio fiscal. De igual manera, se afirma que los beneficiarios de los estímulos otorgados a la gasolina y el diésel son los consumidores

finales y que los mismos tuvieron un costo recaudatorio de 19,293 millones de pesos, solo para el cuarto trimestre de 2018 (SHCP, 2018).

Ahora bien, del análisis de dichos Informes emitidos por el CEFP, se desprende expresamente que:

“Por lo que hace al IEPS, este registró una menor captación si se compara con el monto programado, que implicó menores recursos por 74 mil 341.2 mdp, lo que estuvo asociado al impuesto a gasolinas y diésel que, durante una parte importante del año, contó con un estímulo fiscal a la venta final (CEFP, 2018).”

De la anterior cantidad, 70 mil 967.6 millones de pesos se destinaron a los estímulos fiscales con el objetivo de reducir el precio de la gasolina y el diésel en el año 2018 (CEFP, 2018). No se debe soslayar que, se aumentó dicho gasto ya que, en 2017 también se otorgaba el mismo estímulo y fue menor, es decir que SHCP “gastó 67 933.6 millones de pesos en la aplicación del estímulo fiscal, una cifra que es menor en 3 mil millones de pesos respecto del costo del estímulo reportado para 2018” (FLORES, 2019).

En ese mismo informe, se da a conocer que las razones por las que no se alcanzó la recaudación esperada por el IEPS en el mismo ejercicio fiscal, es debido a la baja recaudación del impuesto de los combustibles fósiles (IEPS).

Finalmente, en términos anuales, la recaudación del IEPS fue inferior en 10.0 por ciento real, esto se debe a la caída de 17.4 por ciento del IEPS a gasolinas y al bajo crecimiento de la contribución del IEPS, diferente de gasolina en 0.6 por ciento real,

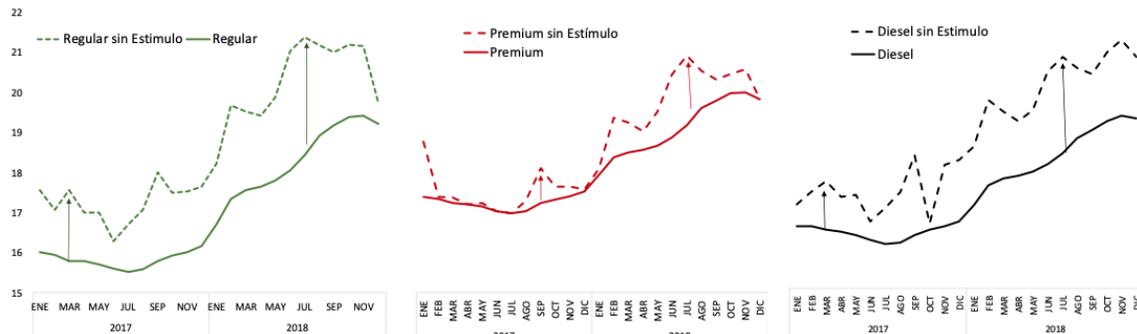
que estuvo influenciado por la reducción de 51.5 por ciento en la recaudación de los combustibles fósiles, misma que no alcanzó a ser compensada por el resto del IEPS obtenido (CEFP, 2018).

Para una mejor comparación entre los precios de las gasolinas con y sin estímulo fiscal se anexa la siguiente tabla:

Comparación del precio de combustibles en México

Gráfica 2.6

Precio de los combustibles con y sin estímulo fiscal por tipo, 2017-2018 (pesos por litro)



Fuente: Elaborado por el CEFP con datos de la CRE

*Fuente: CEFP¹⁸.

En ella se puede apreciar la diferencia entre las gasolinas y diésel con estímulo y aquellos que no tenían, presentando un beneficio fiscal notable para todos los últimos consumidores.

¹⁸ Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP Pág. 9-11.

Cabe señalar que la recaudación federal del ejercicio fiscal de 2018 por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles, ascendió a 5772.1 millones de pesos, siendo menor que lo recaudado en el 2017 de 10,100 millones de pesos (SHCP, 2018).

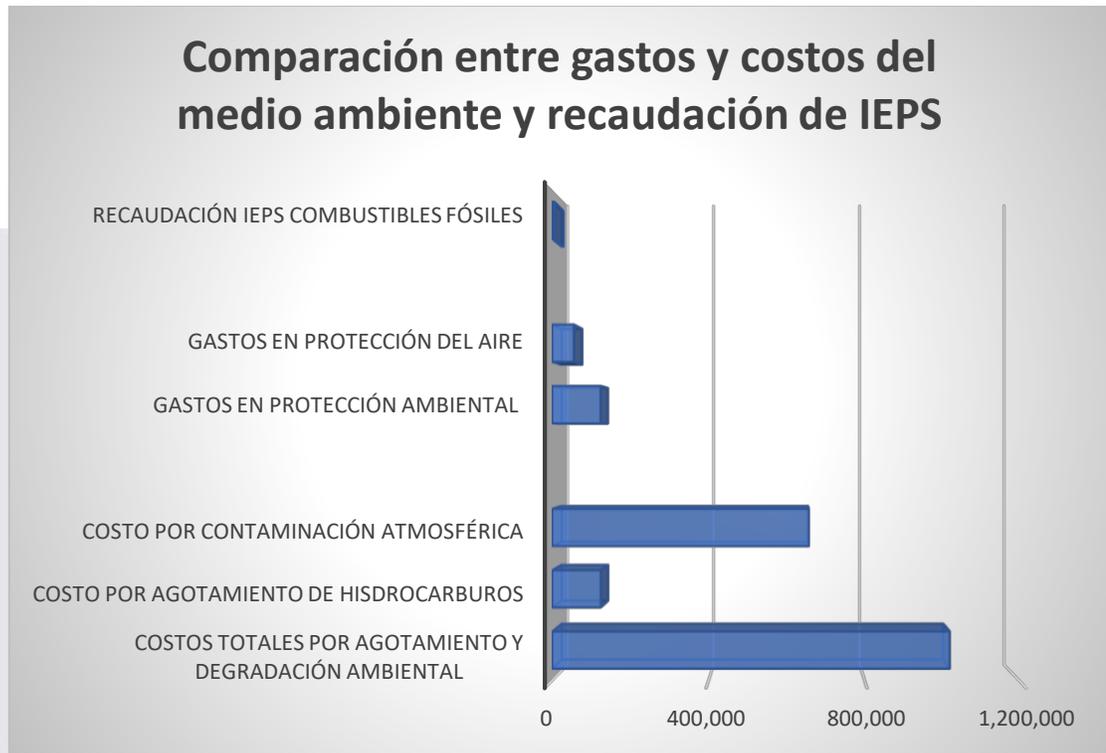
De hecho, la recaudación de tal impuesto a los combustibles fósiles es de los más bajos del IEPS toda vez que, lo superan todos los rubros salvo la recaudación por concepto de bebidas energizantes, plaguicidas y juegos y sorteos (SHCP, 2018).

En esta misma línea, bajo el argumento de que: “la implementación de un impuesto verde afectaría al consumidor final porque se tiene que hacer un ajuste de precios al producto final (Vázquez, Ortega, Olivares, & Durán, 2014).

Finalmente, como conclusión se anexa la siguiente gráfica en la se que puede observar el contraste de los distintos datos duros relacionados con las erogaciones y recaudación que sustentan el argumento del presente trabajo:

Comparación de gastos con recaudación en México

Gráfica 2.7

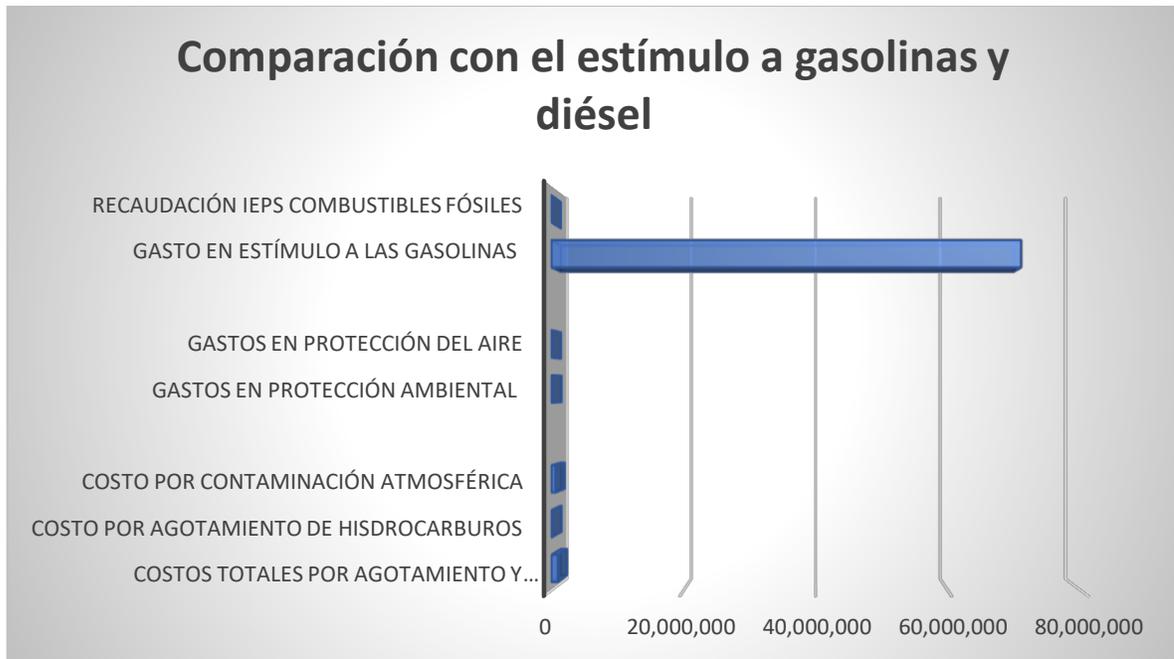


*Elaboración propia de lo consultado en los informes de la SHCP y del CEFP.

En esta gráfica se omitió el costo del Gobierno Federal relativo a los estímulos a las gasolinas debido a que resulta ser tan alto que no se apreciarían con claridad los otros rubros. No obstante, se percibe con facilidad que la recaudación del IEPS concerniente a los combustibles fósiles no compensa los gastos en protección y los costos por agotamiento ambiental.

Comparación del estímulo en México

Gráfica 2.8



*Elaboración propia de lo consultado en los informes de la SHCP y del CEFP.

Ahora bien, anexando el gasto del gobierno federal destinado al estímulo a las gasolinas se evidencia que dicho gasto es inmenso a comparación de lo que se eroga para la protección del medio ambiente o de los costos por agotamiento ambiental. Es por ello, lo absurdo de tal beneficio fiscal en términos del daño ecológico provocado indirectamente, ya que busca incentivar a los consumidores finales de gasolina y diésel, ello a pesar de que dentro de la contaminación, el aire o la atmósfera, es el mayor afectado por la emisión de gases de efecto invernadero.

A manera de cierre, convergemos con el argumento de Jorge Jiménez, en el sentido de que:

“Así como es necesario reglamentar la deducción de los gastos dirigidos a mejorar o proteger el medio ambiente, la misma lógica obliga en sentido inverso, a evitar la

deducción de todos aquellos gastos a consecuencia de los cuales se produzca directa o indirectamente una lesión al entorno natural” (López J. J., 1998).

Por lo anterior es que, tanto la recaudación es importante como las deducciones o beneficios otorgados a los consumidores finales ya que, en ocasiones es posible incentivar actividades dañinas para el medio ambiente y de difícil reparación.

Conclusiones

La extrafiscalidad es un concepto difícil de medir, especialmente en México donde no se tiene una cultura de transparencia. Sin embargo, los gastos de protección al medio ambiente, así como los costos que tiene que pagar el Gobierno Federal a raíz de los daños provocados, resultan buen referente para medir el impacto que tienen distintos instrumentos económicos.

En resumen, en México, las erogaciones con el fin de proteger el medio ambiente son mayores a la recaudación de impuestos como el IEPS a las gasolinas y el IEPS por concepto de combustibles fósiles, lo que nos evidencia la falta de equilibrio en las finanzas públicas.

Si a ello, se le suman los beneficios fiscales que tienen los consumidores, como por ejemplo el estímulo a gasolinas y diésel, en donde el beneficiario es el consumidor final, se concluye que no solo se produce un mayor daño al medio ambiente mediante el incentivo de consumo de combustibles fósiles sino que, se realiza una mayor erogación innecesaria y que podría ser destinada a políticas públicas medioambientales.

Se entiende que la política esta determinada por los gobernantes y que en ella intervienen muchos factores e intereses diversos. Sin embargo, una mala administración puede acarrear problemas críticos para la sociedad y, algunos de ellos irreversibles como la extinción de especies. Es por ello que, en determinadas materias como el medio ambiente, deben de manejarla conscientemente del impacto que se puede provocar toda vez que, otorgar un incentivo a determinado bien o servicio puede resultar perjudicial tal y como se muestra en el presente trabajo.

En este sentido, es que se evidencian los resultados que ha producido una política fiscal nociva para el medio ambiente y costosa para el erario público. En otras palabras, no existen razonamientos lógicos para sostener la postura que está teniendo el Gobierno Federal concerniente a la recaudación del IEPS de los Combustibles Fósiles y los estímulos otorgados a la gasolina y el diésel.

Capítulo IV. Estudio Comparado entre México y España relativo a la regulación fiscal de la emisión de dióxido de carbono.

Introducción

Todos los Estados tienen su propia soberanía, lo que se traduce en que, son libres de decidir las políticas internas que los dirijan siempre y cuando no afecten a otros países. Esto mismo significa que, cada uno de ellos está constituido de acuerdo a sus costumbres, su historia, sus economías y su forma de gobernar.

El ámbito tributario no es la excepción dado que, los Gobiernos requieren de obtener recursos económicos con el fin de hacerle frente a las necesidades de la sociedad en sus

respectivos territorios. Es por ello que, la conformación de los sistemas tributarios varían de acuerdo a los elementos previamente descritos.

Una de las razones por las que se seleccionó este país es debido a que tiene una similitud en su distribución de competencias tributarias con el Estado Mexicano. Si bien es cierto, España es una monarquía parlamentaria, sus competencias tributarias se dividen entre las Corporaciones Locales, que son las más pequeñas y que se pueden comparar con los municipios de México; las Comunidades Autónomas, equiparadas a las Entidades Federativas; y por último el Estado Español o Gobierno de España que se es similar al Gobierno Federal en México. Cabe destacar que esta apreciación es en *“lato sensu”* ya que, cada una de estas dos naciones tiene sus singularidades que las hacen distintivas.

Es ya sabido que España forma parte de la Comunidad Europea lo que significa que todos los Estados Miembros deben de cumplir ciertos estándares en su regulación que son pactados unánimemente. Sin embargo, el presente capítulo analizará lo concerniente a la regulación interna, como sus principios tributarios y sus competencias en dicha materia.

También, se enunciarán una variedad de tributos vigentes en España, así como otros instrumentos que responden mejor a las necesidades de esa sociedad en sustitución a los impuestos ambientales. Asimismo, se estudiará el Impuesto Especial de Hidrocarburos de España resaltando las similitudes y diferencias con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles y la gasolina y el diésel de México.

Ordenamientos jurídicos tributarios en España

Igual que la mayoría de los Estados actuales, la forma de gobierno emana de una Ley Suprema que normalmente es denominada “Constitución”. Pues en el caso de España, la norma suprema a la que están sujetos tanto los ciudadanos como los poderes públicos es la “Constitución Española”, la cual data del año 1978. En ella se sientan las bases de su gobierno y, al igual que se reconocen derechos para las personas, se distribuyen competencias de las autoridades.

Dentro de estas competencias se encuentran las concernientes a la tributación, llámese competencias fiscales tanto a las legislativas que mediante sus procesos respectivos crean tributos, como las administrativas quienes son los órganos que las recaudan. En esta guisa, especialmente aquellas relacionadas con la protección del medio ambiente, “los tres niveles de gobierno gozan de competencia para llevar a cabo actuaciones fiscales relacionadas con ese rubro” (Díaz, 2013).

No se debe caer en el error de que, si bien los tres niveles de gobierno tienen competencias fiscales o tributarias, cada una de ellas tienen límites específicos y deben de cumplir determinadas reglas para poder ejercerlas, mismas que tienen como fin la distinción jerárquica de las competencias y la protección de los contribuyentes, ya que de lo contrario corren el peligro de declarar inconstitucionales los tributos (Ordóñez, 1993).

Lo anterior no exonera al Estado Español del cumplimiento de los principios tributarios que se encuentren establecidos en los tratados de constitutivos de la Unión Europea ya que, forman parte de un parámetro respectivo de protección de derechos humanos y de delimitación de competencias tal y como se puede apreciar del Tratado de Niza (Nanclares, 2002).

La legislación tributaria en España se deriva de múltiples ordenamientos toda vez que, cada uno de ellos contiene específicamente un determinado impuesto, tasa o contribución especial. En ellos se desglosan sus aspectos técnicos como: el hecho y base imponible, los sujetos pasivos, el devengo, mecanismos de recaudación, etc. En general, en cada uno de esos ordenamientos se detalla la información del impuesto concerniente.

Por otro lado, las generalidades del derecho fiscal se derivan concretamente de dos cuerpos normativos: la Constitución Española y la Ley General Tributaria. En el primero de ellos se encuentran básicamente principios que deben de ser respetados por leyes jerárquicamente inferiores; y en el segundo, se desarrollan cuestiones más generales de los tributos en general como las características de los tributos, los sujetos obligados, procedimientos de pago, prescripción, y administrativos, así como de recaudación, entre otros más.

En relación a los tributos ambientales, los cuales son los que interesan para el presente trabajo, tienen la característica de extrafiscalidad, no obstante, al igual que todos los tributos deben de respetar los límites establecidos tanto por la Constitución Española y Tratados Internacionales, como por los principios de competencia tributaria.

Principios tributarios en España

De la misma manera en la que la Constitución Mexicana establece principios rectores para la materia tributaria, España los contempla salvo con la diferencia de que, dichos principios se encuentran expresamente en su legislación, a comparación de la nuestra que se

encuentran tácitamente integrados, es decir que derivan de la interpretación teleológica de las normas.

En el Artículo 31 de la Constitución Española se agrupan los principios rectores de la materia fiscal:

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

De este artículo se desprende ocho principios que se enuncian a continuación (Ministerio de la presidencia, 1978):

- a) Principio de igualdad.- mismo que está ligado con el principio de capacidad económica debido a que, las contribuciones deben hacerse en un plano de igualdad con los demás individuos.
- b) Principio de generalidad.- en este básicamente todos los individuos están obligados a participar en el gasto público mediante aportaciones monetarias.
- c) Principio de capacidad económica.- De acuerdo a este principio es que solo se gravan situaciones en las que se tengan una riqueza real o una potencial (Muñoz, 2016).

- d) Principio de progresividad.- Significa que a medida de que la riqueza aumenta, el porcentaje gravado aumentará también.
- e) Principio de no confiscatoriedad.- Es el límite impuesto al principio de progresividad para que no siga aumentando infinitamente y deje sin flujo de efectivo a los contribuyentes.
- f) Principio de legalidad.- Se refiere al proceso de creación de leyes, ya que es el único medio por el cual se podrá gravar determinado bien o servicio.

El presente trabajo no se aboca a explicar estos principios detalladamente porque cada uno de ellos requeriría un extenso análisis, sin embargo es necesario mencionarlos para poder bosquejar el sistema tributario Español relativo a los impuestos ambientales.

De los principios previamente mencionados, el de legalidad es el que se desarrollará en el presente trabajo. Esto no porque sea más importante a comparación de los demás, sino que de él se provienen las competencias legislativas de los distintos niveles de gobierno, las cuales interesan ya que para determinar la competencia ambiental nos debemos de apegar a dicho principio.

De acuerdo con el artículo 131.1 de la Constitución Española, el Estado conserva la “potestad originaria” para la creación de tributos, en otras palabras, debido a que el Estado conserva las facultades de crear impuestos, los otros niveles de gobierno tienen facultades residuales que obedecen a sus competencias materiales.

Así, en el artículo 133.2 del mismo ordenamiento, crea la posibilidad de que las Comunidades Autónomas (CCAA) y las Corporaciones Locales (CCLL) establezcan y exijan sus propios tributos mientras respeten los principios tributarios mencionados. Cabe resaltar

que las Corporaciones Locales carecen de facultades legislativas por lo que la única manera de que tengan a su cargo la administración y recaudación de determinado tributo, es mediante la aprobación de estos por el Estado o por las Comunidades Autónomas (Díaz, 2013).

En concatenación con los artículos expuestos, el diverso artículo 156.1 de la Constitución Española es el que otorga a las Comunidades Autónomas la calificación de autonomía financiera para desarrollar y ejecutar sus competencias con los principios de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad (BOE, 1978).

Estos principios de coordinación con la Hacienda estatal están relacionados con los principios establecidos por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en su capítulo I, los cuales Isabel Yagüe los resumen en los 4 siguientes (Ballester I. Y., Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español, 1999):

- 1) Principio de territorialidad¹⁹.- Límites espaciales entre distintos niveles de gobierno.
- 2) Principio de neutralidad²⁰.- Establece que la creación de un impuesto debe de ir aparejado con la disminución de otro impuesto para que no sea una carga irracional.
- 3) Principio de prohibición de doble imposición de los hechos imposables²¹.- El objeto imponible es la materia que se grava a diferencia del hecho imponible, que es la acción que se toma en cuenta para gravar. Esta última está prohibida si el Estado ya ha gravado el mismo hecho imponible.

¹⁹ Art. 175 CE. Art. 9, a) y b) de la LOFCA.

²⁰ Art. 157.2, 139.2 de la CE; y art. 2.1 y 9, c) de la LOFCA.

²¹ Art. 6.2 LOFCA.

- 4) Principio de solidaridad²².- Los tributos tienen un fin de apoyo mutuo.

Con base en esta síntesis realizada al marco jurídico tributario Español se colige preliminarmente que la materia tributaria tiene unas bases mucho más sólidas que en el Estado Mexicano toda vez que, los principios que se deben respetar son mayores y están expresamente contenidos en los ordenamientos legales; asimismo, España forma parte de la Comunidad Europea lo que permea en todo su sistema legal al sujetarse a determinadas normas y principios adicionales con los que comulgan todos los Estados que forman parte de tal comunidad. A continuación se abordará lo relativo a la normativa que rige la extrafiscalidad y los tributos ambientales en España.

La extrafiscalidad ambiental en el marco jurídico tributario en España

La Unión Europea es un pacto en el que un conjunto de Estados acordaron armonizar determinadas instituciones con el objetivo de integrar su economía y forma de gobernar. Consecuentemente, todos los integrantes deben de cumplir ciertas regulaciones incluidas la del Tratado de la Unión Europea. En tal instrumento se encuentran las directrices para diversas materias, como el medio ambiente.²³

En dicho apartado, se establecen diversos objetivos como: la conservación, protección y mejora del medio ambiente, al igual que la importancia de tutelar la salud de las personas. Dentro de estos principios se encuentra el ya conocido como, “quien contamina paga” que

²² Art. 156.1 y 138 CE; y en los art. 2.1 b) y c) y 2.2 de la LOFCA.

²³ Artículo 130 R del Tratado de la Unión Europea.

sirve como herramienta de los Estados para la formación de instrumentos económicos (Unión Europea, 1993).

Para que en la Comunidad Europea entre en vigor una legislación ambiental, de acuerdo con el Tratado de la Unión Europea, se requiere que sea aprobada por los Estados Miembros de manera unánime. Esto es lo que ha frustrado llevar a cabo una política sustentable en dicho continente (Unión Europea, 1993).

Independientemente de lo anterior, el Estado Español tiene la obligación de legislar respetando tanto los principios derivados de instrumentos internacionales, como aquellos derivados del derecho interno como un parámetro mínimo de legalidad.²⁴

La extrafiscalidad, de acuerdo con el Tribunal Constitucional Español, tiene como origen en los preceptos constitucionales en los que se basan los principios rectores de la política social y económica. Esto debido a que, los tributos y todo su sistema recaudatorio forman parte de los instrumentos con los que el Estado Español cuenta para alcanzar los objetivos fijados en tal constitución (Tribunal Constitucional, 1987). Lo anterior independientemente de que en tal ordenamiento jurídico no se encuentre la función extrafiscal de manera expresa.

En esta guisa, en el Artículo 45 de la Constitución Española²⁵ se recoge el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de las personas, en concatenación con

²⁴ Art. 31, 45 y 156 de la Constitución Española.

²⁵ Artículo 45.-

1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

el principio de la utilización racional de los recursos naturales y el principio de “quien contamina paga” (Ballester I. Y., 1999). En otras palabras, se puede simplificar en que el derecho al medio ambiente se alcanza a través de la prevención y restitución del daño ecológico provocado por cierto bien o servicio.

Una vez aclarado los principios generales del sistema tributario Español, queda dilucidar el nivel de Gobierno que está facultado para legislar en materia ambiental. Es así que, para llevar a cabo esto es necesario que converja una doble competencia en un mismo nivel de Gobierno (Ballester I. Y., 1999). La primera en materia de financiación y la segunda en materia medioambiental. Si nos remitimos al Artículo 148.1.9 de la Constitución Española, queda claro que la última competencia esta otorgada a las Comunidades Autónomas lo que se determinará de acuerdo a sus Estatutos.

De la misma manera ha resuelto el Tribunal Constitucional al reconocer que las Comunidades Autónomas tienen la facultad de establecer medidas adicionales de protección que vayan acordes con sus competencias. En tales medidas se incluyen las económicas y fiscales, por lo que se concluye que, dado la autonomía financiera de dichas Comunidades y, la facultad de protección del medio ambiente, la imposición de cualquier tributo está, en amplio sentido, legitimada y otorgadas a ellas, salvo casos en específicos (Tribunal Constitucional Español, 1991).

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

Tributos ambientales en España

No es poco conocido que España no figura dentro de los países que están a la vanguardia de la protección ambiental mediante instrumentos económicos como lo son los países Nórdicos. Sin embargo, el formar parte de la Comunidad Europea le ha dado ciertas obligaciones en materia ambiental que debe de cumplir, lo que ha impulsado algunas reformas que ayudan a la protección del medio ambiente.

Tales reformas se pueden llevar a cabo mediante la creación de nuevos tributos ecológicos, como el ya conocido impuesto sobre emisiones; también, a través de la modificación de los elementos de ciertos tributos en un sentido favorable al medio ambiente; y además a través de la eliminación de subsidios o exenciones con efectos nocivos para el medio ambiente, concedidos a sectores que se benefician injustamente de ellos (Marta, 2005).

Con base en lo anterior expuesto es que, las Comunidades Autónomas son aquellas que han utilizado los instrumentos económicos a su alcance para la creación de tributos extrafiscales que benefician al medio ambiente, por lo que cada uno de los impuestos o tasas varía de acuerdo al territorio en el que se desarrolla la actividad gravada. Es así que cada una de ellas utiliza dichos instrumentos para su mejor interés ya que las actividades de mercado también pueden resultar muy variables (Ballester I. Y., 1999).

Dado que el sistema tributario Español tiene una influencia de la Comunidad Europea, y además sus Comunidades Autónomas se han ganado algunas facultades a través de la descentralización fiscal (contrario al sistema mexicano), es que tienen una gama más amplia de impuestos y tasas aplicables. Los que a continuación se enuncian son solo aquellos concernientes a la contaminación del aire ya que existe una infinidad más amplia

relacionada con la contaminación del suelo y agua (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2019).

a) Cataluña

- Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial.
- Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria.
- Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica.

b) Galicia

- Impuesto sobre contaminación atmosférica.
- Canon eólico.

c) Andalucía

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.

d) Principado de Asturias

- Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.

e) Región de Murcia

- Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.

f) Comunitat Valenciana

- Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente.

g) Aragón

- Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera.

h) Castilla – La Mancha

- Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.
- Canon eólico
- i) Extremadura
 - Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.
- j) Castilla y León
 - Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

Cada una de las anteriores medidas fiscales citadas tiene su regulación propia derivada de los estatutos de las Comunidades Autónomas, así como su comportamiento recaudatorio. Es por ello que, cada uno de los impuestos medioambientales varía de acuerdo al lugar y la actividad en específico.

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

El impuesto que puede ser comparado con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los Combustibles Fósiles de México, así como el IEPS federal y estatal de las gasolinas y el diésel²⁶, es el aquel Impuesto Especial sobre Hidrocarburos contenido en el capítulo VII de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de España. En dicho impuesto se grava la utilización de un listado de productos en los que se encuentran las gasolinas y el diésel, así como otros combustibles fósiles incluidos en el inciso H), fracción I, del artículo 2 de la Ley del IEPS en México. Por ello, es que se considera que este es su impuesto homólogo para el presente estudio comparado.

²⁶ Inciso D), Fracc. I, Artículo 2 y 2-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

De acuerdo a la información recabada del sitio web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales se observa que independientemente del aumento impositivo desde 1980 del Impuesto Especial a los Hidrocarburos, ha aumentado también la recaudación. Ello demuestra, en grandes rasgos que la medida impositiva, si bien tiene una finalidad fiscal o recaudatoria que indudablemente está cumpliendo, en cuanto la finalidad extrafiscal deja mucho que desear. Ello con base en el argumento de que el motivo del aumento de la recaudación deriva del aumento del consumo a los combustibles como lo son las gasolinas y el diésel.²⁷

Recaudación por Impuesto Especial de Hidrocarburos

Tabla 3.1

²⁷ El año 2017 es el último actualizado en la tabla, no obstante en párrafos posteriores se menciona la recaudación relativa al ejercicio de 2018.

Recaudación de tributos

Impuestos especiales. Hidrocarburos. Caja

Institución/Organismo:

Estado

Territorio:

España

Fuente:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Unidades:

Miles de euros

1980: 981440.75	1981: 1401151.54	1982: 1094184.61	1983: 1328014.38
1984: 1958127.49	1985: 2042569.69	1986: 1862362.22	1987: 3018336.88
1988: 3267276.09	1989: 3509910.69	1990: 4221743.42	1991: 5706333.47
1992: 6591966.87	1993: 6638184.70	1994: 7285841.36	1995: 7730434.05
1996: 8184126.07	1997: 7924981.67	1998: 8398444.00	1999: 8942623.00
2000: 9077499.00	2001: 9244135.00	2002: 9505093.00	2003: 9789961.00
2004: 10122793.00	2005: 10210010.00	2006: 10413782.00	2007: 10714955.00
2008: 10151963.00	2009: 9851279.00	2010: 9912925.00	2011: 9289049.00
2012: 8594727.00	2013: 9933467.00	2014: 9723874.00	2015: 9782516.00
2016: 10555873.00	2017: 10881074.00		

*Gráfica extraída de la página web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales en fecha 10/05/2020. Para su consulta el siguiente Link: <https://www.ief.es/badespe/series.vbhtml>

Con el objetivo de visualizar los datos recaudados por el impuesto se reproduce la siguiente gráfica. Cabe mencionar que el último año mostrado es del ejercicio de 2017, que asciende a una recaudación de 10,881,074.00 millones de euros, y mismo que presenta un año *record* ya que anteriormente no se había recaudado tanto por concepto de Impuestos Especiales por concepto de Hidrocarburos, incluso cuando se tenía programado un aumento de dicho impuesto relativo al diésel (Valls, 2018).

Asimismo, con la única finalidad de comparar la recaudación de México por concepto gasolinas y diésel con el Impuesto Especial de Hidrocarburos, se anexa la siguiente tabla:

Recaudación de IEPS por gasolina y diésel

Tabla 3.2

Año	Recaudación IEPS gasolina y diésel
1990	\$ 5,163.40
1991	\$ 6,951.00
1992	\$ 12,669.10
1993	\$ 13,568.50
1994	\$ 21,776.90
1995	\$ 17,329.20
1996	\$ 20,412.00
1997	\$ 34,383.70
1998	\$ 61,620.90
1999	\$ 87,461.10
2000	\$ 66,210.90
2001	\$ 87,188.50
2002	\$ 112,221.40
2003	\$ 87,579.40
2004	\$ 53,334.40
2005	\$ 15,186.40
2006	-\$ 42,217.50
2007	-\$ 48,324.00
2008	-\$ 217,609.10
2009	\$ 3,203.10
2010	-\$ 56,153.30
2011	-\$ 145,679.10
2012	-\$ 203,084.30
2013	-\$ 85,996.20
2014	-\$ 12,846.80
2015	\$ 220,091.10
2016	\$ 277,263.90
2017	\$ 216,498.70
2018	\$ 187,666.00
2019	\$ 297,478.90

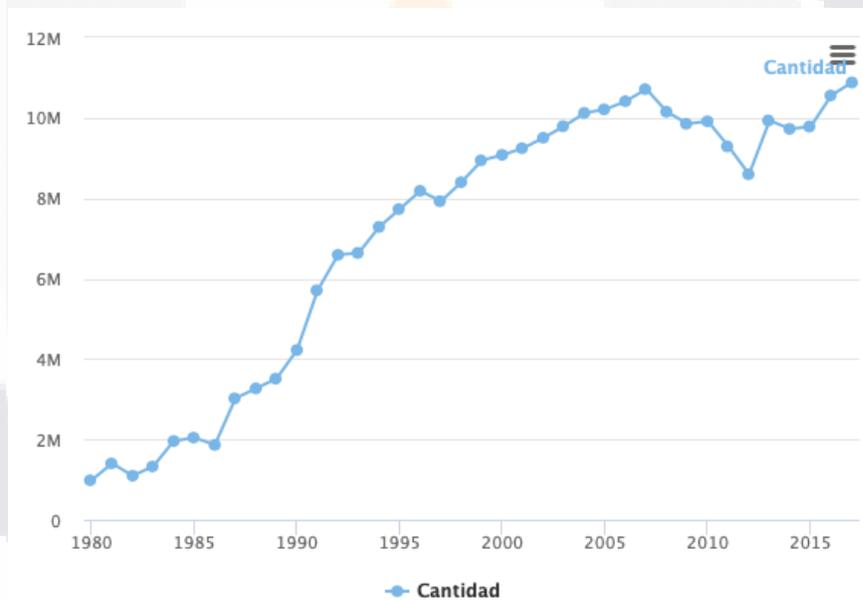
*Gráfica de elaboración propia con datos obtenidos de Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en fecha 16/08/2020. Para su consulta el siguiente Link:

<http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/estadisticas.jsp>

En este mismo sentido, se reproducen los datos previamente expuestos, tanto de España como México en gráficas con el objetivo de observar su comportamiento recaudatorio a través de distintos ejercicios fiscales.

Recaudación por Impuesto Especial de Hidrocarburos

Gráfica 3.1



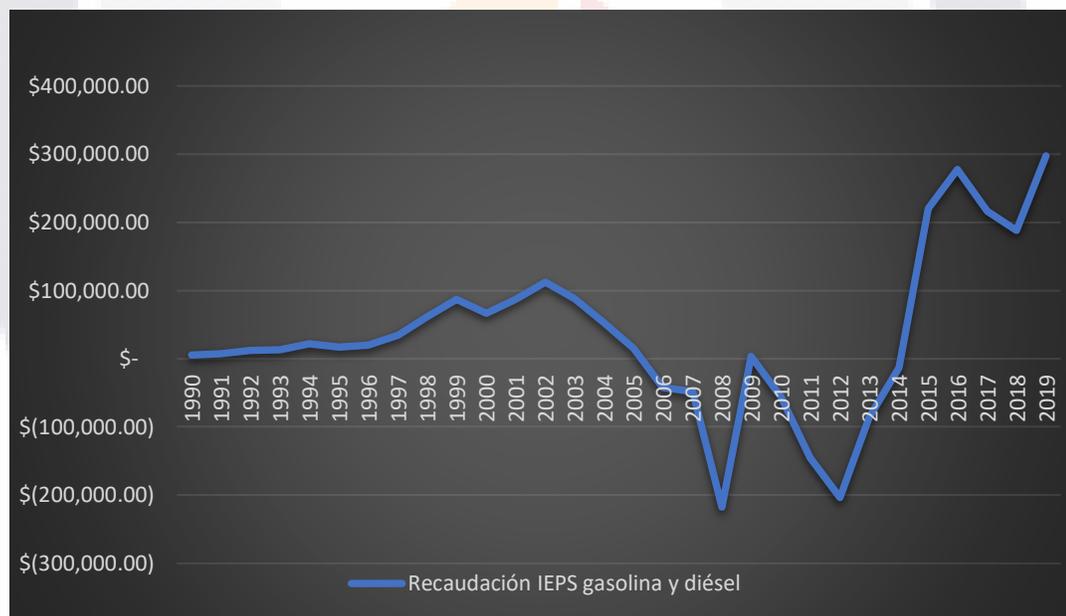
*Gráfica extraída de la página web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales en fecha 10/05/2020. Para su consulta el siguiente Link: <https://www.ief.es/badespe/series.vbhtml>

Concerniente al ejercicio fiscal de 2018, el Estado Español recaudó un total de 11,210,000.00 millones de euros relativo al Impuesto Especial de Hidrocarburos, cifra que supera la del año anterior. Además solo por mencionarlo, en el año 2019, se recaudaron

12,910,000.00 millones de euros, lo que vuelve a ser un máximo histórico de recaudación por el mismo concepto (Agencia Tributaria, 2019).

Recaudación de IEPS por gasolina y diésel

Gráfica 3.2



*Gráfica de elaboración propia con datos obtenidos de Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en fecha 16/08/2020. Para su consulta el siguiente Link: <http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/estadisticas.jsp>

De los datos representados tanto en las tablas como en las gráficas se desprende que la recaudación va a la alza, lo que podría ocurrir por múltiples causas. Sin embargo, con la

lógica de un mayor consumo tiene como consecuencia un aumento en la recaudación, queda clara la ineficacia de esta clase de contribuciones ambientales. Máxime cuando aún no se toma en consideración a los estímulos fiscales que provocan un mayor consumo de dicho producto.

En este mismo sentido se encuentran los Impuestos medioambientales, los cuales se recaudan a nivel Estado²⁸ y se dividen en impuestos directos e indirectos. Los primeros de ellos incluyen varios pero principalmente se trata del Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica (Agencia Tributaria, 2018). Así, en el año 2017 se recaudó alrededor de 1,806,657.00 euros por tal concepto.

Recaudación por impuestos ambientales directos

Tabla 3.3

Recaudación de tributos

Impuestos medioambientales. Caja

Institución/Organismo:

Estado

Territorio:

España

Fuente:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Unidades:

Miles de euros

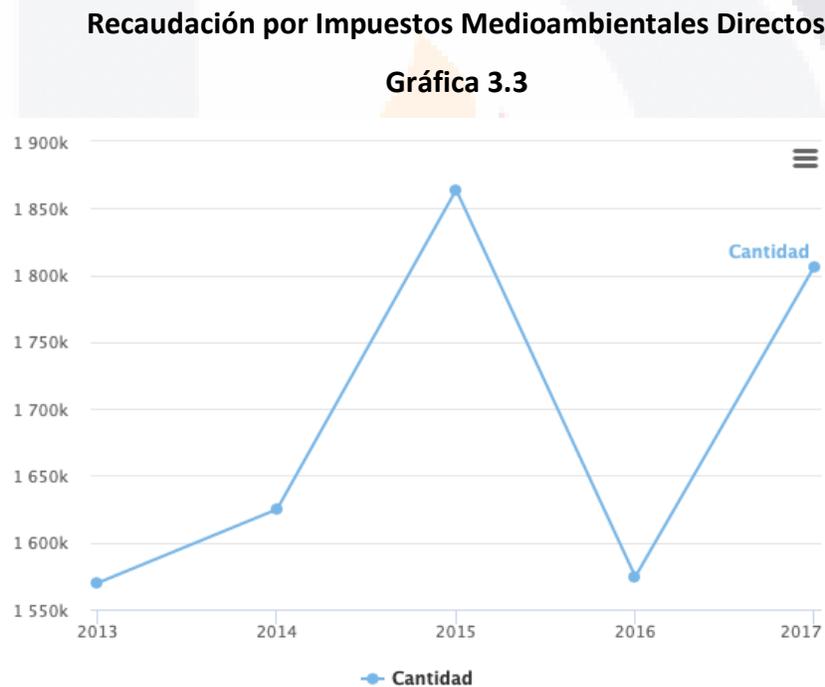
2013: 1569840.00	2014: 1624867.00	2015: 1863795.00	2016: 1574491.00
-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

2017: 1806657.00

²⁸ No intervienen las Comunidades Autónomas o las Locales.

*Gráfica extraída de la página web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales en fecha 10/05/2020. Para su consulta el siguiente Link: <https://www.ief.es/badespe/series.vbhtml>

Tal y como se muestra en la siguiente gráfica, la cantidad de recaudación ha variado constantemente desde la incorporación de dicho impuesto al sistema tributario, por lo que no se concluye definitivamente que tal gravamen ha cumplido su finalidad extrafiscal



*Gráfica extraída de la página web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales en fecha 10/05/2020. Para su consulta el siguiente Link: <https://www.ief.es/badespe/series.vbhtml>

Por otro lado, a nivel Estatal, España cuenta con un Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero que también representa una medida fiscal para mitigar el cambio climático. Cabe señalar que juegan un rol menor debido a que son los que menos recaudan dentro de este rubro (Agencia Tributaria , 2020).

Recaudación por Impuestos Medioambientales Indirectos

Tabla 3.4

Recaudación de tributos

Impuesto sobre gases fluorados. Caja

Institución/Organismo:

Estado

Territorio:

España

Fuente:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Unidades:

Miles de euros

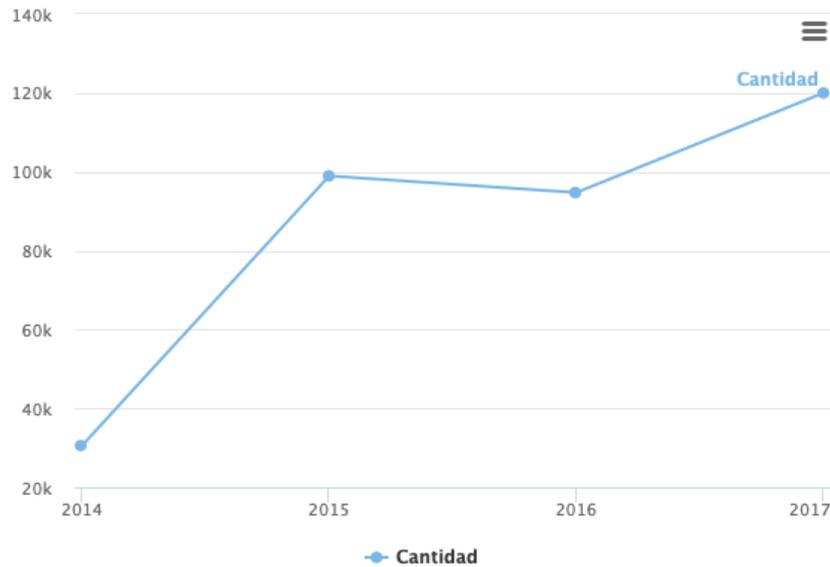
2014: 30566.00	2015: 98946.00	2016: 94726.00	2017: 119988.00
----------------	----------------	----------------	-----------------

*Gráfica extraída de la página web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales en fecha 10/05/2020. Para su consulta el siguiente Link: <https://www.ief.es/badespe/series.vbhtml>

Tal y como se ha demostrado con los demás impuestos con finalidad extrafiscal, el comportamiento refleja que, a pesar de imponer el gravamen, la recaudación aumenta y por lo tanto la recaudación tiene el mismo efecto.

Recaudación por impuestos ambientales indirectos

Gráfica 3.4



*Gráfica extraída de la página web del Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales en fecha 10/05/2020. Para su consulta el siguiente Link: <https://www.ief.es/badespe/series.vbhtml>

Cabe recordar que los impuestos extrafiscales son una medida que debe de estar en constante observación ya que, si no se obtienen los resultados esperados, es necesaria la modificación de alguno de sus elementos, ya sean los beneficios fiscales o el hecho imponible, con el objetivo de modificar el comportamiento que produce el daño nocivo para el medio ambiente.

Beneficios Fiscales del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Como se ha mencionado en capítulos previos, la extrafiscalidad se puede cumplir por de dos maneras. La primera, gravando directamente el bien o servicio; y la segunda, modificando alguno de los elementos del tributo con el objetivo de modificar el consumo de la actividad perjudicial al medio ambiente.

Entonces, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos contempla ciertas situaciones jurídicas para la devolución (deducción en México) de este impuesto, como por ejemplo: la devolución cuando se utilicen “productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes”;²⁹ o la “devolución parcial por el gasóleo de uso profesional”,³⁰ destinado a apoyar ciertas actividades profesionales; y también la “devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería”, que su finalidad es impulsar dicho sector mediante económicamente y no solo recaudar el impuesto indiscriminadamente (Boletín Oficial del Estado, 1992).

No se encontraron datos en cuanto a las cantidades que se devuelven del presente impuesto, no obstante, para poder acceder a tal beneficio, los contribuyentes tienen que cumplir una serie de requisitos sin los cuales no pueden acceder a dicha devolución. En otras palabras, no se trata de estímulos aplicados directamente a la compra de combustibles como el “estímulo a la gasolina y el diésel”, el cual es un beneficio para todas aquellas personas con capacidad económica de consumir tales bienes, es decir que no cumple ninguna finalidad extrafiscal de incentivar alguna actividad económica o algún sector en específico.

Adicionalmente, no se puede soslayar el hecho de que la descentralización del sistema fiscal en España ha servido para que las Comunidades Autónomas graven otro tipo de actividades como tasas y contribuciones que también son diseñadas con una finalidad extrafiscal y especialmente para la protección del medio ambiente. Entre estos instrumentos se pueden encontrar, Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Tasa por Recogidas de Basuras o Tasa por Licencia Ambiental, mismas que solo son un ejemplo de lo que las Comunidades

²⁹ Art. 52 de la Ley de Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos.

³⁰ Art. 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos.

Autónomas pueden regular y obtener sus propios ingresos y ser independientes a los recursos del Estado (Conde, 2016).

Entonces, debido a que, el rango de protección y utilización de instrumentos económicos con tal finalidad, no se reduce al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, como sí sucede en México, sino que hay una gran variedad de instrumentos que ayudan a mitigar los daños ambientales y a resarcirlos, es lo que ayuda a las entidades de menor jerarquía a llevar a cabo políticas públicas en beneficio del medio ambiente y no depender directamente del Estado para la designación de recursos, como sí sucede en México (Velázquez, 2018).

Sistema de comercio de emisiones

En el capítulo I se trataron las diversas maneras en las que se puede mitigar el cambio climático mediante instrumentos económicos. Una de estas es crear un mercado de bonos de carbono, lo cual ayuda a contabilizar las emisiones de forma global y controlarlas de manera legal. Igualmente, al conocer al contribuyente que las emite, se reafirma el principio de “quien contamina paga” (Hernández, 2014).

España, al igual que en México, creó un foro multidisciplinario dedicado a la cooperación con el objetivo de mitigar los daños ambientales. Las instituciones que ayudan son: el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, la Secretaría de Estado de Medio Ambiente, la Oficina Española de Cambio Climático, y la Dirección de Calidad y Evaluación Ambiental y Medio Natural. Todas ellas trabajan en conjunto a través del “Consejo Nacional del Clima” (Boletín Oficial del Estado, 2014).

Con el objetivo de fomentar la transparencia y darle publicidad al presente mecanismo, se creó el Registro Nacional de Derechos de Emisión (RENADE), en donde se pueden consultar las instituciones que están registradas y dónde se gestiona todo lo concerniente a las emisiones de tales instituciones. Igualmente, en ella se pueden consultar el intercambio de bonos de emisiones.

En tal sentido, la Unión Europea también cuenta con un “Sistema Consolidado de Registros de la Unión Europea”, en donde se da cuenta de los “Registros Nacionales de Derechos de Emisión de los Países miembros de la Unión Europea”, por lo que se genera un mejor control de ellos (RENADE, 2020).

Cabe señalar que dentro en la Unión Europea se ha creado el mayor esfuerzo para mitigar y controlar el daño al medio ambiente mediante la creación del “Sistema de Comercio de Emisiones de la Unión Europea”. En él, las distintas instituciones que cuenten con bonos de carbón están facultadas para transferírseles de acuerdo con lo que ellos pacten.

Ahora bien, la comparación con México en cuanto al aparato institucional se asemeja bastante toda vez que, también realizan una cooperación multidisciplinaria entre el Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático, el Consejo de Cambio Climático, las Entidades Federativas, el Congreso de la Unión, las Autoridades Municipales y Estatales, y la Comisión Intersecretaríal de Cambio Climático, formando todos ellos el Sistema Nacional de Cambio Climático. Todo esto con la única diferencia de que no se encuentra adherido a un integración internacional como la Comunidad Europea, no obstante su objetivo es cumplir los compromisos internacionales ratificados por el senado.

En México, la incorporación de los Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL) de la emisión de bonos de carbono, es un instrumento actual en el que varias de las instituciones con competencia ambiental trabajan colaborativamente para emitir, regular y administrar dichos bonos y en todo caso, sancionar a los sujetos que no cumplan el marco regulatorio.

Conclusión

A pesar de ser una monarquía parlamentaria, el sistema tributario Español distingue las competencias tributarias en tres niveles de gobierno. Las cuales son el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. En cuanto a México, se dividen en el Gobierno Federal, las Entidades Federativas y los Municipios. Sin embargo, existe una diferencia sustancial en cuanto a la descentralización fiscal entre una y otra, ya que México es un país con una política fiscal muy centralizada, lo que se observa en el Convenio de Coordinación Fiscal y en que las Entidades Federativas dependen financieramente del Gobierno Federal (central) para llevar a cabo de sus políticas públicas. Dejando por lo tanto, un margen muy pequeño para tales Entidades y los Municipios de ser autosuficientes o al menos proveerse a sí mismos de recursos o de financiamiento mediante el establecimiento de sus propias contribuciones.

Asimismo, en cuanto al marco jurídico tributario se debe hacer énfasis que, los ordenamientos contienen los principios tributarios de manera expresa, lo que da un parámetro de referencia e interpretación para cualquier ciudadano. Sin embargo, en el caso de México, podría nombrarse como un sistema “híbrido” toda vez que, varios principios se encuentran tácitamente y para lograr una aplicación de ellos se necesita una labor argumentativa, lo que se dificulta para cualquier individuo conocer sus derechos como contribuyentes.

Con base en los principios expresamente contenidos en los ordenamientos jurídicos es de dónde surge la finalidad extrafiscal de los tributos. Especialmente por el hecho de tener un marco que regule las competencias de los distintos niveles de gobierno en el Estado Español.

Concerniente a la tributación de combustibles fósiles se observa que el impuesto especial sobre hidrocarburos se equipara como a su homólogo en México, el impuesto especial sobre producción y servicios para los combustibles fósiles. También, se muestra que el Gobierno Español ha recaudado más en cada ejercicio por lo que demuestra la ineficacia de dicha medida ya que, los individuos han aumentado su consumo a pesar del incremento del impuesto.

Una de las diferencias sustanciales es en cuanto a los beneficios fiscales que se derivan del impuesto previamente descrito ya que, en España, existen devoluciones y exenciones al uso o consumo de tal bien pero solo para determinado sector económico lo que ayuda a incentivar a los productores. Contrario a lo que sucede en México, en dónde existen estímulos fiscales como los de la gasolina y el diésel que incentivan solo al consumo del bien, y más aún cuando tal consumo produce un daño ambiental.

Por último, el sistema de emisión de bonos de carbono se ha incorporado en España tiene mucha similitud al encontrado en México, con la salvedad de que el primero de ellos se encuentra dentro de un marco normativo europeo. Así, las emisiones de bonos de carbono son el primer instrumento de colaboración internacional. Si bien, ya existía una variedad de instrumentos económicos como impuestos, tasas, derechos, entre otros. Nunca llegaron a unificar una regulación al respecto, sino que cada uno de los entes Estatales fungía como

su propio rector de dicha política. En cambio, con la emisión de bonos de carbono se alcanzó una colaboración internacional con independencia de que no todos los países han integrado dichos mecanismos pero si una variedad de ellos.

Capítulo V.- Conclusiones y propuestas (Resultados de la intervención)

A través del estudio del presente caso comparado entre el marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono en México y en España, se observaron múltiples similitudes en cuanto a los resultados cuantitativos obtenidos. Sin embargo, en lo tocante a la conformación y sus principios rectores del sistema tributario existen diferencias trascendentales que ayudan a distinguir entre instituciones bien establecidas y aquellas inseguras o inestables.

En cada uno de los capítulos se fue abordando un tema en específico que ayudó a dilucidar el panorama completo y actual de los instrumentos económicos en materia ambiental con los que cuenta México. Así en el capítulo primero se conoció la regulación en materia de emisión de dióxido de carbono, así como el gravamen a los combustibles fósiles. También, se abordan los distintos instrumentos económicos y aquellos que son utilizados por el Estado Mexicano, lo que ayudó a dar un marco general referente al sistema tributario mexicano y en especial a la manera en que se gravan los combustibles en México.

Se dedicó el segundo capítulo para hablar específicamente de la finalidad extrafiscal debido a que son las bases de los impuestos ambientales. Dado que la extrafiscalidad es un concepto que incluye otros elementos como las externalidades negativas y los beneficios fiscales, fue necesario introducirnos en el estudio de ellos y en la manera en la que pueden

utilizarse para obtener un impacto positivo en el medio ambiente. También se desarrolló el marco jurídico mexicano que contempla dichas figuras y el momento en el que serían aplicables.

Durante el tercer capítulo se utilizaron datos duros para sumar al argumento inicial de la ineficiencia del sistema tributario de los combustibles. En este, se dan a conocer los costos por agotamiento ambiental y degradación ambiental, así como los gastos en protección al aire y se comparan con lo recaudado por concepto de IEPS a los combustibles fósiles y especialmente con los estímulos a la gasolina y el diésel para evidenciar la incongruencia de las políticas fiscales del Gobierno Federal. Ello debido a que existen una discrepancia en cuanto a ingresos y gastos ya que estos últimos exceden por mucho a la recaudación por concepto ambiental.

El cuarto capítulo estuvo dedicado especialmente al estudio del marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono en España. Adicionalmente, se abordan temas de principios tributarios y sus fundamentos jurídicos que dan origen al sistema tributario en ese país. También se relacionan dichos temas con los tres capítulos previos con la finalidad de comparar la situación de México con la de España, relativa a sistema tributario en materia ambiental.

A raíz de los cuatro capítulos anteriores, se llegó a múltiples conclusiones y propuestas en torno al sistema tributario mexicano que a continuación se exponen:

1. Primeramente, mediante la compulsa de dos sistemas tributarios, el Español y el Mexicano, se observó que las bases de éste último dejan mucho que desear ya que, todo

su sistema tributario deriva de una sola fracción de un artículo Constitucional.³¹ Esto es que, algunos de los principios tributarios no se encuentran expresamente en sus ordenamientos y mucho menos limitados o especificados competencialmente, sino que para acudir a ellos es necesaria una línea de argumentación, lo cual no es socialmente accesible y entendible para muchos de los contribuyentes, lo que provoca, en ocasiones abusos por parte de las autoridades fiscales.

2. En concatenación con la conclusión anterior se observó que al no encontrarse las bases y principios de un sistema tributario bien definidas, las competencias, de igual manera, no se encuentran explícitamente delimitadas, sino que existen resquicios o huecos en la ley que generan conflictos competenciales en cuanto a la imposición y recaudación de contribuciones como lo es en la materia ambiental. Esto es adicional a los problemas en el proceso legislativo y los conflictos de intereses, o a los mecanismos de recaudación, etc. En otras palabras, los conflictos competenciales es un mal que puede ser corregido mediante una configuración de principios y bases en materia de competencia expresamente en la Constitución Mexicana.

3. En el mismo sentido de la conclusión anterior, es la falta de delimitación de las competencias fiscales ya que el sistema tributario mexicano está duramente centralizado, lo que no otorga espacio suficientemente amplio de libertad presupuestal para que las Entidades Federativas atiendan sus necesidades y dirijan las políticas públicas que sean más convenientes para ellos. Lo anterior se refleja en que los principales impuestos en México dependen del Gobierno Federal, así como alrededor del 80% del presupuesto de los Estados

³¹ Fracc. IV, del art. 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

depende directamente de dicho nivel de gobierno, lo que se presta favoritismos de partidos y situaciones de negligencia fiscal, sin mencionar la falta de transparencia que existe en México. Entonces, en el estudio comparado con España, se pudo observar que, si bien es cierto que la regulación fiscal relativa a la emisión de bióxido de carbono y los combustibles fósiles es bastante similar salvo algunas coyunturas legislativas, lo que en verdad distingue a las Comunidades Autónomas (CCAA) de España con las Entidades Federativas de México, es que las primeras tienen una descentralización fiscal más pronunciada por lo que tienen una libertad política y facultades más amplias de conseguir su propio recurso mediante los instrumentos económicos que mejor se le adecue. Por ello, tienen una libertad financiera y política más amplia que las Entidades Federativa en México y tienen menos problemas de déficit al poder crear otros tributos extrafiscales para enfrentar un déficit presupuestario o para corregir algunas externalidades negativas que tengan. Lo anterior se refleja en que dichas comunidades tienen un listado de tasas e impuestos propios extrafiscales que ayudan a mitigar el daño ambiental.

4. También, el sistema tributario mexicano complica los métodos de recaudación de algunos impuestos, por ejemplo: el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) para combustibles que por un lado tiene un gravamen federal y otro para las entidades federativas y adicionalmente, se incorporó en el 2014 en el mismo impuesto una cuota adicional para los combustibles fósiles, por lo que se grava tres veces a la gasolina y el diésel, sin mencionar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que también debe de ser calculado. Una vez lo anterior, de acuerdo con la situación particular se deben de aplicar los estímulos destinados al sector que se pretenda incentivar. No se debe soslayar que, el estímulo a la gasolina y el diésel, en el que se publica la cuota semanalmente en el Diario Oficial de la Federación, ya está descontado para el momento en el que consumes dichos bienes. Es decir que ya está aplicado cuando se compra la gasolina y el diésel. En resumen, existen

figuras tributarias como esta que complican innecesariamente a los mecanismos de recaudación, deducción, devolución, etc. Mismos que deben de ser modificados para que sean entendibles para la mayoría de la población y por ende, haya una política fiscal incluyente.

5. Cabe señalar que el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en España y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por concepto de gasolina y diésel, son maneras de mitigar el cambio climático a través de los instrumentos económicos que tienen los Estados. Sin embargo, en el caso mexicano, los estímulos que se aplican a dicho concepto lo hacen un tanto ineficiente. Ello debido a que como se muestra en el capítulo I, en la mayoría del tiempo los estímulos que se utilizan ascienden a la misma cantidad del IEPS federal, lo que inhibe el efecto positivo que pudiera tener el impuesto a la luz de una interpretación extrafiscal. Independientemente de lo anterior, se recomendaría mantener dicho impuesto y además, eliminar tal estímulo fiscal para lo que se tendrían que realizar un estudio de impacto económico previo a la eliminación, lo cual es estudio de otro trabajo de investigación.

6. Otro de los temas fiscales pendientes, es la transparencia. No solo de los recursos financieros del Estado, es decir, a dónde y en qué se destina todo lo recaudado por los contribuyentes, sino en temas como la contaminación, ya que en los impuestos con finalidad extrafiscal es necesario tener un seguimiento de los resultados que se pretenden corregir. Si cualquier instrumento económico con rasgos extrafiscales su finalidad no es la recaudación, no debe de medirse solo con lo recaudado sino con el impacto que tiene en el mercado. Es decir, con la disminución de la contaminación, con la inversión en energías renovables, con la medición de un desarrollo sustentable, entre otros. Es por ello que, se debe crear toda una cultura y una infraestructura de la transparencia, con el fin de crear

políticas públicas saludables y benéficas para la sociedad. Datos confiables es igual a un gobierno confiable.

7. En este mismo sentido, la incorporación de la finalidad extrafiscal al sistema fiscal mexicano resulta impostergable, no solo para corregir las externalidades en materia ambiental, sino para corregir otra clase de externalidades negativas que afligen a la sociedad actual. Dicha elemento extrafiscal puede solucionar múltiples obstáculos en la recaudación y en los efectos del consumo de un bien o servicio. Lo importante es detectar aquellos que son nocivos para la salud, la sociedad, la naturaleza, entre otros, y una vez localizados moldear dichas contribuciones a manera de que tengan un impacto positivo.

8. La afectación de los recursos, también, debe de ser un práctica que debe incorporarse con más frecuencia al sistema fiscal mexicano. El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación ya contempla dicha figura, siempre y cuando se respete el principio de legalidad, lo que conlleva al respeto de los demás principios tributarios. Sin embargo, no es utilizada por falta de transparencia en los recursos públicos o simplemente por falta de técnica legislativa. Lo anterior bajo el argumento de que, si se pretende modificar una externalidad negativa ambiental mediante la imposición de un gravamen, lo recaudado (o parte de este) puede ser destinado para resarcir los daños provocados o fomentar políticas de cambio de actividad o consumo informado que ayuden a mitigar la actividad nociva. Por lo tanto, al utilizar la extrafiscalidad y la afectación de los recursos lógicamente podría esperarse una doble efectividad de tal instrumento económico. En resumen, tomar en cuenta la magnitud jurídica y económica de las medidas impuestas.

9. El sistema tributario mexicano debe volverse más multidisciplinario y por ende, sufrir ciertos cambios relativos a la creación de medidas que acrediten el buen

comportamiento de los contribuyentes. Es decir que, existen medios de imposible reparación en el medio ambiente, como los manglares o especies en extinción, por lo que ciertos individuos pueden violar las normas mediante el aumento de emisiones de gases de efecto invernadero sin que lo conozca la autoridad fiscal. Por ello se recomienda promover las auditorías ambientales, así como un sistema recaudatorio eficaz que haga cumplir a los contribuyentes que no respeten las normas tributarias.

10. Por último, personalmente considero que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los Combustibles Fósiles no cumple varios de los principios tributarios esenciales para su subsistencia y mucho menos su finalidad extrafiscal. Primeramente, porque no se cumple la finalidad del gasto público. Esto sucede bajo una interpretación estricta ya que, si bien mediante dicho impuesto se recauda, estrictamente el estímulo a la gasolina y el diésel nulifica tal recaudación y ello sucede ya que el estímulo no tiene unas bases objetivamente solidas en su creación, es decir que, al ser un estímulo fiscal es una finalidad extrafiscal y dicha finalidad no tiene un objetivo de incentivar determinado sector sino que es para toda la población en general. Podría etiquetarse su recaudación para un fin específico del IEPS de los Combustibles Fósiles, lo cual cumpliría su finalidad, sin embargo no sucede así. En este sentido, el estímulo a la gasolina y el diésel, también viola el principio de equidad tributaria debido a que se aplica a toda la población por igual, por lo que las personas que no tenga recursos para el consumo de dichos bienes no pueden acceder a tal beneficio, lo que se considera injusto. Igualmente, el principio de proporcionalidad se transgrede por el mismo argumento de que hay un sector de la población que no se incluye en el estímulo, es decir que, todos tienen acceso, siempre y cuando tengas capacidad económica suficiente, lo cual es elitista y no toma como referencia valores objetivos. El principio de legalidad se respeta de fondo porque mediante la ley se crea dicho estímulo fiscal pero de fondo no cumple ninguna finalidad es legitime su creación.

Tendría que hacerse un estudio con más a profundidad donde se involucre un test de proporcionalidad lo que dudo que pasaría ya que la medida no es necesaria, mucho menos idónea y no es la menos lesiva, por lo que existen otras maneras de cumplir los objetivos por los que se ha creado el IEPS de los combustibles fósiles y el estímulo a la gasolina y el diésel.

A raíz de lo anterior, al no haber una medida incentivante para el consumidor final de combustibles fósiles, se concluye que el IEPS de los combustibles fósiles contiene indicios de inconstitucionalidad y adicionalmente el estímulo a la gasolina y el diésel, dado que no cumplen los principios tributarios y mucho menos una finalidad extrafiscal.

Diseño de la intervención

Para el desarrollo del presente proyecto de investigación se utilizarán la siguiente **metodología**:

- I. MÉTODO CIENTÍFICO. Se utilizará principalmente éste método debido a que, el desarrollo de la presente investigación será por etapas, las cuales se resumen en: el planteamiento y determinación de problema; formulación de un supuesto de intervención y su verificación; y por último, las conclusiones y aportaciones a la problemática planteada.
- II. MÉTODO ANALÍTICO. La aplicación de éste método es con la finalidad de llevar a cabo un estudio minucioso de la legislación tributaria mexicana en materia de impuestos a la emisión de dióxido de carbono así como del impacto recaudatorio y

ambiental, para determinar si es viable una modificación en la regulación y legislación de tales contribuciones ambientales.

- III. MÉTODO ANALÓGICO. Este método consiste en realizar un estudio comparativo de la legislación en materia de emisiones de dióxido de carbono entre España y México, con la finalidad de cotejar y examinar las situaciones en las que se encuentran y proponer una modificación relativa al presente tema.
- IV. Relativo a las técnicas de investigación, se utilizarán las de análisis legislativo, jurisprudencial, bibliográfico y electrónico, con el fin de enriquecer con diversas perspectivas la presente investigación.

Asimismo, para el desarrollo de los capítulos se utilizaron las siguientes **preguntas de intervención:**

- a) ¿Cuáles son los instrumentos económicos que utiliza el gobierno federal para controlar las emisiones de dióxido de carbono en México y cuál es su efecto recaudatorio y ambiental?
- b) ¿Cuál es el sentido y el alcance que tienen los conceptos de “externalidad” y “extrafiscalidad” en materia de impuestos ambientales en México?
- c) ¿Cuáles son los resultados económicos de la comparación entre los costos de protección del medio ambiente y el impuesto ambiental a combustibles fósiles?
- d) ¿Cuáles son los resultados económicos generados por el estímulo fiscal a los combustibles en comparación con la recaudación del impuesto ambiental proveniente de combustibles fósiles?

- e) ¿Qué diferencias sustanciales existen entre los marcos jurídicos relativos a los impuestos a la emisión de carbono en España y México?
- f) ¿Qué cambios en la legislación tributaria tendrían efectos positivos ambientales y recaudatorios para la legislación mexicana?

Supuesto de intervención

El gobierno federal tiene diversos instrumentos económicos para la prevención, protección y reparación del medio ambiente, mismos que no han tenido un resultado recaudatorio y ambiental esperado. Esto debido a que, simultáneamente existen otras medidas fiscales que incentivan la contaminación del medio ambiente, como el estímulo fiscal a los combustibles y aquel otorgado al sector de transporte. En esta tesitura, un aumento en los impuestos a los combustibles fósiles y adicionalmente, una reducción en tales beneficios fiscales ocasionaría una disminución en la emisión de dióxido de carbono.

Abreviaturas

CCAAN Comisión para la Cooperación Ambiental de América del Norte

CEEM Cuentas Económicas y Ecológicas de México

CMNUCC Convención Marco de las Naciones Unidas Sobre el Cambio Climático

CEPAL Comisión Económica Para América Latina y el Caribe

CMIC Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción

FMI Fondo Monetario Internacional

IEPS Impuesto Especial Sobre Producción

INECC Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático

IVA Impuesto al Valor Agregado
LGCC. Ley General para el Cambio Climático
LGEEPA. Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente
LTE Ley de Transición Energética.
NOM Norma Oficial Mexicana
OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RLGEEPAMRETC Reglamento de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en Materia de Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes
RLGCCMRNE Reglamento de la Ley General de Cambio Climático en Materia de Registro Nacional de Emisiones
SCJN Suprema Corte de Justicia de la Nación
SEMARNAT Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales

Bibliografía

- CCAAN. (5 de marzo de 2001). Reunión del Grupo Consultivo del proyecto Registro de Emisiones y Transferencias de Contaminantes en América del Norte . *Comisión para la Cooperación Ambiental de América del Norte*. Ciudad de México.
- Climate change . (2018). *Intergovernmental Panel on Climate Change*. Obtenido de Intergovernmental Panel on Climate Change:
https://archive.ipcc.ch/home_languages_main_spanish.shtml
- Cámara de Diputados. (30 de 01 de 2018). Ley de Coordinación Fiscal. *artículo 1*. Ciudad de México: Congreso de la Unión.
- Cámara de Diputados. (08 de 05 de 2020). CPEUM. *Artículo 73, fracc. VII y XXIX*. Ciudad de México: Congreso de la Unión.
- Caballero, J. L. (13 de enero de 2020). *El economista*. Obtenido de El economista:
<https://www.economista.com.mx/empresas/Como-se-determina-el-precio-de-las-gasolinasy-el-diesel-en-Mexico-20200113-0064.html>
- Cabrera, P. S. (2008). ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN MÉXICO Y EN EUROPA: OPCIONES DE COOPERACIÓN EN EL MARCO DEL ACUERDO DE

- ASOCIACIÓN ECONÓMICA. *Revista Electrónica Iberoamericana*, Vol. 2, no 1. 2008, 143.
- CEFP. (2018a). *Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP*. Mexico: Camara de diputados.
- CEFP. (2018b). *Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP*.
- CEFP. (2018c). *Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP*. México.
- Lenntech. (12 de enero de 2020). *Lenntech*. Obtenido de <https://www.lenntech.es/efecto-invernadero/combustibles-fosiles.htm#ixzz6lqOYAXOp>
- CEPAL. (2015a). Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Pág. 11. Comisión Económica Para América Latina y el Caribe. *Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Pág. 11. Comisión Económica Para América Latina y el Caribe. Naciones Unidas*.
- CEPAL. (2015b). Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Pág. 8. Comisión Económica Para América Latina y el Caribe. *Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Pág. 8. Comisión Económica Para América Latina y el Caribe*.
- CEPAL. (2015a). *Instrumentos económicos para la gestión ambiental*. United Nations.
- CEPAL. (2015b). *Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Instrumentos económicos para la gestión ambiental*.
- CEPAL. (13 de mayo de 2020). *Portal de inversión social en América latina y el caribe*. Obtenido de <https://observatoriosocial.cepal.org/inversion/es/indicador/gasto-proteccion-medio-ambiente>
- Chinchilla, C. C. (2017a). FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO AMBIENTAL: OPORTUNIDAD PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN COSTA RICA. *Revista IUS Doctrina - Vol. 10 No. 2, 1 - 22* Pag. 9.
- Chinchilla, C. C., & Morales, O. G. (2017b). FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO AMBIENTAL: OPORTUNIDAD PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN COSTA RICA. *Revista IUS Doctrina - Vol. 10 No. 2, 1 - 22* Pag. 7.
- Chinchilla, C. C., & Morales, O. G. (2017c). FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO AMBIENTAL: OPORTUNIDAD PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN COSTA RICA. *Revista IUS Doctrina - Vol. 10 No. 2, 1 - 22* Pag. 6.
- CMIC. (12 de marzo de 2020). Obtenido de Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción:
https://www.cmic.org.mx/comisiones/Sectoriales/medioambiente/Varios/Leyes_y_Normas_SEMARNAT/NOM/nom.htm#NOMS%20en%20Materia%20de%20Residuos%20Sólidos%20Urbanos%20y%20de%20Manejo%20Especial%C2%A0

- CMNUCC. (1998). Protocolo de kioto. *Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*.
- Conde, A. C. (23 de febrero de 2016). Impuestos Ambientales y Reforma Fiscal Verde. País Vasco.
- Congreso de la Unión. (10 de diciembre de 2014). Reglamento de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en Materia de Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes.
- Congreso de la Unión. (28 de octubre de 2014). Reglamento de la Ley General de Cambio Climático en Materia de Registro Nacional de Emisiones.
- Congreso de la Unión. (24 de diciembre de 2015a). Ley de Transición Energética. *Primeros artículos fracción XIX*. México: Camara de diputados.
- Congreso de la Unión. (24 de diciembre de 2015b). Ley de Transición Energética. *Ley de Transición Energética*. México.
- Congreso de la Unión. (24 de diciembre de 2015c). Ley de Transición Energética. *Artículo 14*. México: Camara de Diputados.
- Congreso de la Unión. (2015). Artículo 22 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección del Ambiente.
- Congreso de la Unión. (24 de diciembre de 2015). Primeros artículos fracción XIX. *Ley de Transición Energética*. México.
- Congreso de la Unión. (13 de julio de 2018). Ley General de Cambio Climático, Art. 91 al 95.
- Congreso de la Unión. (13 de julio de 2018). Ley General de Cambio Climático.
- Los últimos cuatro años, l. m. (6 de 2019 de 2019). *News United Nations*. Recuperado el 1 de Noviembre de 2019, de News United Nations:
<https://news.un.org/es/story/2019/02/1450601>
- Covarrubias, A. E. (2012). *El federalismo y la coordinación fiscal*. Ciudad de México: Porrúa.
- López, J. J. (1998). *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares.
- López, T. G. (2018). Instrumentos económicos para la protección ambiental en el derecho ambiental mexicano. *Sociedad y ambiente* , 247 - 246.
- Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Agencia Tributaria . (15 de mayo de 2020). *Agencia Tributaria Española*. Obtenido de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2018/6__Otros_impuestos/6__Otros_impuestos.html
- Agencia Tributaria. (2018). *Informes Anuales de Recaudación Tributaria*. Obtenido de Agencia tributaria, memorias y estadísticas:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2018/6__Otros_impuestos/6__Otros_impuestos.html

Agencia Tributaria. (2019). *NOTA INFORMATIVA 5: LOS IMPUESTOS SOBRE HIDROCARBUROS EN EL PERIODO 2012-2019*. España:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2018/Nota_5.pdf.

B. P., & N. P. (04 de abril de 2019). *The new york times*. Recuperado el noviembre de 2019, de The new york times: <https://www.nytimes.com/es/interactive/emisiones-precio-del-carbono/>

B. S. (04 de abril de 2018). *El economista*. Obtenido de El economista:

<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Ingresos-por-IEPS-a-carbono-crecen-166-20180404-0103.html>

Ballester, I. Y. (1999). Impuestos verdes autonómicos vs Principios tributarios del Ordenamiento Español. *Observatorio ambiental*, 331-369.

Ballesteros, H. B., & Aristizabal, G. L. (Diciembre de 2007). *INFORMACIÓN TÉCNICA SOBRE GASES DE EFECTO INVERNADERO Y EL CAMBIO CLIMÁTICO*. Ambiental, Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales, Bogotá.

Boletín Oficial del Estado. (1992). Ley 38/1992. artículo 50.

Boletín Oficial del Estado. (2014). Real Decreto 415/2014. España.

BOE. (1978). Constitución Española. España.

Diario Oficial de la Federación . (11 de diciembre de 2013). Decreto. *Decreto que adiciona la cuota a combustibles fósiles*. Ciudad de México, México.

Diario Oficial de la Federación. (2011). Decreto que reconoce los Derechos Humanos. *Reforma constitucional de derechos humanos*. Ciudad de México, México.

Diario Oficial de la Federación. (2013). *Diario Oficial de la Federación*. Mexico D.F.: 11/12/2013.

Díaz, A. L. (noviembre de 2013a). TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA A NIVEL SUBCENTRAL: CCAA Y CCLL. *Dereito*, 22(13), 225-244.

Díaz, A. L. (2013b). TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA A NIVEL SUBCENTRAL: CCAA Y CCLL. *Dereito*, 22(Pag11), 225-244.

DOF. (11 de diciembre de 2013). Diario Oficial de la Federación .

Domínguez, M. C. (1985). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: S.L. Civitas.

El economista. (04 de junio de 2018). *El economista*. Obtenido de El economista:

<https://www.eleconomista.com.mx/arteseideas/Costo-de-la-degradacion-ambiental-4.6-del-PIB-nacional-20180604-0141.html>

- Energías de mi país . (12 de noviembre de 2019). *energías de mi país*. Obtenido de energías de mi país: <http://energiasdemipais.educ.ar/combustibles-foviles-3/>
- Estares, D. Y. (2016). LA EVOLUCIÓN DE FUNCIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 389 - 398 Pag. 5.
- Expansión. (2017). *Expansión*. Recuperado el 3 de noviembre de 2019, de Expansión: <https://datosmacro.expansion.com/energia-y-medio-ambiente/emisiones-co2/mexico>
- FLORES, Z. (30 de enero de 2019). *El financiero*. Obtenido de <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/estimulo-fiscal-a-gasolin-as-costo-3-mil-mdp-mas-a-hacienda-en-2018>
- FMI. (2014). *Manual de estadísticas de finanzas públicas*.
- Gutiérrez, C. R. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *FORO revista de derecho n 1*, 159 - 201.
- Hernández, C. E. (2014). Comparación intitucional de los bonos de carbono: la política de mitigación en Reino Unido y España en relación con México. *La ciencia del cambio climático en México*. México.
- Hernández, J. J. (1997). *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Madrid.
- IEPS, L. (30 de diciembre de 1980). Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*.
- INECC. (4 de febrero de 2020). *Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático*. Obtenido de El uso de esquemas de depósito reembolso en la OCDE: <http://www2.inecc.gob.mx/publicaciones2/libros/373/uso.html>
- INEGI. (2018). *CUENTAS ECONÓMICAS Y ECOLÓGICAS DE MÉXICO 2018*. México.
- Instituto para la Salud Gubernamental. (25 de 11 de 2019). *Instituto para la Salud Gubernamental*. Obtenido de Instituto para la Salud Gubernamental: <https://www.saludgeoambiental.org/dioxido-carbono-co2>
- Intergovernmental Panel on Climate Change. (2018). *Intergovernmental Panel on Climate Change*. Obtenido de Intergovernmental Panel on Climate Change: https://archive.ipcc.ch/home_languages_main_spanish.shtml
- International Institute for Sustainable Development. (2019). *Más allá de los combustibles fósiles: Transición fiscal en México*. Canada : GSI Report.
- Jara, I. M. (2014). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- M., B. S. (30 de agosto de 2017). *El economista*. Obtenido de El economista: <https://www.economista.com.mx/economia/Recaudacion-por-IEPS-al-carbono-crecio-113-20170830-0016.html>
- Marta, J. G. (2005). LA PROTECCIÓN FISCAL DEL MEDIO AMBIENTE EN ESPAÑA. *Universidad de León*.

- Martinez, P. (3 de febrero de 2017). México pierde por daño ambiental más de 11 billones de pesos; invierte sólo uno en protección. *Animal Político*.
- Ministerio de la presidencia. (1978). *Constitución Española*. España: Boletín Oficial del Estado artículo 31.
- Ministerio para la Transición Ecológica . (2019). *Ministerio para la Transición Ecológica España*. Obtenido de Ministerio para la Transición Ecológica España:
<https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/que-es-el-comercio-de-derechos-de-emision/>
- Muñoz, P. M. (2016). EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO PRINCIPIO JURÍDICO MATERIAL DE LA TRIBUTACIÓN: SU ELABORACIÓN DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL EN ESPAÑA. *Revista Ius et Praxis*, 303-332.
- Nanclares, J. M. (2002). La delimitación de competencias entre la Unión Europea y los Estados miembros: sobre el difícil equilibrio entre la flexibilidad, la eficacia y la transparencia. *Revista de derecho comunitario europeo*, 343-391.
- Neri, A. F. (2005a). TRIBUTOS AMBIENTALES EN MÉXICO. UNA REVISIÓN DE SU EVOLUCIÓN Y PROBLEMAS. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 991-1020.
- Neri, A. F. (2005b). TRIBUTOS AMBIENTALES EN MÉXICO. UNA REVISIÓN DE SU EVOLUCIÓN Y PROBLEMAS. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 991-1020.
- Neri, A. F. (2005c). TRIBUTOS AMBIENTALES EN MÉXICO. UNA REVISIÓN DE SU EVOLUCIÓN Y PROBLEMAS. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 991-1020.
- OCDE. (2010). *Taxation, Innovation and Environment*. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
- Ordóñez, J. D. (1993). El régimen tributario en la constitución: Estudio preliminar. España: Themis.
- Organización Meteorológica Mundial. (2020). *La Organización Meteorológica Mundial confirma que 2019 fue el segundo año más cálido jamás registrado*. United Nations. Ginebra: United Nations.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2013). *Evaluaciones de desempeño ambiental*. México: OCDE.
- Placeres, M. R., Olite, F. D., & Toste, M. A. (2006). La contaminación del aire: su repercusión como problema de salud. *Revista Cubana de Higiene y Epidemiología*.
- Patiño, D. (8 de febrero de 2018). *Expansión*. Obtenido de Expansión:
<https://expansion.mx/economia/2018/02/07/esto-pagas-de-impuestos-por-litro-de-gasolina>
- pesos, M. p., & protección, i. s. (3 de 2017 de 2017). *animal político*. Recuperado el 4 de noviembre de 2019, de animal político:
<https://www.animalpolitico.com/2017/02/costos-de-la-degradacion-ambiental-en-mexico/>

- Queralt, J. M., Serrano, C. L., Lopez, J. T., & Ollero, G. C. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Quintana, C. A. (1981). Los impuestos de ordenamiento económico. *Hacienda Pública Española*(71), 17 - 27.
- RENADE. (2020). *Registro nacional de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*. Obtenido de <https://www.renade.es/esp/Home.aspx>
- Rodriguez, P. N. (2015). *Impuestos Ambientales en México y el Mundo*. Ciudad de México: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.
- SCJN. (Diciembre de 1999). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*. Tesis: P. CIV/99 .
- SCJN. (enero de 2009). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO*. Tesis: 1a. XX/2009.
- SCJN. (septiembre de 2011). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Fines fiscales y extrafiscales*. Jurisprudencia primera sala; Tesis: 1a./J. 107/2011; .
- SCJN. (noviembre de 2015). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *"TASA ADICIONAL" O "SOBRETASA". SI EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS, EN LOS DICTÁMENES O EN LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DE QUE SE TRATE NO SE EXPRESAN CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS DESTINADAS...* Tesis: XXII.3o.1 A (10a.).
- SCJN. (junio de 2017). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. SU FIN EXTRAFISCAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD DE LA MEDIDA IMPOSITIVA*. Tesis: 2a./J. 71/2017 (10a.).
- SCJN. (2019). Amparo en revisión 27/2019. *Suprema Corte de Justicia de la Nación*. México: SCJN.
- SCJN. (Octubre de 2019). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS RESPECTO DE LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE PLAGUICIDAS DE TOXICIDAD AGUDA. SU FIN EXTRAFISCAL PERSIGUE UN OBJETIVO VÁLIDO*. Tesis: 2a. LXVII/2019 (10a.).
- Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. (2019). *Impuestos Propios*. España.

- SEMARNAT. (30 de enero de 2006). Norma Oficial Mexicana NOM-086-SEMARNAT-SENER-SCFI-2005, Especificaciones de los combustibles fósiles para la protección ambiental.
- Sepúlveda, S. A. (2016). *Federalismo Fiscal en México*. Ciudad de México: Porrúa.
- SHCP. (2018). *Indicadores de recaudación*. México.
- The world bank. (2019). *The world bank*. Obtenido de The world bank:
https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/map_data
- The World Bank. (noviembre de 2019a). *The World Bank*. Obtenido de The World Bank:
<https://www.worldbank.org/en/programs/pricing-carbon>
- The World Bank. (1 de agosto de 2019b). *The World Bank*. Obtenido de The World Bank:
https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/map_data#map
- Thiel, I. (18 de enero de 2020). Obtenido de
<https://www.mendoza.conicet.gov.ar/portal/enciclopedia/terminos/CombustiblesFos.htm>
- Tribunal Constitucional. (1987a). Sentencia. 13/1987. España.
- Tribunal Constitucional Español. (1991b). Sentencia 149/91 de 4 de julio.
- United Nations. (1992). *Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*. New York: United Nations.
- United Nations. (1997a). *Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático*. Kyoto: United Nations.
- United Nations. (1998b). Fracc. V, artículo 2.1 y 3.1 del Protocolo de Kioto. *Fracc. V, artículo 2.1 y 3.1 del Protocolo de Kioto*.
- United Nations. (2012). *System of Environmental – Economic Accounting 2012 Central Framework*. Environmental tax bases and categories Pág. 122. System of Environmental – Economic Accounting 2012 Central Framework.
- United Nations. (2015). *Acuerdo de París*. París: United Nations.
- United Nations. (2019). *United Nations*. Obtenido de United Nations:
<https://www.un.org/es/sections/issues-depth/climate-change/index.html>
- United Nations Environment. (2017). *The Emissions Gap Report*. United Nations.
- Unión Europea. (1993). Tratado de la Unión Europea.
- Vázquez, B. H., Ortega, M. R., Olivares, D. G., & Durán, O. R. (2014). Análisis e impacto de los impuestos verdes o ambientales y su aplicación en México. *Horizontes de la Contaduría*, 104-117.
- Valadés, D., & Gutierrez, R. R. (2001). *Economía y Constitución*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Valls, F. H. (18 de agosto de 2018). *La información.com*. Obtenido de Hacienda bate récords en recaudación por carburantes en pleno órdago al diésel:

- <https://www.lainformacion.com/espana/impuestos-hacienda-record-recaudacion-alcohol-tabaco-carburantes-diesel/6371004/>
- Velázquez, A. M. (2018). *Los incentivos perversos del federalismo fiscal mexicano*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Vergara, W., Fenhann, J. V., & Schletz, M. C. (2015). *ero Carbon Latin America - A pathway for net decarbonisation of the regional economy by mid-century*. Pag- 27.
- World Health Organization . (25 de noviembre de 2009). *World Health Organization*.
Obtenido de World Health Organization:
https://www.who.int/dg/climate_20091205/es/
- Z. H. (7 de marzo de 2018). *Carbon Brief, Clear on climate*. Obtenido de Carbon Brief, Clear on climate: <https://www.carbonbrief.org/analysis-uk-carbon-emissions-in-2017-fell-to-levels-last-seen-in-1890>

Fuentes de investigación

Bibliografía

- José Carrillo Mayorga. (2016). *Metodología de la investigación jurídica*. México, D.F.: Editorial Flores.
- Armando Vargas Ramos. (2014). *Impuestos Ambientales*. México, D.F.: Editorial Porrúa.

- Hugo Carrasco Iriarte. (2017). Los Derechos Humanos de los Contribuyentes. México, D.F.: Editorial Porrúa.
- César Augusto Domínguez Crespo. (2014). Los Fines Extrafiscales de los Tributos. México D.F.: Editorial Porrúa.
- Armando Enrique Cruz Covarrubias. (2012). El federalismo y la Coordinación Fiscal. México, D.F.: Porrúa.
- Diego Valadés y Rodrigo Gutiérrez Rivas. (2001). Economía y Constitución. México, D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Karla Elizabeth Mariscal Ureta. (2015). Medio Ambiente Sano. México, D.F.: Editorial Porrúa.
- Alejandro Sánchez Vega. (2014). La estrategia fiscal y el fideicomiso. México D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Gabriela Ríos Granados. (2009). Control de Proporcionalidad en el Derecho tributario Mexicano. México, D.F.: Editorial Porrúa.
- Tania García López. (2001). Quien Contamina Paga. México, D.F.: Editorial Porrúa.
- Alonso Pérez Becerril. (2003). Política e Impuestos. México, D.F.: Editorial Porrúa.
- Emilio Margáin Manautou. (2009). La base imponible. México, D.F.: Editorial Porrúa.
- Jorge Jiménez Jiménez. (2016). El secreto fiscal en México. México, D.F.: Editorial Porrúa.

Electrónicas

- Banco interamericano del Desarrollo
- Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE)
- Organizaciones ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, SEO-Birdlife y WWF), recomendaciones

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Diccionarios

- Real Academia Española
- Diccionario Jurídico Mexicano, Biblioteca Jurídica Virtual, UNAM.

Jurisprudenciales y Sentencias

- Amparo en revisión 27/2019

Legislativas

- Código Fiscal de la Federación
- Ley de Hacienda del Estado de Aguascalientes
- Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas
- Presupuesto de Egresos de la Federación