

CAPITULO IV

CONTRIBUCIONES AMBIENTALES

La tributación no tiene, en principio, como finalidad la protección del ambiente. No obstante el uso de mecanismos tributarios como instrumentos de política ambiental es cada vez más aceptado. La participación del poder tributario aparece resueltamente vinculada al medio ambiente y a los intereses difusos, por lo que su representación no puede ser sino relativa a los principios generales que inspiran el deber de todos de contribuir al gasto público, en base a los criterios de imposición que establece el legislador constitucional.¹

La utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas de extrafiscalidad, debido a que sus fines son distintos del recaudatorio. La política fiscal moderna reconoce que los tributos tienen una doble función, por una parte, la de allegar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas, dando así cumplimiento al deber de contribuir; y por la otra, como instrumento de política social y económica, con el objeto de llevar a cabo diversos fines de interés general, que constituyen su finalidad extrafiscal, la cual no está en contraposición de la función recaudatoria.

¹ José Juan González Márquez. *La responsabilidad por el daño ambiental en México. El paradigma de la reparación*. Universidad Autónoma Metropolitana. Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial. 2002. P. 290.

Al respecto, Casado Ollero apunta que “no es posible en efecto, ignorar que con la aplicación o el simple anuncio de cualquier tributo, o con la preparación incluso de cualquier medida tributaria se desencadenen directa o indirectamente, consecuencias no fiscales”²

El Estado, como ente jurídico y político, ha sido creado para contribuir a la satisfacción de las necesidades del hombre y permitir su convivencia armónica en sociedad. Sin embargo, para que sea posible realizar tales objetivos, es ineludible que cuente con los recursos económicos suficientes. Sin recursos, el Estado no puede funcionar, pierde su esencia al no tener los medios económicos para cumplir con su objetivo. En consecuencia, la materia tributaria se vuelve esencial para el funcionamiento del Estado. La forma para obtener dichos recursos es a través de los ciudadanos, vía contribuciones. Las contribuciones son, más que un medio de obtener recursos, representan la participación activa del ente público. El Estado, empero, no se limita a la obtención de recursos, sino que participa en el desarrollo social, político y económico mediante la creación de tributos con fines extrafiscales.

La utilización de impuestos con fines extrafiscales no puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos (por ejemplo gravar de forma excesiva las rentas) o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado. Al contrario, representa un nuevo límite para el legislador,

² Cit. José Juan González Márquez. *La responsabilidad por el daño ambiental en México. El paradigma de la reparación*. Universidad Autónoma Metropolitana. Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial: México, 2002. P. 298.

el cual se ve obligado a observar tanto a la capacidad contributiva como a las exigencias colectivas.³

La necesidad de crear contribuciones con fines extrafiscales exige una doble función, tanto de justicia tributaria como de justicia social. En el primer caso, es el principio de capacidad contributiva el fundamento de la imposición; en el segundo caso, se validan el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social.⁴

De lo expuesto- agrega Lasarte- se deduce que el sistema fiscal es hoy una realidad compleja, difícil de someter a un único principio rector e imposible de explicar desde un único punto de vista. Para comprender esta realidad es conveniente advertir que junto a un conjunto de valores individuales hay un grupo de valores sociales que inspiran las decisiones básicas sobre el sistema fiscal. De manera, escribe Casado Ollero, que serán las exigencias que las normas constitucionales planteen respecto a la extensión y fines del Estado las que decidan la magnitud de las necesidades económicas de éste y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo.⁵

Las contribuciones, como instrumento recaudatorio, se utilizan para la realización de ciertas actividades, sin embargo, en el momento en que un impuesto se aparta de su función recaudatoria, se estará ante un impuesto extrafiscal.

Al respecto, Rosembuj manifiesta:

³ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 288.

⁴ Marco César García Bueno. Op. Cit. P.266.

⁵ Idem. P.266.

Los impuestos con fines extrafiscales aún cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los gastos públicos. La finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero.⁶

Tanto las contribuciones fiscales como extrafiscales justifican la tributación. En otras palabras, sea un tributo con finalidad recaudadora o con una diferente a ésta, su estructura debe obedecer al deber de contribuir, debe conservar sus características.

Resulta importante recordar que los impuestos, según Neumark, son:

[L]as contribuciones obligatorias que el Estado, o cualquier otra corporación pública por él facultada para la exacción impositiva, puede exigir, sin concederles derecho ninguno o contraprestación de ninguna clase, a todos aquellos que, independientemente de su nacionalidad, estén relacionados económicamente con el objeto de imposición y cumplan las condiciones previstas por la Ley para el nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias.⁷

La diferencia entre los tributos con fines fiscales y aquellos con fines extrafiscales es: los primeros tienen como fin la obtención de un ingreso, por lo tanto, son instrumentos respecto de una finalidad posterior; los segundos tienen una finalidad directa que prescinde inmediatamente del ingreso pero que, ciertamente está lejos de excluirlo: si no produjeran un rendimiento no serían ingresos tributarios y no serían pagados por nadie.

⁶ Cit. Idem. P. 268.

⁷ Fritz Neumark. Op. Cit. P. 45.

La finalidad de la imposición es distinta en ambos casos, sin embargo, el tributo extrafiscal al proporcionar un rendimiento sirve para hacer frente a los gastos del ente público.⁸ Es decir, la existencia de un tributo extrafiscal tendrá siempre como consecuencia una aportación a las arcas del Erario mientras que un tributo fiscal tendrá implícita una repercusión económica o social que contribuya a un fin extrafiscal.⁹

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹⁰ contiene normas que establecen la protección del medio ambiente. Los principios que rigen a esta materia son de contenido político y social, a través de los cuales se consolida la denominada justicia social. Es necesario, en el ámbito tributario, vincular esos principios con el principio que limita materialmente el desarrollo de la justicia en la obtención de los ingresos que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos¹¹, es decir, con el principio de capacidad contributiva.

4.1 CONTRIBUCIONES EXTRAFISCALES

La extrafiscalidad no está expresamente consagrada por el sistema constitucional mexicano, la construcción de una figura con tal fin podría encontrar cierta oposición en el principio establecido por la fracción IV del Artículo 31 constitucional, según el cual es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos.

⁸ Cit. Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 276.

⁹ En opinión de Moschetti, “la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales es sólo de categoría, de límite, pero no clara en lo absoluto...”. (citado por Marco César García Bueno. *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Tomo XVII. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Colección de estudios Jurídicos: México, 2000. P. 277.)

¹⁰ Artículo 4º párrafo 5º constitucional, establece que “Toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar”.

¹¹ El Artículo 25 de la Constitución señala como prioridad del Estado la protección de los recursos naturales y el medio ambiente. A su vez, el Artículo 73, en su fracción XVI, 4ª, otorga al Congreso de la Unión la facultad para crear leyes que combatan la contaminación.

A pesar de que la Constitución no señale expresamente la imposición de impuestos con fines extrafiscales, éstos son viables en la medida en que no se contrapongan al principio de capacidad contributiva. La doctrina considera que este tipo de contribuciones, por lo general, no se adecuan eficazmente al principio antes mencionado; su legitimación se ubica en aquellos otros valores perseguidos por la Constitución. Sin embargo, lo anterior no significa que se deban pasar por alto los límites que controlan la potestad tributaria, como en su caso corresponde al principio de capacidad contributiva.

La Constitución establece en el Artículo 25, la rectoría del desarrollo nacional, bajo el entendido que el Estado “...conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución.”¹²

Del artículo mencionado se desprende, sin reconocer la facultad para el desarrollo de funciones extrafiscales, que el Estado, bajo motivos de desarrollo económico, podrá realizar las actividades necesarias para cumplir con tal fin, siempre y cuando se respeten las libertades establecidas en la Constitución.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido:

Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, los impuestos pueden servir implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera,

¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. URL= <http://www.cddhcu.gob.mx>

económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo económico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.¹³

Por su parte, el Artículo 131 del mencionado texto constitucional concede a la administración pública la facultad de emplear el impuesto con fines extrafiscales, en virtud de que prevalece el interés político sobre el recaudatorio, al establecer:

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso y para crear otras; así como restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente con el fin de regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El Ejecutivo, al enviar al Congreso de la Unión el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.¹⁴

En base a los argumentos vertidos con anterioridad, a través de los tributos se pueden obtener resultados de naturaleza extrafiscal.¹⁵

¹³ IMPUESTOS. FINES EXTRAFISCALES. Séptima Época, Vol. 63, primera parte, p. 91.

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. URL= <http://www.cddhcu.gob.mx>

¹⁵ En el sistema tributario español, las funciones extrafiscales se encuentran expresamente enunciadas en el Artículo 4º de la Ley General Tributaria, según la cual “los tributos, además de ser medios para recaudar

La obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, no limita la idea al tributo con fines fiscales; de su contenido se desprende la posibilidad de otra diversidad de tributos. El considerar que el tributo tenga una finalidad distinta a la recaudadora es un detrimento a los principios que rigen la tributación; no obstante, los impuestos no se crean únicamente con la finalidad de llenar las arcas públicas.¹⁶ En otras palabras, los impuestos no pueden tener como única finalidad el generar la riqueza necesaria para satisfacer las necesidades del Estado. El problema radica en dilucidar si la realización de objetivos cuyo fin no es propiamente el recaudatorio son contrarios a los principios de justicia, principalmente al de capacidad contributiva.¹⁷

De lo anterior surge la siguiente reflexión:

[s]i es posible afirmar, por una parte, que los impuestos extrafiscales están comprendidos en la previsión del Artículo 31 fracción IV y son legítimos; y, por otra, que caen fuera del concepto de capacidad contributiva. Si están comprendidos en la previsión del Artículo mencionado y son legítimos, quiere decir que realizan el concepto de capacidad contributiva; si por el contrario, están comprendidos en esta

ingresos públicos, han de servir como instrumento de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

¹⁶ Los tributos extrafiscales, siguiendo las ideas de Griziotti, tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes. (citado por Marco César García Bueno. *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Tomo XVII. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Colección de estudios Jurídicos.. México. 2000, p.273).

¹⁷ El principio de capacidad contributiva, como ya se ha apuntado, es uno de los criterios que sirve de sustento al sistema tributario para que digne de ser justo. Además, su contenido, al ser de contenido material, representa un freno a las posibles arbitrariedades del legislador. El principio de capacidad contributiva es un medio para la distribución de las cargas tributarias.

previsión, pero no en el concepto de capacidad contributiva, quiere decir que no son legítimos.¹⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia señalando que:

Los impuestos pueden tener otro objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato, que consiste en la realización de determinado propósito... pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, deba tener como único objeto, el inmediato de que se ha hablado.¹⁹

Los impuestos extrafiscales, son impuestos, que al no tener como finalidad satisfacer las necesidades del gasto público, sino la de contribuir al desarrollo de la política económica social, no se vinculan totalmente al principio de capacidad contributiva.²⁰ Es decir, este tipo de tributos no presentan una capacidad contributiva real, en muchos casos inclusive desconocen el contenido de este principio en su totalidad.

Herrera Molina expresa que “en definitiva, el principio de capacidad contributiva sufre un menoscabo cuando se utilizan tributos con fines extrafiscales en deterioro de la justicia impositiva, pero abre la pauta a la justicia social”.²¹ De esta manera, los impuestos con fines extrafiscales encuentran apoyo en el principio de solidaridad, sin que

¹⁸ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 92. (esta reflexión fue ajustada a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

¹⁹ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P.224.

²⁰ Parte de la doctrina italiana considera que los tributos extrafiscales anulan el principio de capacidad contributiva.

²¹ Cit. Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 282.

esto implique la extinción del principio de capacidad contributiva del mundo de los tributos. “Nunca se insistirá,- opina Herrera- en su desaparición, sólo procederá a su desvío cuando la búsqueda de otros valores amparados por la Constitución (protección al ambiente, estabilidad económica, entre otros) así lo exijan”.²²

Una postura respecto a los impuestos extrafiscales, es que aún cuando contravienen el principio de capacidad contributiva, no representan un menoscabo a la justicia, ni son constitucionalmente ilegítimos. Los tributos son figuras netamente recaudadoras, son portadores de la justicia impositiva, pero, a su vez, de la justicia social cuando persiguen fines extrafiscales.²³ “Los tributos no son un fin en sí mismos, sino el medio para la obtención de recursos posteriores”.²⁴ Es decir, la importancia de los tributos está unida al logro de las actividades que en forma directa o indirecta proporcionen un beneficio a la comunidad.

Partiendo de la premisa de que si el deber del Artículo 31 fracción IV es un deber de solidaridad, el principio de capacidad contributiva con el que aquél se corresponde no puede dejar de calificarse en el sentido solidario. Moschetti expresa al respecto que el problema de la legitimidad de los fines extrafiscales del impuesto queda resuelto de un modo simple si se parte de la calificación de la capacidad contributiva en forma solidaria.²⁵ La capacidad contributiva, continúa Moschetti, no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea

²² Cit. Ibid. P. 285.

²³ Ibid. P. 280.

²⁴ Cit. Ibid. P. 280.

²⁵ Francesco Moschetti. Op. Cit. P. 278.

para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.²⁶

[a]l presentar al deber tributario como “contribución a los gastos públicos”, dicho artículo afirma implícitamente el deber colectivo y altruista del sacrificio individual. La prestación no es debida sólo porque sea impuesta, y tampoco se justifica por una utilidad del individuo en cuanto tal: es un modo de contribuir a la consecución de un interés público. El carácter solidario resulta, por tanto, no sólo de las nociones de progresividad y capacidad contributiva, sino de la misma letra de la norma que presenta al deber como un vínculo de cooperación colectiva para un fin público.²⁷

El principio de capacidad contributiva demuestra el medio o instrumento de perseguir el fin social de financiar los gastos públicos.²⁸ Un tributo con fines extrafiscales debe reflejar una efectiva manifestación de capacidad económica, por mínima que sea, como exigencia lógica y caracterizadora de toda tributación, limitándose la discrecionalidad concedida al legislador.²⁹

Vaquera García opina que

[c]abe un amplio uso del instrumento tributario con fines no fiscales, siempre que el objetivo perseguido en él sea de carácter incentivador y no meramente penalizador; de este modo, para que adquieran total

²⁶ Ibid. P. 277.

²⁷ Ibid. P. 412.

²⁸ Cit. Antonio Vaquera García. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Editorial Lex Nova: Valladolid, 1999. P. 95, 96.

²⁹ Cit. Ibid. P. 96.

validez en el ordenamiento, deben cumplir con los requisitos de gravar un hecho lícito y de manifestar capacidad económica.³⁰

La naturaleza de las contribuciones no se limita a la obtención de los ingresos. Poseen una finalidad paralela que permite al Estado cumplir con sus compromisos sociales políticos y económicos.

En este entendido Vicente- Arche Domingo considera que:

Los tributos constituyen, por tanto, los medios jurídicos más importantes para la obtención de los recursos pecuniarios de la hacienda pública. Y, agregaríamos, un medio efectivo para realizar actividades de importancia en la consolidación de los objetivos sociales, políticos y económicos establecidos en la Constitución: uno de ellos es la protección al ambiente.³¹

4.2 CONTRIBUCIONES AMBIENTALES³²

Un medio para impedir la contaminación es la imposición de contribuciones a los sujetos que causan un deterioro al medio ambiente. Las contribuciones ambientales se distinguen del resto de las contribuciones porque de forma paralela a la finalidad recaudatoria tradicional, persiguen una finalidad extrafiscal. La finalidad extrafiscal advierte, por una parte, desalentar a través de impuestos más altos las actividades que repercuten negativamente sobre el ambiente y, por la otra, exentar de las contribuciones a

³⁰ Ibid. P. 101.

³¹ Cit. Gonzalo M. Armienta Calderón. <El tributo como técnica de control ambiental, en el marco de los acuerdos internacionales>. *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*. Núm. 9 Año III. P. 82.

³² El antecedente más conocido de los actuales tributos ambientales es el denominado “impuesto pigouviano” propuesto por Arthur Cecil Pigou en 1920.

las actividades que sean más cuidadosas del ambiente. De esta forma, las contribuciones ambientales son herramientas que permiten revertir la tendencia a generar contaminación. La finalidad extrafiscal de estas contribuciones es la obtención de recursos como objetivo principal de la tributación, la cual se refuerza cuando el objeto de éstas es, por una parte, que los contaminadores asuman el costo por contaminar, y por la otra, que la Administración obtenga recursos adicionales para hacer frente a aquellas situaciones que no pueden ser resueltas por quienes contribuyeron a su generación.

Las contribuciones ambientales, según Bokobo, son aquellas prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de proteger al medio ambiente, sin que esté ausente la finalidad recaudatoria.³³ En otras palabras, una contribución ambiental o ecológica es aquella prestación pecuniaria de Derecho Público dirigida a ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente. Para lo cual, es necesario que dicha contribución esté estructurada de tal forma que, respetando el principio de capacidad contributiva, tenga presente en su estructura las realidades ambientales que se pretenden proteger.

La incorporación de contribuciones ambientales en el sistema jurídico implica, en primer lugar, la configuración de los hechos imposables que tomen en cuenta la manifestación de una capacidad contributiva medida a través de la capacidad de contaminar³⁴, o bien por el uso y aprovechamiento de recursos naturales o bienes del

³³ José Juan González Márquez. *La responsabilidad por el daño ambiental en México*. El paradigma de la reparación. Universidad Autónoma Metropolitana. Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial. 2002. p. 295

³⁴ Rosembuj afirma que “el tributo ambiental encausa la financiación del gasto social conforme a la capacidad económica y para discriminar entre los que exhiben más o menos capacidad de contaminar y más o menos capacidad de descontaminar”. (citado por José Juan González Márquez. *La responsabilidad por el daño ambiental en México*. El paradigma de la reparación. Universidad Autónoma Metropolitana. Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial. 2002. p. 295)

dominio público; y en segundo lugar, el establecimiento de mecanismos jurídicos que permitan la asignación de los recursos recaudados a la preservación y restauración del medio ambiente.

El objetivo principal de las contribuciones ambientales constituye la protección adecuada al medio ambiente de manera económicamente eficiente. Para calificar una contribución como ambiental debe atenderse a su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente. En la configuración de las contribuciones ambientales se debe tomar en cuenta, sobre cual es la posibilidad, de entre las que ofrece nuestro sistema tributario, la más conveniente para la consecución de los fines medioambientales

Las contribuciones ambientales obedecen tanto a la necesidad de captar los recursos suficientes para destinarlos a la lucha contra la contaminación como en modificar las conductas que participan en el deterioro del medio ambiente. Es así, como las cargas tributarias impuestas con un fin de protección al ambiente, se concretan en actividades o hechos, que teniendo un fondo económico, causan un deterioro al medio ambiente.

Las contribuciones ambientales son una

prestación patrimonial pública proyectada en el marco del deber de contribuir y conectada directamente con la preservación del medio, tanto por el hecho de que su protección constituye el comportamiento motivado con su establecimiento, como por la circunstancia de que la degradación ambiental constituye el hecho de la realidad sobre el que se

articula la contribución con la finalidad de financiar los costos ambientales que se derivan de ella.³⁵

En la actualidad, la protección del medio ambiente se articula a través de distintos medios jurídicos del derecho; las medidas de derecho tributario son un instrumento económico al servicio del derecho tributario.

Para calificar una contribución como ambiental debe atenderse a su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente. En la configuración de las contribuciones ambientales se debe tomar en cuenta, sobre cual es la posibilidad, de entre las que ofrece nuestro sistema tributario, más conveniente para la consecución de los fines medioambientales. Un punto importante es le de determinar el índice económico más adecuado para ser gravado.

Vaquera opina que

[1]a definición de un instrumento fiscal ambiental, conlleva una toma de posición por parte del legislador acerca de los elementos esenciales del tributo en cuestión. La naturaleza del índice de riqueza sometido por el tributo ambiental, se distingue según se incida sobre la renta o patrimonio o sobre el consumo y tráfico de bienes; en este sentido, los dos primeros no se ajustan a lo que se pretende gravar: la contaminación o el perjuicio ambiental. La renta obtenida por una persona física o moral no es directamente proporcional al daño ecológico que genere, pues una empresa con pérdidas puede mantener e incluso originar aún

³⁵ Cit. Gonzalo M. Armienta Calderón. Op. Cit. P. 86.

más deterioro a la naturaleza, así como en relación al patrimonio la titularidad de bienes (instalaciones) o derechos (licencia) contaminantes no es más que un índice potencial de daño ambiental. El principio de el que contamina paga, aplicado al ámbito impositivo, obliga a gravar la actividad contaminante, no un índice de potencial contaminación. La elección inicial encamina hacia el sector del tráfico de bienes y del consumo, como medios más cercanos al fenómeno ambiental.³⁶

Respecto a la naturaleza personal o real del gravamen debe tenerse presente el objeto que se pretende someter a tributación y así optar entre la conducta del causante de algún proceso contaminante o el acto o circunstancia degradante del medio ambiente. En el primer caso, el fin del tributo recaería en la situación del contaminador, a quien se imputaría la globalidad de sus actividades perjudiciales, aspirando a modificarlas por medio de la imposición de una carga fiscal elevada que lo motivara a disminuirlas; de esta forma, se tendría que personalización tendría sentido so fueran relevantes las actividades contaminantes del sujeto pasivo para cuantificar el gravamen. Vaquera considera que es más adecuado un tributo de carácter real que fije su objeto en un acto contaminante, con independencia del causante resultando menos complicado estructurar el hecho imponible al definirlo como una acción cuya consecuencia dé lugar a la degradación del medio ambiente. Esta última afirmación al seleccionar como hecho imponible un acto concreto debe tomar en cuenta determinados factores particulares de

³⁶ Antonio Vaquera García. Op. Cit. P.124, 125.

los sujetos pasivos, los cuales son esenciales para acomodar la exacción a su situación y respetar así el principio de capacidad contributiva.³⁷

El criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte, en opinión de Rosembuj, el principio de “quien contamina paga”, el cual es utilizado para revelar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de frente al deber de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad económica.³⁸ Este principio busca asignar costos económicos por el deterioro de los recursos naturales. Es decir, demanda que sea el contaminador quien soporte el costo de las medidas de reducción de la contaminación impuestas por la administración para conseguir niveles aceptables de calidad ambiental. La pretensión de este principio reside en que no sea la colectividad la que se encargue de sufragar los gastos de prevención e indemnización por el deterioro causado.

4.2.1 Impuestos Ambientales

Según la doctrina tradicional, una notable característica del impuesto es que su supuesto de hecho no constituye una actividad económica; en consecuencia, sus elementos cuantitativos se establecen en función de la capacidad económica del contribuyente. Los impuestos ambientales tienen la característica extrafiscal, es decir, que paralelamente a la recaudación se busca un impacto en la conducta del contribuyente, este impuesto no busca solamente recaudar, sino que en primer lugar busca incidir en la conducta del individuo o agentes que contaminan.

³⁷ Ibid. P.126, 127.

³⁸ Tulio Rosembuj. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*. Ediciones Jurídicas S. A., Editorial Marcial Pons: Madrid, 1995. P. 245.

Lo anterior, como ya se expuso anteriormente, no es incompatible con la presencia de impuestos extrafiscales, cuya estructura responde no a fines fiscales, sino de ordenamiento³⁹, siempre que el fin que se persiga tenga relevancia constitucional, y, según la jurisprudencia constitucional, se grave una cierta capacidad económica (capacidad relativa o renta potencial). Herrera Molina, por su parte, considera más adecuado establecer un control de proporcionalidad (idoneidad del impuesto para conseguir el fin extrafiscal; lesión mínima del principio de capacidad económica; ponderación del bien ambiental conseguido y de la lesión de la capacidad económica).⁴⁰

El impuesto, considera Rosembuj, es la figura tributaria susceptible de configurar en su hecho imponible el deber público de prestación global de protección del bien ambiental, velando de esta manera el interés difuso del ciudadano al acceso y goce.⁴¹ La relación de correspondencia que se establece en el impuesto, reflejando la conexión ingreso- gasto público, funda, por un lado, el deber de contribuir del particular, y, de otro, el deber público de prestación del Estado, conectado con el bien ambiental, digno de tutela constitucional y en base a los intereses difusos y colectivos.⁴²

En relación a los impuestos, su aplicación al problema ambiental supone someter a tributación aquellas actuaciones que den lugar a un deterioro ecológico, y en las que no haya intervención alguna por parte de la administración. En este caso, el hecho

³⁹ La doctrina alemana distingue entre los tributos financieros o fiscales y los tributos de ordenamiento. Los tributos son aquellos cuyo establecimiento responde a fines contributivos, y los de ordenamiento suponen el empleo del sistema tributario, no como fuente financiera, sino como un instrumento orientado hacia objetivos extrafiscales, distintos e independientes del propósito recaudatorio.

⁴⁰ Cit. Rodrigo Caballero Vezanzones. <Algunas consideraciones sobre la fiscalidad ambiental>. *Boletín Jurídico de Derecho*. Octubre 2001. P. 27

⁴¹ Tulio Rosembuj. Op. Cit. P. 243.

⁴² Ibid. P. 243.

imponible del gravamen ha de referirse a la fabricación y adquisición de productos contaminantes, materias primas o energía.⁴³

El legislador es el que debe compatibilizar la capacidad económica y el interés difuso en la configuración del respectivo hecho imponible.⁴⁴

El hecho imponible de los impuestos ambientales lo constituyen las actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno. Sin embargo, surge cierta incertidumbre de si las actividades prohibidas pueden estar sujetas a un impuesto ambiental. En principio, las conductas que deterioren irreversiblemente el medio ambiente deberían estar prohibidas. Algunos autores han argüido que deben gravarse indiscriminadamente las actividades lícitas y las ilícitas, ya que en caso contrario se concedería un trato privilegiado al sujeto infractor. Sin embargo, parece que sólo cabe el gravamen sobre la contaminación permitida; lo contrario supone una sanción objetiva de muy dudosa constitucionalidad. Los hechos imponibles que se configuren podrán gravar la fabricación o adquisición de bienes que pueden degradar la naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción; también se podrán gravar los vertidos realizados en el medio hidráulico, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de residuos sólidos en el suelo y el volumen de ruido generado por las distintas maquinarias.

La base imponible ha de ser la medida del daño ambiental que se pretende evitar. Se debe tener en cuenta que la finalidad del impuesto es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva han de basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación, como el tipo de instalaciones o de materias primas

⁴³ Antonio Vaquera García. Op. Cit. P.134.

⁴⁴ Tulio Rosembuj. Op. Cit. P. 244.

utilizadas en los procesos productivos. En caso contrario, el impuesto no carecerá de idoneidad.

La fórmula para concretar la base, expone Vaquera, debe orientarse hacia las propias magnitudes ecológicas, sumándose a esto la dependencia directa entre la definición del hecho y de la base imponible. La base imponible y el hecho imponible del tributo deben guardar cierta congruencia y tener la adecuada correlación entre sí, ya que se trata de una exigencia del ordenamiento constitucional, ya que la distribución de la carga fiscal debe hacerse de acuerdo con la capacidad contributiva.⁴⁵

El tipo de gravamen no ha de hacer prohibitivas las emisiones gravadas, pues en tal caso debería establecerse una sanción, y no un impuesto. El sujeto sometido al impuesto debe ser, en virtud del principio quien contamina paga, aquel sobre el que tenga mayor incidencia el estímulo fiscal; en todo caso, esto no obliga al legislador a establecer un sistema de repercusión legal del impuesto.⁴⁶

El impuesto ambiental se considera óptimo cuando el impuesto grave la fuente de un costo interno combinado con una medida regulatoria, según el cual un patrón de calidad es fijado para un determinado bien ambiental. Este impuesto ambiental aparece como una fuente de pago o tributo sanción que se impone al contribuyente contaminante de los recursos naturales en razón de: a) la realización de actividades dañinas al medio ambiente, b) como pago a la prestación de un servicio de control administrativo relacionado con la protección ambiental (derecho). Los impuestos pueden gravar actividades dirigidas al consumo de determinados insumos que se saben contaminantes.

⁴⁵ Antonio Vaquera García. Op. Cit. P.175, 716.

⁴⁶ Rodrigo Caballero Vezanzones. Op. Cit. P. 28

Este impuesto sustenta una serie de diferencias respecto a los impuestos tradicionales, diferencia que consiste en que los impuestos ambientales son impuestos decrecientes, es decir, que en la medida en que el sujeto pasivo del impuesto reduzca sus parámetros de contaminación, en esa medida dejará de pagar el impuesto mientras que en los impuestos fiscales, en la mayoría de los casos, aumentan en su alícuota.

4.3 CONTRIBUCIONES AMBIENTALES EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La fracción IV del Artículo 31 constitucional, al señalar que los mexicanos deben contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, exige que el hecho imponible de los distintos tributos esté configurado de tal manera que la realización de la conducta descrita en el mismo constituya una manifestación de cierta capacidad contributiva.

Las contribuciones ambientales, como parte de la técnica impositiva, buscan incentivar comportamientos a favor de la protección del medio ambiente. La naturaleza de éstos no se limita a la obtención de ingresos, es decir, no tienen un fin recaudatorio, por lo que la doctrina los considera como contribuciones que se contraponen al principio de capacidad contributiva.⁴⁷ Las contribuciones ambientales son herramientas que le permiten al legislador participar en la protección de los intereses difusos de la colectividad, en este caso, al medio ambiente.

⁴⁷ El principio de capacidad contributiva exige, que las cargas tributarias recaigan sobre índices reales de riqueza. A su vez, pretende la individualización de la carga tributaria, a fin de que se tome en cuenta las condiciones personales del contribuyente, es decir, el aspecto subjetivo.

La postura general respecto a las contribuciones ambientales, tributos extrafiscales, es que afectan la esencia del principio de capacidad contributiva. Las contribuciones ambientales son parte del derecho tributario, y como tales están afectos a los límites materiales reconocidos por la Constitución, sin embargo no en la misma medida que aquellos que tienen una finalidad recaudatoria. De considerarse al principio de capacidad contributiva como valor absoluto de la tributación, tendría como consecuencia el desconocimiento o negación de la presencia de las contribuciones ambientales. Al ser el principio de capacidad contributiva un criterio no absoluto de justicia, la extrafiscalidad en los tributos no presenta ningún problema, al ser analizados no sólo a la luz del principio de capacidad contributiva, sino del resto de los valores establecidos en la Constitución.

La riqueza es la manifestación económica que el legislador resuelve poner bajo la influencia de un tributo; donde la riqueza no existe no es factible establecer cargas tributarias. Por lo tanto, el hecho imponible de las contribuciones ambientales se debe diseñar conforme a manifestaciones de riqueza que representen una aptitud contributiva de los contribuyentes, ya sea que se trate de una conducta que se desee promover o que se busque incidir en una situación específica.

El presupuesto de hecho de las contribuciones ambientales no representa una riqueza, aún cuando debería, de acuerdo con la Constitución, manifestarla de una o de otra forma. Los hechos imponibles de las contribuciones ambientales, se establecen de acuerdo con la contaminación, es decir, la emisión de sustancias que deterioran al medio ambiente, por la fabricación y consumo de productos que lo dañan, o por la explotación

desmedida de los recursos naturales con efectos adversos para la conservación del equilibrio ecológico. Las contribuciones establecidas sobre tales índices no son una manifestación de una riqueza económica directa, sino indirecta.

En ese sentido, la emisión de contaminantes o el uso de bienes ambientales, no manifiesta por sí misma la capacidad de contribuir del sujeto pasivo, lo cual conllevaría a estar frente a un verdadero límite constitucional a la tributación ambiental. Lo anterior tendría como consecuencia que sólo podría gravarse una actividad nociva para el medio ambiente que a la vez fuera indicativa de una cierta capacidad contributiva, verbigracia, el consumo de productos nocivos al ambiente, lo cual restringiría el ámbito de la tributación ambiental al uso de impuestos indirectos.

El presupuesto de hecho de estas contribuciones, como apunta García Bueno, se determina con elementos diferentes a la riqueza, es decir, por la existencia de una capacidad objetiva para contaminar.⁴⁸ Dicha capacidad deberá ser en proporción con el pago que el contribuyente habrá de realizar. Lo anterior significa, que el legislador puede configurar el presupuesto de hecho de las contribuciones ambientales teniendo en cuenta consideraciones de índole extrafiscal, como lo es la protección del medio ambiente, sin afectar a la Constitución. En esencia, el principio de “quien contamina paga”, es el que justifica la presencia de la contribución ambiental, de frente al principio de capacidad contributiva. El principio de “quien contamina paga” participa al momento de establecer los índices sobre los cuales se construyen los supuestos normativos de las contribuciones ambientales. Lo que no es posible es determinar la aptitud subjetiva del contribuyente a una carga ambiental. Lo importante es el grado de contaminación que se genere y no la

⁴⁸ Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 299.

aptitud contributiva del sujeto. Por lo tanto, será el costo ambiental el que establezca la pauta en la distribución y cálculo de las contribuciones ambientales.

La finalidad de las contribuciones con fines extrafiscales es la de proporcionar un beneficio social, político o económico, tal es el caso de aquellos de índole ambiental. Su actuación se valora respecto de las ventajas y beneficios que proporcionan con dicha actuación junto con el grado de afectación al principio de capacidad contributiva. Entre las contribuciones extrafiscales y el resto de los valores consagrados en la Constitución existe una fuerte relación, en la medida en que la actuación de los primeros se encuentra legitimada por los segundos. Por consiguiente, el presupuesto de hecho de las contribuciones extrafiscales tiende a apartarse de la cualidad objetiva del principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, Rosembuj argumenta que quien tiene capacidad de contaminar, tienen capacidad de contribuir, dado que el concepto de contaminación es un concepto de resolución económica vinculado al costo de prevención y control, y a la proporcionalidad del pago de la prevención.⁴⁹

Al tener las contribuciones ambientales un trasfondo económico para su creación, los índices de riqueza sobre los cuales se establecen, en la mayoría de los casos, son objeto de cargas tributarias diferentes. Esto tiene como consecuencia que, tal y como señala García Bueno, tales contribuciones sean doblemente gravosas, ya que representan un aumento en la carga tributaria de los contribuyentes, por lo que resulta complicado establecer las cargas tributarias ambientales sobre hechos representativos directos de una

⁴⁹ Cit. José Juan González Márquez. Op. Cit. P. 300.

riqueza real: renta, patrimonio, ingresos, gasto, por lo cual recaen sobre hechos negativos de la misma.⁵⁰

En las contribuciones ambientales, los hechos imponibles se constituyen por los desechos industriales, por la emisión de gases a la atmósfera, así como por el uso de fertilizantes o pesticidas, los cuales no manifiestan una potencialidad de contribuir, sino que se verifican por un acto anterior que la representan. De esta forma, es necesario, para hacer efectiva la carga tributaria, conocer si la cantidad de desechos equivale a la producción de una industria, para que así se marque la pauta sobre su ganancia. En otras palabras, a través de lo anterior se busca el hecho negativo de la riqueza con el fin de analizar si el contribuyente posee aptitud contributiva para ser sujeto pasivo de dicha contribución.

Consecuentemente, es complejo establecer el grado de participación que tiene el principio de capacidad contributiva en cada una de las contribuciones ambientales.

Al ser las contribuciones ambientales de naturaleza extrafiscal, tienen un efecto compensatorio en la sociedad, por los daños causados al medio ambiente. Las contribuciones ambientales se conciben bajo la vertiente de la extrafiscalidad, consideradas como una forma de consolidar la justicia social. El presupuesto de hecho de cada una de estas contribuciones tiende a apartarse de la concepción del principio de capacidad contributiva como cualidad del presupuesto de hecho. Sin embargo, esto último no implica su falta de legitimidad constitucional, puesto que son otros los valores que las reconocen. En este tipo de contribuciones priva la regla de “quien contamina

⁵⁰ Marco César García Bueno. Op. Cit. 300.

paga”. La distribución de las mismas deviene de los índices de contaminación generados por el sujeto. Se busca dar un trato similar, teniendo como punto de referencia el grado de degradación ambiental. En consecuencia, es la justicia social y no la justicia impositiva, la que rige en el ámbito de actuación de las contribuciones ambientales.

4.4 CONCLUSIONES DOCTRINARIAS

García Bueno considera que los impuestos extrafiscales, en este caso, ambientales, contravienen el principio de capacidad contributiva, puesto que al no tener como finalidad satisfacer las necesidades del gasto público, sino la de contribuir al desarrollo de la política económica social, no se vinculan totalmente al principio de capacidad contributiva. El presupuesto de hecho de estas contribuciones se determina con elementos diferentes a la riqueza, es decir, por la existencia de una capacidad objetiva para contaminar. Por lo tanto el principio de “quien contamina paga”, es el que justifica la presencia de la contribución ambiental, de frente al principio de capacidad contributiva.

Por su parte Moschetti considera que si la capacidad económica tiene como cualidad un deber de solidaridad, es decir, un deber orientado y caracterizado por un interés colectivo, no se puede considerar la riqueza del individuo separadamente de las exigencias colectivas. Sobre esta base, Moschetti concluye que la utilización del impuestos para fines económico- sociales, no sólo no viola, sino incluso realiza el principio de capacidad contributiva, debiendo respetar algunos límites.

Vaquera manifiesta que los fines extrafiscales se admiten con la estructura de los tributos, siempre y cuando respeten los mínimos necesarios exigidos por el principio de capacidad contributiva, al gravar auténticas manifestaciones de poder económico, así como hechos lícitos. Los indicadores específicos de capacidad económica se sitúan en el ámbito de cada uno de los sectores que integran al medio ambiente, por lo que va a variar dependiendo del sector de que se trate.

Rosembuj considera que el punto de encuentro mínimo entre ambos intereses, los fiscales y los extrafiscales, es una cierta manifestación de riqueza, una demostración de capacidad económica que resulta sometida a la imposición, la cual reenvía a la relevancia determinante que adopta la fiscalidad el principio de quien contamina paga, ya que la capacidad de contaminación tiene, siempre por definición, el límite de la capacidad económica.

Por nuestra parte coincidimos con García Bueno al no tener las contribuciones ambientales un fin recaudatorio y a consecuencia de esto al no tener como finalidad satisfacer el gasto público, sino la de contribuir al desarrollo de la política económica social, no se vinculan totalmente al principio de capacidad contributiva.