

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

Pavel Roberto Federico Beltrán Gómez¹

José Manuel Barrera Castañeda²

Virginia Guzmán Díaz de León³

Resumen

La contaminación ambiental es una cuestión de verdadera importancia, especialmente cuando uno de los factores contaminantes proviene de la emisión de gases de dióxido de carbono y del consumo de combustibles fósiles. Es por ello que en el presente trabajo se realiza un estudio comparado entre México y España relativo a los impuestos que gravan el consumo a gasolinas y diésel desde una perspectiva extrafiscal, valorando así, diferen-

- 1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas. Estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: pavelrobertofederico@hotmail.com
- 2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Empresariales, Departamento de Comercio Electrónico. E-mail: manuel.barrera@edu.uaa.mx
- 3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas. Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx

tes elementos como sus estímulos y los costos de degradación ambiental. La metodología utilizada es meramente cualitativa, no obstante, se utilizan datos duros que sustentan el argumento principal, el cual estriba en que el gravamen a los combustibles fósiles no se caracteriza por ser extrafiscal sino todo lo contrario ya que, como se encuentra diseñado, se estimula al consumo de dicho bien.

Palabras clave: *Marco Jurídico Tributario, combustibles fósiles.*

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, entre otros. 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 (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 invernal o bien, fijar una cantidad al uso de los combustibles fósiles (The World Bank, 2019).

Este tipo de regulaciones han tenido resultados extra fiscales 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. A manera introductoria, se relata el contenido de los contenidos que integran el presente trabajo. Se abordará de manera concisa los motivos internacionales que desencadenaron las diversas acciones a nivel global, nacional y subnacional 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.

De igual forma, se desentrañará el sentido y alcance de los conceptos de “externalidad” y “extra fiscalidad” 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. Durante el desarrollo de este análisis, 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.

Asimismo, se hará un estudio comparado del marco jurídico que regula 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, 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.

Combustibles fósiles y emisión de dióxido de carbono en México

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. Es así que los combustibles fósiles están 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). 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.

Cabe señalar que las regulaciones no sólo son en materia fiscal (como las previamente señaladas), sino 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. 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 excesiva de estos gases; por otro lado, la regulación de los combustibles fósiles está vinculada con la materia fiscal que tiene como finalidad la recaudación o, en casos particulares como el que nos ocupa, la extra fiscalidad.

Últimamente, los Estados 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. Así, 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).

Asimismo, 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, 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.⁴

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 y adicionalmente sancionador (López, 2018).

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

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.⁵ 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. El primero de éstos 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. El segundo concepto está 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 gravamen y, el tercer concepto del impuesto se encuentra en el inciso H), fracción I, del artículo 2 de la misma ley.

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

5 Propano, butano, gasolina y gas avión, turbosina y otros kerosenos, diésel, combustóleo, coque de petróleo, coque de carbón, carbón mineral, y otros combustibles fósiles.

Tabla 7.1. Precio desglosado de la gasolina en 2018

	Precio	Subsidio	IEPS Federal	IEPS Estatal	IEPS CO ₂	IVA (16%)	Precio sin impuestos	Total de impuestos
Magna	22.26	4.49	4.50	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

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

Como consecuencia de lo anterior, 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 sólo que en diferente etapa de la actividad económica que se realice. De igual manera, los elementos que se deben considerar para la protección ambiental 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 ser continuo, ya que los instrumentos que se apliquen deben tener el requisito de temporalidad.

Además, tanto el cobro de alguna cuota como el destino de ésta 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.

La “externalidad” y la “extra fiscalidad” en materia tributaria en México y otros elementos

En esta parte se aborda 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 desarrollan los dos objetivos principales de los tributos, es decir: la finalidad recaudatoria o fiscal y la extra fiscal. Especialmente desglosando sus elementos y la forma en la que se materializan en las legislaciones, así como los fundamentos legales en los que se encuentra sustentada la extra fiscalidad en México, y algunas de las leyes que lo contemplan expresamente.

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

Entonces, el elemento extra fiscal 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). Cualquier grado de extra fiscalidad 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.

Una vez identificados los elementos de la extra fiscalidad, 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 extra fiscal 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 éste un impuesto etiquetado; es decir, que lo recaudado se destine a resarcir el daño producido previamente por dichas actividades (SCJN, 2017). Sin soslayar que cualquier contribución en México debe 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. En el primero de ellos es de dónde se extrae la finalidad fiscal de los tributos, ya que es dónde se encuentra su naturaleza de recaudar.

Cualquier tributo puede ser integrado por dos elementos: fiscalidad y extra fiscalidad, siempre y cuando su estructura cumpla con las formalidades de los ordenamientos jurídicos aplicables. Esto implica la ausencia de violaciones directas a la Carta Magna, especialmente a la fracción IV, del artículo 31 del este ordenamiento (SCJN, 1999). 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 calórica.⁶ El objetivo de éstos es persuadir a la población de disminuir su consumo con motivo al daño que provoca en la salud de éstos (SCJN, 2017). Como conclusión, el desarrollo de la materia fiscal debe 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 extra fiscales.

El elemento extra fiscal 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. Mediante el análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicado a las

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

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.

Costos de protección del medio ambiente en el ejercicio fiscal 2018

Las externalidades negativas pueden generar impactos negativos de gran magnitud que se ven reflejados en la disminución del gasto público. Es por ello que se analizarán algunos de los factores que deben tomarse en cuenta a razón de que es lo que determina la eficiencia de las políticas fiscales y ambientales. 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 toma 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 ayudará a analizar si se está llevando a cabo una buena administración en dicho sector. Primeramente, se evalúa 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. Posteriormente, se concatena dicha información para observar si esta política fiscal es oportuna tanto financiera como ecológicamente.

En este sentido, la figura del federalismo fiscal 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). Cabe señalar que las entidades federativas tendrán cualquier competencia que no esté 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 cargo,⁷ así como de la facultad de administrar libremente su hacienda, misma que comprende los ingresos y contribuciones a su favor.⁸

Como ya se mencionó, 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. Con la finalidad de ejemplificar los daños, 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:

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

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

Tabla 7.2. Costos ambientales en México

Composición de los costos totales por agotamiento y degradación ambiental, 2018
(millones de pesos corrientes)

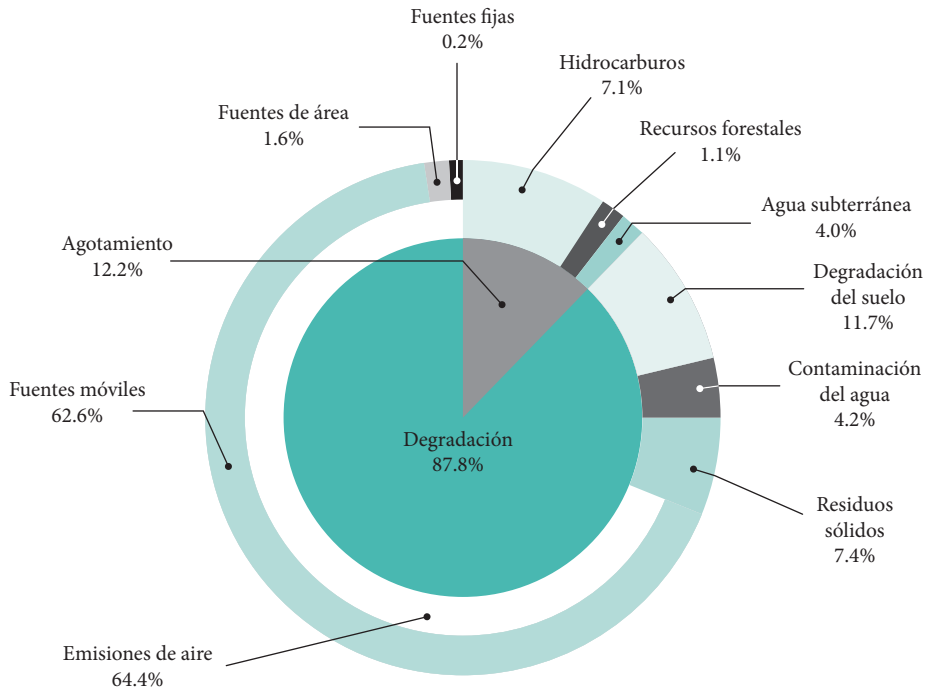
Concepto	Costos por agotamiento y degradación ambiental	Porcentajes respecto al PIB
Costos totales	1,019,751	4.3
Costos por agotamiento	124,667	0.5
Agotamiento de hidrocarburos	71,937	0.3
Agotamiento de recursos forestales	11,680	0.0
Agotamiento del agua subterránea	41,050	0.2
Costos por degradación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

Nota: La suma de los parciales puede no coincidir con los totales debido al redondeo.

Fuente: INEGI. Tabla extraída del comunicado de prensa núm. 640/19 4 de diciembre de 2019, pp. 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 donde se dividen los gastos totales en porcentajes:

Gráfico 7.1. Distribución de costos del deterioro ambiental en México



Fuente: INEGI.⁹

Es imprescindible destacar que no porque 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. También, el gasto destinado a la contaminación atmosférica es el mayor de ellos, y éste es provocado especialmente por fuentes móviles, quienes utilizan combustibles fósiles para su funcionamiento. Es por ello que resulta ineficiente, en términos de protección ambiental, otorgar estímulos fiscales a la gasolina y el diésel cuando los costos por agotamiento y degradación ambiental, y específicamente los concernientes al aire son los más altos de todos ellos.

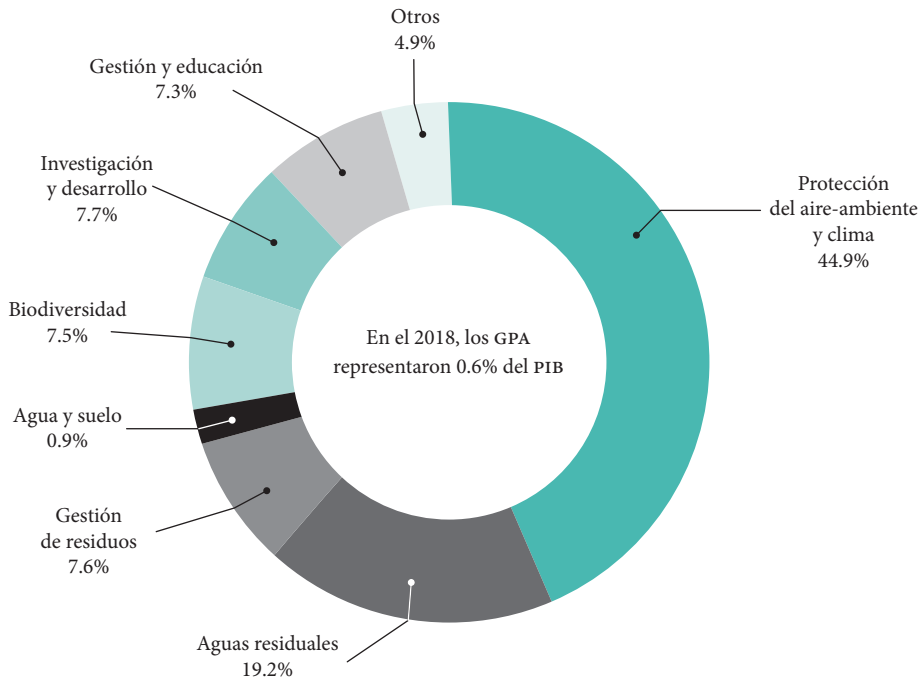
9 Consulta en INEGI: <https://www.inegi.org.mx/temas/ee/>

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 gasolineras 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 sólo en 2018 (INEGI, 2018). No obstante, 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).

Gráfico 7.2. Gastos en protección ambiental en México



Fuente: INEGI.¹⁰

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. 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 dio 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, sólo para el cuarto trimestre de 2018 (SHCP, 2018). Ahora bien, del análisis de dichos Informes emitidos por el CEFP, se desprende expresamente que:

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

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).

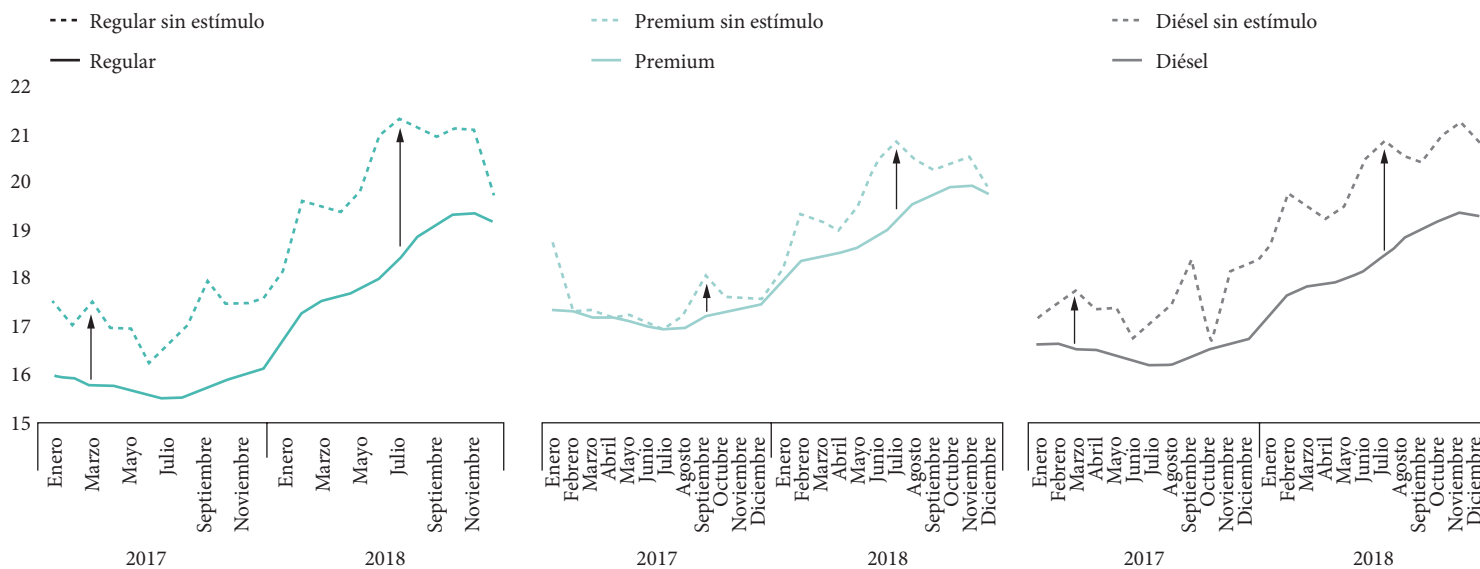
De la anterior cantidad, 70 mil 967.6 millones de pesos se destinaron a los estímulos fiscales con el objetivo de reducir el precio de la gasolina y el diésel en el año 2018 (CEFP, 2018). No se debe soslayar que se aumentó dicho gasto, ya que en 2017 también se otorgaba el mismo estímulo y fue menor, 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 debido a la baja recaudación del impuesto de los combustibles fósiles no se alcanzó la recaudación esperada por el IEPS en el mismo ejercicio fiscal (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:

Gráfico 7.3. Comparación del precio de combustibles en México

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



Fuente: CEFPE.¹¹

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

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. 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). Es dable concluir que la extra fiscalidad 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, con el fin de proteger el medio ambiente, las erogaciones 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 sólo 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.

Asimismo, 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.

Estudio comparado entre México y España relativo a la regulación fiscal de la emisión de dióxido de carbono

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 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 enuncian 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. 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).

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.¹² 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 sirve como herramienta de los Estados para la formación de instrumentos económicos (Unión Europea, 1993).

La extra fiscalidad, de acuerdo con el Tribunal Constitucional Español, tiene como origen 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 extra fiscal de manera expresa. 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 diésel,¹³ es 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 éste es su impuesto homólogo para el presente estudio comparado.

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”;¹⁴ o la “devolución parcial por el gasóleo de uso profesional”;¹⁵ 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 sólo recaudar el impuesto indiscriminadamente (Boletín Oficial del Estado, 1992).

12 Art. 130 R del Tratado de la Unión Europea.

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

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

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

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 extra fiscal 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 sólo son un ejemplo de lo que las Comunidades Autónomas pueden regular y obtener sus propios ingresos y ser independientes a los recursos del Estado (Conde, 2016).

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). A manera de conclusión, cabe señalar que 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 en 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 ju-

rídicos es de donde surge la finalidad extra fiscal 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 sólo para determinado sector económico lo que ayuda a incentivar a los productores. Contrario a lo que sucede en México, en donde existen estímulos fiscales como los de la gasolina y el diésel que incentivan sólo 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 estos mecanismos pero sí una variedad de ellos.

Conclusiones

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 trascenden-

tales 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 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 parte del texto para hablar específicamente de la finalidad extra fiscal debido a que son las bases de los impuestos ambientales. Dado que la extra fiscalidad 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. Se utilizaron datos duros para sumar al argumento inicial de la ineficiencia del sistema tributario de los combustibles. 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.

Parte de este análisis 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 estos temas con los tres previos con la finalidad de comparar la situación de México con la de España, relativa a sistema tributario en materia ambiental. A raíz de lo estudiado con anterioridad, se llegó a múltiples conclusiones y propuestas en torno al sistema tributario mexicano que a continuación se exponen:

1. Primero, mediante la compulsa de dos sistemas tributarios, el Español y el Mexicano, se observó que las bases de este último dejan mucho que desear, ya que todo su sistema tributario deriva de una sola fracción de un artículo Constitucional.¹⁶ 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 de 80% del presupuesto de los Estados 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

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

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 extra fiscales 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 extra fiscales 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 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 ésta que complican innecesariamente a los mecanismos de recaudación, deducción, devolución, etc. Mismos que deben 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 mostró, 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 extra fiscal. 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 sólo 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 extra fiscales 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 sólo 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 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 extra fiscalidad 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 debido a que el estímulo no tiene unas bases objetivamente sólidas 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 proporcionali-

dad 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 legítima su creación.

Tendría que hacerse un estudio 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 extra fiscal.

Referencias

- B. P., & N. P. (04 de abril de 2019). *The New York Times*. Recuperado en noviembre de 2019, en: <https://www.nytimes.com/es/interactive/emisiones-precio-del-carbono/>
- 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.
- CEFP. (2018). *Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP*. México: Cámara de diputados.
- 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>

- CEPAL. (2015). Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Comisión Económica Para América Latina y El Caribe. *Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Comisión Económica Para América Latina y El Caribe*.
- Conde, A. C. (23 de febrero de 2016). Impuestos Ambientales y Reforma Fiscal Verde. País Vasco.
- Chinchilla, C. C. (2017). Finalidad extrafiscal del tributo ambiental: oportunidad para la protección del medio ambiente en Costa Rica. *Revista IUS Doctrina*, Vol. 10, No. 2, pp. 1-22.
- Diario Oficial de la Federación. (2013). *Diario Oficial de la Federación*. México D.F.: 11/12/2013.
- Díaz, A. L. (noviembre de 2013). Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL. *Dereito*, 22(13), 225-244.
- Energías de mi país. (12 de noviembre de 2019). *Energías de mi país*. Obtenido de energías de mi país: <http://energiasdemipais.educ.ar/combustibles-fosiles-3/>
- Estares, D. Y. (2016). La evolución de función extrafiscal de los tributos. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 388-398.
- Flores, Z. (30 de enero de 2019). *El financiero*. Obtenido de <https://www.el-financiero.com.mx/economia/estimulo-fiscal-a-gasolinas-coste-3-mil-mdp-mas-a-hacienda-en-2018>
- INEGI. (2018). *Cuentas económicas y ecológicas de México 2018*. México.
- International Institute for Sustainable Development. (2019). *Más allá de los combustibles fósiles: Transición fiscal en México*. Canadá: GSI Report.
- López, T. G. (2018). Instrumentos económicos para la protección ambiental en el derecho ambiental mexicano. *Sociedad y ambiente*, 247-266.
- 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/>
- Neri, A. F. (2005). Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 991-1020.
- 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*.

- 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. (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.).
- SHCP. (2018). *Indicadores de recaudación*. México.
- The World Bank. (1 de agosto de 2019). *The World Bank*. Obtenido de The World Bank: https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/map_data#map
- The World Bank. (noviembre de 2019). *The World Bank*. En: <https://www.worldbank.org/en/programs/pricing-carbon>
- Tribunal Constitucional. (1987). Sentencia. 13/1987. España.
- Unión Europea. (1993). Tratado de la Unión Europea.
- United Nations. (1997). *Protocolo de Kyoto de la convención marco de las naciones unidas sobre el cambio climático*. Kioto: United Nations.
- United Nations. (1998). Fracc. V, artículo 2.1 y 3.1 del Protocolo de Kioto. *Fracc. V, artículo 2.1 y 3.1 del Protocolo de Kioto*.
- Valadés, D., & Gutiérrez, R. R. (2001). *Economía y Constitución*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- World Health Organization. (25 de noviembre de 2009). *World Health Organization*. En: https://www.who.int/dg/climate_20091205/es/
- Z. H. (7 de marzo de 2018). *Carbon Brief, Clear on climate*. En: <https://www.carbonbrief.org/analysis-uk-carbon-emissions-in-2017-fell-to-levels-last-seen-in-1890>