

## “La función tutelar del tributo en el medio ambiente”

Comentario jurisprudencial en torno a la sentencia recaída al Amparo en Revisión 888/2018 de la SCJN

Recibido: 07 enero 2021-Aceptado: 29 enero 2021

Geovanni de Jesús Durán Muñoz\*

Adscrito a la Tercera Sala Unitaria del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz. Xalapa-Equez. Veracruz, México  
buzonjuridico\_geovan@hotmail.com

**SUMARIO:** Introducción, 1. Análisis constitucional de tributos extrafiscales para la protección del medio ambiente: Zacatecas, Conclusiones, Fuentes de consulta.

### Introducción

Tradicionalmente, la designación semántica y unívoca del tributo ha sido construida a partir de un complejo espectro político, económico y legal que ha constreñido su entendimiento y justificación a la irreductibilidad de sus afanes recaudatorios y de financiación pública, en el marco de las funciones teleológicas que desarrollan los Estados Nacionales.

Sin embargo, los fines estrictamente recaudatorios que los tributos persiguen globalmente han sufrido una importante atenuación y flexibilidad en sus objetivos, para convertirse en herramientas de coadyuvancia en la implantación y control de políticas públicas diversas que incidan en la protección de los bienes más elementales de la sociedad bajo un entorno impositivo extrafiscal.

Recientemente, el medio ambiente ha ocupado un espacio preponderante como objeto de protección de la normativa constitucional, consecuencia inmediata de la creciente necesidad de salvaguardar la naturaleza ante el deterioro y falta de sustentabilidad que se deriva de su desmedida explotación comercial y capitalista en perjuicio del planeta y de los seres vivos que habitamos en él. “El derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado,

---

\* Maestro en Derechos Humanos y Justicia Constitucional con Mención Honorífica por la Universidad Veracruzana; Doctorando en Derecho-UV; Auxiliar de investigación con línea en Derecho Fiscal y Económico en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Veracruzana

como derecho fundamental, es relativamente joven en la mayoría de los países; tal es el caso de México, en cuya Constitución se encuentra recogido desde el año 1999”. (García, 2012, p. 89)

Existen diversas posturas<sup>1</sup> que tratan de esclarecer y definir al medio ambiente. En un primer acercamiento, desde un punto de vista antropocentrista, aquel puede entenderse como las condiciones ecológicas que producen bienestar al hombre, entendiendo a éste como medida y centro del entorno natural. En ese contexto, el deterioro ambiental se traduciría en el menoscabo de los diversos ecosistemas que, en general, producen daños a la salud del ser humano.

En la postura opuesta, el naturocentrismo apela por la protección estricta de los elementos bióticos y abióticos reunidos en los diversos ecosistemas. Aquí, la naturaleza se traslada al punto geocéntrico de atención e importancia de cara al ser humano.

Frente a ellas, en un punto de avenencia entre tales visiones antagónicas, la postura ecléctica anida en la idea del balance y la armonización, en un punto intermedio que habilita y equilibra el desarrollo económico con la protección del medio ambiente, a la luz de una proyección prospectiva sustentable y sostenible de los hábitats que involucra, incluso, la tutela de los llamados *derechos de las generaciones futuras*.<sup>2</sup>

Inmerso en este marco, el empleo del tributo a partir de su vertiente extrafiscal responde a un hecho más profundo que a una simple variación terminológica y legal. Se trata, más bien, de un nuevo enfoque garantista que sitúa al sistema tributario en un plano instrumental para contribuir al cumplimiento de las funciones del Estado Constitucional y Democrático de Derecho, llamado a proteger a la persona y su dignidad intrínseca de forma apriorística; con ello, apunta al desdoblamiento de acciones que permitan acorazar las manifestaciones expresas de ésta en su vertiente individual o colectiva; particularmente para el caso que nos atiende, por medio de sobretasas impuestas a las contribuciones para desincentivar conductas adversas al medio ambiente o la aminoración de las mismas cuando contribuyan a su resguardo.

<sup>1</sup> Para mayor abundamiento, véase: Cifuentes López, S. (2002). “Notas sobre el concepto jurídico de ambiente”, en Cifuentes López, S., Ruíz-Rico Ruiz, G. & Besares Escobar, M. (Coord.). Protección jurídica al ambiente: Tópicos del derecho comparado. México: Porrúa.

<sup>2</sup> «[...] en todo el desarrollo del derecho ambiental se han hecho constantes alusiones a los derechos de las generaciones futuras y, por ende, a nuestra obligación, para con ellas, de dejarles un medio ambiente sano, que les permita satisfacer sus necesidades. Estos “derechos de las generaciones futuras” plantean no pocos interrogantes jurídicos y sólo pueden ser entendidos a la luz de los principios de solidaridad y de desarrollo sostenible. Sus alcances se encuentran, todavía, poco claros, toda vez que la mayoría de los ordenamientos jurídicos (y el mexicano no es una excepción) garantizan derechos de los seres humanos actuales y, como mucho, del *nasciturus*, esto es, del concebido y no nacido.» (García, 2012, p. 90).

A partir de lo anterior, la extrafiscalidad de los tributos se entiende como un criterio de política fiscal que no persigue la absorción económica como fin principal, sino que, a partir de su aplicación a las actividades empresariales o de consumo que desarrollan los contribuyentes, se busca incidir en su conducta a fin de generar un cambio de comportamiento con base en los impactos diferenciados que afecten sus cargas fiscales, con ello, el fin no recaudatorio referido se convierte en un mecanismo jurídico para impulsar, orientar, motivar, incentivar o desalentar el proceder de los particulares en orden seguido a la protección de bienes constitucionales.

De esta manera, se aprecia el advenimiento de una praxis fiscal opuesta a las prácticas hacendarias pretéritas esencialmente exactoras y, por el contrario, aquella se adhiere a los objetivos nacionales de protección de los derechos humanos previstos en los planes y estrategias gubernamentales vigentes en un entorno no contributivo o, en el caso, de recaudación dineraria austera y contingente.

El presente trabajo expone, apenas, una breve mirada al debate jurisdiccional reciente en el que nuestro máximo Tribunal ha empezado a abreviar para establecer la validez constitucional de la tutela tributaria de los derechos fundamentales en México, en particular respecto al resguardo del derecho al medio ambiente.

## **1. Análisis constitucional de tributos extrafiscales para la protección del medio ambiente: Zacatecas**

En México, son diversos los momentos en que se advierte la aplicación no fiscal de las contribuciones para favorecer los objetivos políticos de las Administraciones Públicas en turno y la protección de los derechos fundamentales. En 2014, por ejemplo, la reforma hacendaria contempló el uso del instrumento extrafiscal como mecanismo para la protección del derecho a la salud, a partir de la elevación de los costes impositivos a las bebidas saborizadas que contengan endulzantes calóricos, así como a algunos alimentos con densidad calórica igual o mayor a 275 kilocalorías por cada 100 gramos, todo ello en vista de combatir la obesidad y sobrepeso que aqueja al país. Impuestos que por su naturaleza inciden directamente en el gusto o preferencia del gobernado, en el marco de la capacidad económica que demuestra a través del consumo y el pago de tributos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por otra parte, en el caso de la función tutelar del tributo con relación al medio ambiente, la reforma fiscal aludida contempló su empleo a nivel federal para decrecer el alto nivel de emisión de gases contaminantes a la atmósfera así como el uso de plaguicidas, por medio del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) aplicado a las emisiones de Bióxido de Carbono de los automóviles, principal gas de efecto invernadero, y a la toxicidad producida en la salud y el medio ambiente, generada por el uso de plaguicidas, herbicidas

y fungicidas. Este fue el primer referente legal en México a nivel federal que acogiera, en forma burda e irregular, algunas de las cualidades que definen a un impuesto verde.

Salvo este primer acontecimiento, en realidad, puede decirse que en México no existen contribuciones que se avoquen y apliquen exclusivamente a la protección del medio ambiente y, menos aún, que exista algún gravamen que se apegue a los contornos jurídicos y fiscales acogidos en el Derecho Comparado. De esta suerte, la protección de la naturaleza a través del sistema tributario en nuestro país se ha realizado a partir de figuras jurídicas denominadas como estímulos fiscales.

Al respecto, uno de los principales problemas que enfrentaron las Legislaturas mexicanas fue elucidar el fundamento constitucional que permitiera al legislador fiscal la creación de contribuciones extrafiscales, sin contravención a las bases generales de la tributación reguladas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que, de la administración sistemática de los preceptos 25 y 31, fracción IV, entre otros, del ordenamiento originario antedicho, el directivismo que ejerce el Ejecutivo en la economía de la Nación permite a éste ponderar las mejores estrategias políticas (incluidas las fiscales) que mejor contribuyan al desarrollo económico de la nación, por lo que los Decretos que incorporan estímulos fiscales en los impuestos existentes, resultan perfectamente constitucionales.

En un escenario reciente, nuestro alto Tribunal resolvió un problema de constitucionalidad relacionado con los fines no recaudatorios del tributo a nivel subnacional y las competencias de los entes fiscales para establecerlos. En este caso, una Planta Cervecera ventiló la posible contradicción de los impuestos creados por el Congreso de Zacatecas con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por escrito presentado el 9 de febrero de 2017 en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito del Estado de Zacatecas, la quejosa referida solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la Ley de Hacienda del Estado de dicha entidad pues, al actualizar los supuestos desencadenantes del hecho imponible regulados por ésta en el contexto medioambiental, se le ordenó pagar el impuesto vigente en dicha entidad desde diciembre de 2016, el cual dispone que las industrias deben cubrirlo por la contaminación que viertan en el agua, aire o suelo de esa entidad federativa.

En opinión de la quejosa, la configuración legislativa del pseudo impuesto medioambiental contraviene el principio de equidad tributaria; además consideró que su actuar como empresa se ajusta a todas las normas ambientales vigentes a nivel federal y, sobre todo, consideró que no existe una relación directa entre el impuesto y los efectos pretendidos con su aplicación.

Así entonces, mediante proveído de 15 de febrero de 2017, el Juez Segundo de Distrito en el Estado de Zacatecas admitió a trámite la demanda y ordenó a las autoridades responsables que rindieran sus respectivos informes justificados. Seguido el juicio en todas

sus fases, el 31 de octubre de 2017 el Juez de mérito dictó sentencia en la que concedió el amparo a la quejosa.

Inconformes con tal determinación, el representante legal del Gobernador y el Director de Procesos Legislativos y Asuntos Jurídicos de la Sexagésima Segunda Legislatura del Estado de Zacatecas, interpusieron recursos de revisión el 21 de noviembre de 2017 ante el juzgado del conocimiento. El 8 de diciembre de 2017, el Presidente del Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito tuvo por recibidos los autos del juicio de amparo y por admitidos los escritos mediante los cuales las recurrentes interpusieron los recursos de revisión. Por su parte, el 8 de enero de 2018 la quejosa interpuso revisión adhesiva.

En apoyo para el dictado de la sentencia participó el Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, con residencia en Acapulco, Guerrero, quién resolvió que carecía de competencia legal para conocer de los recursos de revisión de marras, en particular respecto del tema de invasión de esferas competenciales de un Estado a la Federación, por lo que ordenó la remisión de los autos, sus anexos, así como el recurso de revisión adhesiva al Máximo Tribunal de nuestro país para que asumiera su competencia originaria y resolviera lo conducente.

El 10 de octubre de 2018, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo por recibidos los autos y registró el Toca con el número de expediente 888/2018 y se declaró la competencia de ese alto Tribunal, por medio de su Segunda Sala, para conocer de los recursos de revisión principal y adhesiva que hicieron valer las recurrentes y la quejosa.

En un primer momento, la ruta metodológica seguida por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal implicó analizar los agravios formulados para determinar si existía o no invasión de esferas competenciales reservadas al Congreso de la Unión por parte de la Legislatura del Estado de Zacatecas, al establecer los impuestos impugnados.

Así bien, del análisis del artículo 73, fracción XXIX de la Constitución Federal, la Segunda Sala estimó que la Federación, a través del Congreso de la Unión, no tiene una facultad exclusiva y reservada para establecer contribuciones sobre la Emisión de Gases a la Atmósfera (artículos 14 a 19 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas) ni sobre la Emisión de Contaminantes al Suelo, Subsuelo y Agua (artículos 20 a 27 de la invocada ley) ni sobre el Depósito o Almacenamiento de Residuos (artículos 28 a 34 del ordenamiento citado); por tanto, atendiendo al diseño normativo de los referidos impuestos se advierte que no inciden ni versan sobre alguna de las materias impositivas que de manera reservada y en exclusiva tiene la Federación, previstas en el artículo 73, fracción XXIX referido. (SCJN, 2020)

De esta manera, nuestro Máximo Tribunal sostuvo la constitucionalidad de los impuestos de emisión de gases a la atmósfera y el denominado impuesto a la emisión de contaminantes al suelo, subsuelo y agua, pues estimó que a Zacatecas, como entidad federativa, le asiste la competencia para establecerlos, además de que los mismos no

lesionan la proporcionalidad que debe caracterizar a los tributos en general, en razón de que permiten el reconocimiento de los efectos negativos que se causan al medio ambiente.

Sin embargo, la Segunda Sala del Alto Tribunal, por otra parte, declaró inconstitucionales dos de los cuatro impuestos ecológicos creados y aplicados por el gobierno de Zacatecas. En tal virtud, invalidó el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales al considerar que éste constituía una imposición cuya competencia exclusiva es de la Federación y, de igual forma, invalidó el impuesto al depósito o almacenamiento de residuos, debido a que, en su opinión, viola el principio de capacidad tributaria.

Para arribar a dicha conclusión, la Segunda Sala analizó la exposición de motivos del Ejecutivo Local para emitir el Decreto Gubernativo mediante el cual se otorgan estímulos fiscales y facilidades administrativas para el ejercicio fiscal 2017, en particular el artículo 5o. A partir de lo anterior, reparó en el hecho de que no se perseguía algún fin constitucionalmente válido y objetivo para establecer un estímulo fiscal a determinado grupo de contribuyentes, en concreto, para las personas morales o unidades económicas de los impuestos a la emisión de gases a la atmósfera; a la emisión de contaminantes al suelo, subsuelo y agua; y al depósito o almacenamiento de residuos, previstos en los numerales reclamados, pero que no rebasen los \$4,000,000.00, por concepto de ingresos federales, o se constituyan en 2017 y tampoco rebasen el citado monto de ingresos. (SCJN, 2020)

Es decir, si la finalidad extrafiscal de los numerales impugnados que contienen los denominados “impuestos ecológicos” es: a) La protección del derecho a la salud y a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar de las personas, b) Incentivar a los contribuyentes de los citados impuestos y c) Atender a su menor capacidad contributiva, tal circunstancia no justifica de forma alguna que no se cumpla el fin extrafiscal buscado con tales gravámenes, ante el riesgo de transmutarlo, pues en tal caso se trataría de impuestos con fines fiscales, recaudatorios. (SCJN, 2020)

De esta manera, los parámetros normativos contenidos en el artículo 5o, fracciones I, II y III del Decreto Gubernativo mediante el cual se otorgan estímulos fiscales y facilidades administrativas para el ejercicio fiscal 2017, para conceder los beneficios ahí indicados a determinado grupo de contribuyentes respecto a los “impuestos ecológicos”, consisten fundamentalmente en elementos del impuesto sobre la Renta, tales como: a) tributación conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II, de la Ley del indicado tributo; b) que no hayan rebasado los \$4,000,000.00, por concepto de ingresos fiscales; c) que se hayan constituido en el ejercicio fiscal de 2017, siempre y cuando no hayan tenido el monto de los ingresos señalados en el inciso anterior. (SCJN, 2020)

De acuerdo con lo anterior, la Segunda Sala estimó que tales parámetros normativos tienen nada o muy poco que ver con el derecho a la salud y a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar de las personas, como para justificar constitucionalmente que a los

contribuyentes que no actualicen esos supuestos legales señalados, no se les otorguen los estímulos mencionados, pues es claro el actuar caprichoso del Ejecutivo de Zacatecas para establecer un trato desigual e inequitativo. (SCJN, 2020)

## Conclusiones

A manera de epílogo, puede indicarse que, en el marco del paradigma neoliberal, la denominada extrafiscalidad de los tributos, se nos presenta actualmente en México como una herramienta más del directivismo estatal en aras de concretizar sus fines teleológicos con diversos niveles de incidencia y ámbitos de aplicación, entre los que destacamos el referido a la protección del medio ambiente.

Con lo anterior, se advierte que las políticas en materia económica, fiscal y ambiental se estrechan entre sí, para permitir la dirección y seguimiento de las acciones gubernamentales con fines alternativos a la sola absorción de contribuciones, en la búsqueda de incentivar o desincentivar conductas mediante el empleo de privilegios y aminoraciones fiscales o, en su caso, con el establecimiento de sobretasas a los impuestos, bajo el apremio de resguardo y conservación del entorno natural.

Sin embargo, desde la óptica de la justicia, la proporcionalidad, la eficiencia de recursos públicos y, en general, desde el punto de vista de los derechos que en lo fundamental les asisten a los individuos obligados a soportar las diferentes prestaciones económicas coactivas, el sistema tributario que nos rige actualmente en México se advierte permeado por cierto nivel de indeterminación conceptual y normativa por cuanto hace a los medios, formas y procedimientos para la configuración de las diversas categorías de gravámenes que operan como medios extrafiscales para incidir en la conducta y comportamiento empresarial y de consumo de los contribuyentes en esta materia.

En este orden de ideas, se estima que el actual uso tornadizo y contradictorio del fin extrafiscal, ha producido que el tributo se imponga sin linderos, cánones o principios taxativamente definidos por la Constitución, al amparo del amplio directivismo económico que ésta atribuye al Ejecutivo federal con fundamento en el numeral 25, en menoscabo de las bases generales de tributación sancionadas por el artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento.

El debate jurisdiccional de los primeros, y todavía amorfos, tributos extrafiscales aún no esclarece a plenitud el impacto negativo que producen a los derechos de los contribuyentes y el medio ambiente. Aún queda pendiente evaluar la suficiencia y efectividad de estas figuras en la consecución del fin que dicen perseguir y valorar objetivamente la eficacia de las políticas públicas que los animan, en contraste con el debido respeto y protección de la dignidad humana.

## Fuentes de consulta

### Bibliografía:

Cifuentes López, S. (2002). “Notas sobre el concepto jurídico de ambiente”, en Cifuentes López, S., Ruíz-Rico Ruiz, G. & Besares Escobar, M. (Coord.). Protección jurídica al ambiente: Tópicos del derecho comparado. México: Porrúa.

García López, T. (2012). “Origen y evolución del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado: los derechos de las generaciones futuras”. En Zúñiga Ortega, A. & Luna Leal, M. (coords.). La Sociedad en el Estado Constitucional: Derechos Humanos. México: UV-CEDH.

### Internetgrafía:

SCJN. (2020). Sentencia recaída al Amparo en Revisión 888/2018. México: SCJN. Recuperado de:  
<https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=244723>