

Perspectiva circular de la Fiscalidad Ambiental en México

Recibido 04 septiembre 2023-Aceptado 29 noviembre 2023

Yesenia del Carmen Trejo Cruz*
Universidad Veracruzana. Xalapa-Veracruz, México
ytrejo@uv.mx

RESUMEN: Actualmente México presenta retos que debe atender, bajo una prioridad que determine la permanencia de la sustentabilidad, teniendo como referente el medio ambiente y la salud de las personas. Desde décadas con el ejercicio de la economía lineal, se han realizado diversidad de conductas que han tenido como resultado el menoscabo ambiental. En razón de la amplia problemática que plantea la reducción de contaminantes, el Sistema Tributario participa (desde 1920) como instrumento que fortalece la aplicación de medidas y estrategias que buscan el fomento sobre la conservación de los recursos naturales, a través de la fiscalidad ambiental. Actualmente, la economía circular redunda en los objetivos que permitan alcanzar los Objetivos de

ABSTRACT: Currently Mexico present challenges that must be attend, under a priority that determines the permanence of sustainability, having as reference the environment and people's health. For decades with the exercise of the linear economy, it has been realized a diversity of behaviors that have resulted in environmental undermine. In reason of the broad problem that raises the reduction of pollutants, the Tax System participates (since 1920) as an instrument that strengthens the application of measures and strategies that seek to promote the conservation of natural resources, through environmental taxation; currently, the circular economy redounds in the objectives that allow to reach the goals of the Sustainability

* Doctora en Derecho por la Universidad Veracruzana; Posdoctora en Derecho Tributario Europeo, Especialista en Gestión Tributaria y en *Tax Compliance* por la Universidad de Casilla-La Mancha, Toledo, España; Docente en la Facultad de Derecho e Investigadora de Tiempo Completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Veracruzana; Miembro del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores en Finanzas Públicas, México y de la Red de Derecho América Latina y el Caribe, Chile.

Desarrollo de la Sustentabilidad al 2030, con alianza del Sistema de Administración Tributaria (SAT), para adoctrinar las conductas de los tributarios ante la reducción de residuos y menor desgaste de los recursos naturales.

Palabras Clave: Tributos, Sustentabilidad, Competencias Tributarias, Actividades Tributarias.

Development Goals to the 2030, with alliance the Tax System (TS), to indoctrinate the behaviors of the taxpayers in the reduction of waste and less wear of natural resources.

Keywords: Tributes, Sustainability, Tax skills, Tax activities.

SUMARIO: Introducción, 1. Planteamientos de la economía circular en su relación con la fiscalidad ambiental, 2. Estrategias normativas circulares, 3. Recepción tributaria de la economía circular, Conclusiones, Fuentes de consulta.

Introducción

El surgimiento de la Economía Circular como tendencia que aglutina diversas acciones públicas, particulares y empresariales, plantea las alternativas que puedan contribuir a mejorar el desarrollo de funciones estatales y las actividades a cargo de los empresarios, como tributarios que participan de la economía lineal; en los factores que han prevalecido en las cadenas de producción comercial, con inclusión de los consumidores.

El deterioro del medio ambiente ha constituido desde la década de los 80, fuente de estudios y análisis que arrojan diagnósticos adversos al empleo de los recursos naturales, por el exceso de elementos que causan contaminación a la naturaleza. En este sentido, la generación de residuos con base a las acciones de los tributarios, encabezan las labores que constituyen la génesis de los componentes contaminantes como externalidad causada al entorno.

Internacionalmente, los trabajos que han desarrollado los doctrinarios como Stahel,¹ Gunter,² Boulding³ han permeado a las nuevas regulaciones tributarias que den cabida a los fines circulares, ante su objetivo relativo a la reducción de residuos, menor uso de los recursos naturales y reutilización de residuos. En concordancia, encontramos las normativas europeas que establecen tres rubros básicos en atención a la funcionalidad

¹ Su trabajo escrito titulado *Economía circular para todos*, remite a la relevancia de la economía circular para mejorar los comportamientos de la Administración Pública y de la sociedad. Stahel, W. (2019). *Economía Circular para Todos: Conceptos Básicos para Ciudadanos, Empresas y Gobiernos*. Independently Published.

² Este autor contribuye a la antesala de la economía circular para su actual contexto. Gunter, P. (2023). *La economía azul*. Barcelona: Booket.

³ Por su parte, Boulding establece contribuciones a la conformación de la economía circular, con fuente en la conservación de los recursos naturales. Boulding, K. (1994). *De la química a la economía y más allá*.

circular; la eliminación de residuos de un solo uso, producción de plásticos y el uso de energías.

Por lo tanto, con lo señalado se da pauta a las determinaciones tributarias imperantes que trascienden a la reorganización de los sistemas de producción, distribución, importación, prestación de servicios y consumo; como escenarios que implanten la función circular, de cara a la eliminación de residuos contaminantes y el re-uso de los desechos, para propiciar al mismo tiempo, nuevas formas empresariales en favor de los tributarios y nuevos empresarios.

Además, México como depositario de los compromisos internacionales ambientales, se suma a los retos de la Agenda 2030, ante el pregón de la adaptabilidad al cambio climático y calentamiento global; disyuntivas que corren para el año enunciado, en aras de la transversalidad que muestre el Sistema Tributario a través de la fiscalidad ambiental, propuesta para apoquinar los fines sustentables en apoyo a la circularidad. En este orden de ideas, estructuramos como problemática la siguiente: ¿La fiscalidad ambiental de México, en alianza a los fines circulares; contribuye a la sostenibilidad para el año 2030?

Se emplea en los tópicos 2 y 3 una metodología deductiva, a través de las precisiones cualitativas doctrinarias y dogmáticas que arrojan nuestros planteamientos. En la última parte de nuestro escrito, acápite 4, también usamos los supuestos cuantitativos del legislador fiscal, para esclarecer los aportes signados a la función de la fiscalidad ambiental. Nos apoyamos en todo el contenido del trabajo con los métodos descriptivo, analítico, exegético y propositivo.

Con base en lo descrito, se analizará la relación que guarda la economía circular en el contenido de los ordenamientos tributarios, que permitan su acogida como tendencia sustentable ambiental; al mismo tiempo, se enunciarán los aportes que han surgido en materia circular que sistematizan con la función del servicio tributario en retribución a las metas ambientales. Lo mencionado, nos permitirá arribar a los logros que se advierten en el sistema tributario, en la regulación de supuestos y su adecuación conducente para el fomento ambiental, de cara a los planteamientos legislativos de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2023, que regula los instrumentos económicos de apoyo a la sustentabilidad en el país.

Consecuentemente, se constituye como objetivo general; determinar si la regulación de la fiscalidad ambiental de México, en combinación con la economía circular, favorece a la sostenibilidad esperada para el año 2030.

1. Planteamientos de la Economía Circular en su relación con la Fiscalidad Ambiental

La implementación de la economía circular en el contexto tributario, da paso a diversos cuestionamientos que han sido abordados por los especialistas, a la par de aspectos que

repercuten específicamente en la técnica legislativa. Se advierte por lo tanto, el estudio que se haga sobre elementos esenciales de los impuestos, en cuanto a su fin, objeto, monto del gravamen, capacidad económica y demás figuras que inciden favorablemente ante la adecuación tributaria de conductas en fomento ambiental. En tal virtud, se enlistan a continuación algunos factores representativos que determinan la incorporación de las funciones circulares en las legislaciones tributarias.

a) Conceptualización

Como estímulos económicos positivos, se observa la introducción de la economía circular a la luz de la reducción de residuos contaminantes para evitar deterioros a la naturaleza y reutilizar, lo más posible, los residuos en otra vida comercial. En este sentido, el legislador mexicano la adopta en los tributos existentes, nuevos y en figuras tributarias específicas, a manera de estímulos que fomenten el cambio de conductas de los contribuyentes en atención a los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) 2030. Esas figuras se observan mediante la desregulación, exenciones, devoluciones, subsidios y demás formas que el legislador fiscal señala, para que los tributarios participen de los nuevos procesos de producción, servicios y consumo; como comportamiento tendiente a la conservación del ambiente.

En este contexto, se muestra como ejemplo de la literatura desarrollada en torno a nuevos planteamientos en el marco de esa doctrina, que:

La economía circular constituye un instrumento excepcional para el logro del desarrollo sostenible [...] su implementación requiere partir de la estructura piramidal que tiene como base la protección ambiental. Así la economía circular puede representarse con dos grandes ciclos diferenciados, uno que se basa en la utilización de materia prima que pueda volver a reconvertirse en energía o no dañe el ambiente (material orgánico biodegradable, etc.) y otro en el menor y mejor uso de materia prima, energía, y productos fabricados con los mismos. (Galarza et. al., 2021: 161)

b) Capacidad económica

No se identifica como en los impuestos pigouvianos, “quien contamina paga”, la capacidad del tributario estriba en la obtención del servicio, consumo de bienes y servicios, producción, fabricación, importación, distribuciones de bienes y servicios, reparación, reventa; conductas que determinan el empleo de las estrategias circulares, frente a la adecuación de los contenidos regulados en los ordenamientos tributarios. La capacidad económica del pasivo se traduce en la prestación de bienes y servicios, así como en la adquisición de los mismos en la tendencia circular, sin caer en los paralelismos de pagar por contaminar o desgastar los recursos naturales.

Al respecto, en cuanto al estudio de la capacidad económica que prevalece para la determinación de los impuestos ecológicos, se identifica la variante en casos pragmáticos, que implican la regulación de nuevos supuestos en las leyes tributarias, por la implementación de la economía circular, es decir: [...] el impuesto por exigencias del

principio de igualdad y capacidad económica debe gravar las distintas rentas por igual, aun cuando actualmente hay diferencias entre el gravamen de las que se incluyen en la base imponible general y en la base imponible del ahorro. (Orón, 2021: 451)

c) Teleología

En este rubro se contempla el objeto del gravamen circular, como regla que permita su creación. Se identifica por lo tanto, la finalidad que se persigue en el establecimiento de las figuras de contenido circular, en el propósito de disuadir las conductas contaminantes de los tributarios, por medio de la implantación de normas que regulan las nuevas prácticas de fabricación, servicios y consumo final.

La categorización que hace el legislador permite el señalamiento de las conductas lesivas a los recursos naturales, en su repercusión contaminante por las externalidades que se producen. Éstas constituyen el objeto del gravamen circular cuando se trata de nuevas actividades económicas fincadas en la reutilización de residuos que engendran el pago del tributo, con inclusión de las diversas categorías que regula el legislador fiscal, a las que se pueda adherir el contribuyente para adoptar las estrategias circulares en sus labores.

En síntesis, la finalidad de las figuras tributarias con funciones circulares permea en la estimulación al tributario para adquirir nuevas prácticas comerciales compatibles al medio ambiente, para evitar la emisión de la externalidad, es decir, se trata de la internalización a priori, sin esperar resarcir el daño causado o bien absorber el pago del tributo por contaminar. Con base a lo anterior, se remite al objeto de aplicación de la economía circular, en su relación con los bienes naturales y procesos productivos:

...la economía circular tiene por objetivo mantener la utilidad de los productos, sus componentes y materiales el mayor tiempo posible de tal forma que conserven su valor. Para ello se deben diseñar de tal forma que no contaminen, garanticen su longevidad y múltiples usos, su desmontaje sin un coste elevado y su reciclaje. (Aneiros, 2021: 469)

d) Monto

La cuantía es otro de los factores que inciden en la presencia de la economía circular en los ordenamientos tributarios, en razón de la exacción que por excelencia representa el Sistema Tributario; ello pone de manifiesto su cambio de expectativa a la luz de la fiscalidad ambiental, que evidencia su transversalidad, para acoger en su estructura los aportes circulares.

En este orden de ideas, para determinar el monto en las regulaciones tributarias circulares, puntualizamos los aspectos siguientes: 1) Los tributarios no erogaran siempre, cantidades económicas ante su adecuación a las normas tributarias, recibirán el financiamiento del gasto público, por medio de las desregulaciones, exenciones, devoluciones, créditos fiscales y acreditamientos que se les otorguen, en su transición a los procedimientos productivos, de importación, distribución y consumo último en el contexto circular. 2) Bajo el derecho tributario, los tributos circulares darán paso al pago del impuesto

y tecnologías; ante las nuevas empresas que realizan las actividades conducentes al logro de la sustentabilidad ambiental. Por ejemplo, en los depósitos que reciben desechos, los distribuidores de desechos, los consumidores de productos orgánicos, los revendedores de productos usados, los artesanos que hagan las reparaciones en bienes para una segunda vía comercial, entre otras. 3) Así como los tributarios que en sus actividades cotidianas, emplean los nuevos procedimientos que reducen la emisión de residuos contaminantes.

Con base a las categorías enunciadas en el número 2 y 3, se precisa la inversión que genera el adecuarse a esta tendencia, por los nuevos costes que derivan de la implementación de tecnología, la adecuación a los procesos limpios en la creación de productos, así como la distribución, venta y consumo. Casos en los cuales se advierte una simetría en cuanto a las erogaciones que provocan estas actividades y las disminuciones de las bases imponibles limitadas por el legislador fiscal, en este sentido:

La diferenciación del fin del gravamen ha dado lugar a la tradicional clasificación bipartita de tributos con finalidad fiscal y tributos con finalidad no fiscal. No obstante, ello no quiere decir que los gravámenes tengan una finalidad u otra sino que, en el primer caso, la finalidad recaudatoria prima por sobre la extrafiscal y, en el segundo supuesto, prevalece la finalidad intervencionista. (Salassa, 2013: 132)

e) Técnica legislativa

Identificamos las acciones de la política fiscal en la creación de normas tributarias que dan paso a las estrategias circulares, de este modo, los propósitos circulares puedan ser regulados y los tributarios actualicen los hechos hipotéticos a ese fin. Por ende corresponde al Estado esa labor rectora, para introducir los objetivos de la economía circular en la legislación fiscal. “La existencia de prestaciones complejas, que pueden ser interpretadas de forma dispar por los contribuyentes y la Administración, requiere de criterios seguros pero flexibles que permitan su aplicación a esta realidad.” (Aneiros, 2021: 471)

Con base a lo señalado, los tributarios, empresarios y sociedad civil quedan prescritos en las acciones institucionales que adopte el Estado, y la Administración Tributaria será el conducto para adoctrinar a los agentes participantes de la emisión de externalidades. Por otra parte, se deposita en la discrecionalidad -onerosa y altruista- de los tributarios, el adquirir los nuevos roles en los procedimientos de fabricación, distribución de servicios y consumidores finales, como actores proactivos de la sustentabilidad ambiental.

Bajo el tópico en análisis, precisamos que los especialistas apuntan sobre las asimetrías que se desprenden en las leyes fiscales ante la modificación que se les hace con la incorporación de los supuestos que contienen las funciones circulares. “Los problemas de calificación están siendo ya frecuentes en relación con la subsunción de los hechos en el hecho imponible, en la interpretación de los tipos de gravamen aplicables y en otras muchas cuestiones.” (Aneiros, 2021: 471)

Ante tales distorsiones legales surgen en la práctica la falta de regulación de todos los aspectos que se derivan por el empleo de las medidas circulares en las legislaciones

tributarias, lo cual da paso a falta de certeza, evasiones, la consideración de comisión de hechos ilícitos, debido a la falta de construcción precisa de nuevas reglas que acoplen las funciones tributarias a las pre-existentes: “Basta un ejemplo, el artículo 3 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados establece una serie de definiciones que, en ocasiones no están siendo tenidas en cuenta por la Administración.” (Aneiros, 2021: 471)

En los incisos a) al d), hemos identificado los precedentes que clasifican los elementos representativos de las figuras circulares en el campo tributario, los cuales constituyen un rango para establecer los objetivos de la economía circular en el Sistema Tributario. Particularmente, la doctrina y la dogmática, abordan la recepción y aplicación de la economía circular en el ámbito tributario, en la tipificación de impuestos tradicionales y ambientales.

Acorde a los enunciados que especifican la creación de las normas circulares, se analiza en el inciso f) y g) siguientes, los impuestos típicos y ambientales, como escenarios que fomentan la incorporación de los supuestos circulares en las actividades productivas, comerciales, de importación y servicios, en las que se precisa la externalidad a los ecosistemas. En tal virtud, el legislador nacional arropa la transición de las conductas enunciadas, para modificar esos comportamientos correspondientes al modelo de la economía lineal:

f) Tributos de corte tradicional

Los tributos típicos han sido modificados en su estructura para adoptar las variantes que contienen labores de adaptación circular, en este sentido los tributarios adquieren las nuevas técnicas que muestran las mejoras en sus actividades de producción, prestador de servicios y consumo. Existe la facilidad en algunos casos de relacionar los fines circulares con las actividades tributarias suscritas al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, no resultando igual para el ámbito del Comercio Exterior -Ley de Impuestos de Importación y Exportación para México-.

Las adecuaciones a los tributos tradiciones se hace a través de las figuras normativas que se observan como estímulos, para obtener los beneficios en las desgravaciones de los pasivos, así como exenciones, acreditaciones y demás elementos que regula el legislador fiscal para ordenar la actividad empresarial tributaria a la fiscalidad ambiental circular.

Se observa por lo tanto, la introducción de variantes al Sistema Tributario, que acorde a los principios exactores y sancionatorios de los tributos, los sujetos pasivos adoptan en aras de los nuevos controles normativos con alcance ambiental:

No olvidemos que el Derecho es, en su formulación más primaria, una técnica social articulada sobre la base de la sanción, como afirmara KELSEN. En este contexto surge como alternativa la del interés, como motor del cumplimiento; más que obligar a que alguien haga algo, se pretende que se haga por el interés del beneficio [...] (Betancor, 2001: 1075)

Las infracciones o sanciones no son determinantes en la gama de relaciones que se generan en los nuevos roles circulares:

El interés y no la sanción se convierte en el motor del cumplimiento de las normas; el derecho deja de ser una técnica social específica basada en la sanción, para convertirse en una técnica social específica, cimentada en el interés del destinatario de la norma en cumplirla, por los beneficios que le reporta. Así el Derecho deja de ser imperativo y se convierte en voluntario. En esta lógica se insertan la actividad y los medios de promoción. (Betancor, 2001: 1075)

g) Tributos Ambientales

En algunos Sistemas tributarios -como España- se regulan las estrategias circulares sin quebrantamiento a los impuestos ecológicos, es decir, existe la combinación de los tributos ambientales con los instrumentos económicos que acoplan las nuevas funciones de la economía circular, así como aquellos instrumentos tributarios estrictamente circulares, en este orden de ideas se observa el ejercicio prelativo de la Administración Tributaria en razón del primer tipo de impuestos enunciados.

Los tributos ambientales constituyen una de las tantas medidas con las que cuentan los gobiernos para proteger el medio ambiente a los fines de detener, o al menos reducir, los devastadores efectos derivados de la contaminación. Concretamente, podemos definir a estos tributos como aquellos gravámenes que, sin despojarse de su finalidad recaudatoria, tienen como principal objetivo direccionar la conducta de los administrados para desincentivar la realización de actividades perniciosas para el medio ambiente, sin perjuicio del destino de los fondos recaudados. A pesar de su carácter ambiental estos instrumentos son verdaderos gravámenes, aunque su finalidad principal ya no es recaudatoria sino más bien extrafiscal. (Salassa, 2016: 1005)

México explícitamente no participa de la creación de impuestos ambientales en el orden estatal. No obstante, la incorporación de las funciones circulares en materia fiscal, abre contextos que se destinan a un mismo fin, cuando se busca disuadir las conductas de los agentes contaminantes:

[...] los tributos ambientales tienen como principal objetivo desincentivar actividades o bienes contaminantes (finalidad ecológica). Esta finalidad está direccionada por la dimensión preventiva (subdimensión disuasoria) del principio contaminadorpagador. Un gravamen que se aparte de dicho principio y que, como consecuencia de ello, prescinda de su finalidad ecológica, sencillamente deja de ser un tributo ambiental. Es por ello que un tributo ambiental siempre debe tener en consideración a los objetivos ambientales. (Salassa, 2016: 1024)

Con base en la cita de referencia, los tributos ambientales tienen una dualidad en sus fines, es decir; además de su carácter disuasorio, también facultan a los pasivos para usar con exceso los bienes naturales, pagar por contaminar, privilegian la capacidad económica de los tributarios, para incidir en las externalidades causadas al entorno, en tanto, que las figuras tributarias de corte circular, adoctrinan al tributario para dar tránsito a las nuevas tecnologías, sistemas, servicios y consumos que eviten la destrucción de la naturaleza, por la eliminación de plásticos de un solo uso, la reutilización de residuos y evitar la producción de desechos no reutilizables.

Esas particularidades circulares, denotan la diferencia en la incidencia de los procedimientos y efectos nocivos en el medio ambiente, las cuales ponen de relieve el cambio de conductas, frente a la consideración armónica al entorno, sin el menoscabo en la realización de las actividades comerciales, industriales y de consumo.

h) Nuevas leyes tributarias de contenido circular

Bajo la creación de nuevas leyes tributarias con alcance circular, el legislador incorpora los fines de la sustentabilidad ambiental, para fortalecimiento de la tutela internacional sobre el medio ambiente. Este tipo de normas contribuyen a la reducción de residuos y el empleo de nuevos procedimientos de fabricación, servicios y consumo, su creación va de la mano de las estrategias internacionales que pugnan en el uso circular para dejar fuera del mercado las prácticas comerciales de la economía lineal. Diversas son las legislaciones que se han pronunciado bajo el contenido circular, para formación de los contribuyentes y sus actividades no causen externalidad al entorno.

Acorde a las directivas europeas -desde el 2018-, se busca la eliminación de residuos, plásticos de un solo uso, mediante la reutilización de los bienes de primera mano, la reventa de productos usados y la compostura o reparación en bienes. México por su parte emite la Ley General de Residuos, con vigencia a partir de junio de 2022, en la aplicación de medidas circulares y transversales a las autoridades administrativas del país.

En este sentido la autora Patón García (2021), asienta que: “Vivimos nuevos tiempos en que el debate sobre la remodelación del modelo productivo y de consumo se ha acelerado con los postulados de la economía circular y las estrategias elaboradas para su diseño y ejecución.”

Con base a los nuevos planteamientos protectores de los bienes naturales y procedimientos productivos, Patón García (2021) remite a Ellen MacArthur, quien advierte a la economía circular como:

Un sistema industrial que es restaurador y regenerativo por diseño. Reemplaza el concepto de final de vida útil con restauración, cambia hacia el uso de energías renovables, elimina el uso de químicos tóxicos que impiden la reutilización y busca eliminar los residuos a través del diseño superior de materiales, productos, sistemas y, dentro de estos, modelos de negocio.

2. Estrategias normativas circulares

A continuación, describimos tres instrumentos jurídicos que se han emitido en alcance a los fines de la política ambiental transversal, para precisar los aportes legislativos y acuerdos que fundamentan el desarrollo de la doctrina circular para el territorio mexicano.

a) Ley General de Residuos (2019)

En la actualidad, México cuenta con la creación de una Ley General de Economía Circular (2019) que se encarga de regular la emisión de residuos. Acorde con esta legislación, el Sistema Tributario participa como instrumento que permite aculturar la economía circular

en el territorio mexicano, a través de los actos de tributarios que se adapten a las nuevas formas de producción, prestación de servicios y consumo, por otra parte, se hace el llamado a la sociedad civil para ser adoctrinada por el Estado en el uso responsable de los recursos naturales.

Los tributarios en sus actividades empresariales son parte del objeto de estudio, por la relación que tienen en la fabricación de bienes, la importación de bienes, su distribución, prestación de servicios, así como aquellas que se refieren a las funciones industriales, del sector agrario y conexos.

Destacamos en la creación de la nueva Ley de economía circular para México, la iniciativa en participar de los escenarios internacionales, para promover la reducción contaminante, en el manejo y control de los residuos, acorde a los objetivos sustentables ambientales para el 2030.

El numeral 2º de la Ley en mención, aborda el objetivo de las funciones circulares, en razón de la preservación de bienes de la naturaleza y la disminución de residuos. Destacamos en principio sus tres primeras fracciones, como representativas de las acciones del Estado, en su tutela a la salud y acceso a un medio ambiente sano, como réplica a las premisas constitucionales.

Artículo 2. Esta Ley tiene por objeto:

- I. Garantizar el derecho de toda persona a vivir en un medio ambiente sano para su desarrollo, salud y bienestar;
- II. Reducir el impacto ambiental derivado de las actividades económicas, minimizando el desperdicio de materiales y disminuyendo el consumo de materias primas vírgenes a través de la reutilización, el reciclaje y el rediseño;
- III. Disminuir la generación de los residuos y su carga contaminante para minimizar el impacto en el medio ambiente y la salud humana; (Ley General de Residuos, 2019).

De las fracciones IV a la XI del precepto 2º de la Ley General de Economía Circular (2022) –en adelante LGEC–, se advierte la creación de nuevas relaciones comerciales, laborales, productivas y de servicios, que se fomentan a la luz de la reducción de residuos. Se manifiesta en favor de la sociedad civil y empresarios la intervención como actores que contribuyan al logro de acciones sustentables en cuanto a la generación de productos que tienen como base para su elaboración a los desechos. Igualmente se pretende la reducción del impacto ambiental con la adhesión de los particulares a los controles que se emiten en el uso de las nuevas tecnologías. Se destaca la corresponsabilidad ambiental, así como la configuración de ciudades armónicas con el uso de los recursos naturales.

El Estado como custodio en la aplicación de la economía circular se convierte en el ejecutor de la Ley en estudio, además, se le encomienda el pronunciamiento de las normativas que se emitan posteriormente para la mejor eficacia de los objetivos circulares. La organización que se desprende de la puesta en vigor de la LGEC, ponen de manifiesto el deber de las autoridades estatales administrativas en su contenido transversal, para

participar en el contexto tributario, como coadyuvante de las labores circulares ambientales.

Los tributos serán por consiguiente, los instrumentos que acoplen las funciones sustentables ambientales, al tenor de la sistematización que corre a partir de la vigencia de la LGEC, cuando el legislador fiscal regula los supuestos que orientan a la incorporación de los procesos circulares en los tributarios, a la recolección, reciclaje y reutilización de bienes de primer uso.

Con base en los cometidos del legislador tributario, se abre un abanico de opciones en el objeto de estudio de la LGEC, acorde a las labores de tributarios, que el artículo 16 de Código Fiscal Federal (CFF, 2022), agrupa en las categorías que engendran los deberes tributarios, ahora reconducidos a los fines circulares.

En los tributarios se apuntala la estrategia circular en la expectativa de proteger el medio ambiente, ante la eliminación de residuos contaminantes, externalidades que han sido vertidas por años de ejercicio de la economía lineal.

Frente a las nuevas alianzas entre las autoridades administrativas y fiscales, la LGEC, espera una recepción que incida en la mejor eficacia posible, bajo la estructura organizacional de los entes públicos y la intervención de los operadores -empresarios y sociedad civil-. De este modo, las legislaciones tributarias y los programas que se apliquen en paralelo, buscarán el cambio de procesos, en uso de los bienes naturales y el consumo.

Con el proceso de construcción de los fines circulares en los sectores contributivos, se abren espacios que favorecen las relaciones económicas, sociales y el medio ambiente. La economía no lineal se enfoca a la disminución de la contaminación, con el tratamiento de los residuos contaminantes, en el afán de modificar el manejo de los productos, sin obstaculizar el desarrollo de los modelos productivos, industriales y comerciales.

b) Acuerdo Escazú

Internacionalmente, las relaciones que México realiza en materia ambiental, buscan coadyuvar con el desarrollo sustentable. Como acontece en el convenio para Escazú, que concibe al medio ambiente como base de las acciones que se establecen en los países miembros, para introducir en sus respectivas legislaciones, las normas que adopten el cometido transversal de la tutela a la naturaleza. Así se observa la función de los estímulos fiscales, que se enuncian como recursos de financiamiento para la adopción del presente Acuerdo y demás leyes que buscan el fin sustentable circular.

El texto del Convenio Escazú, se estructura a la par de las diferentes normativas que rigen en territorio nacional los fines de la circularidad, en atención a los programas existentes en materia ambiental. Aquel, a su año y medio de vigencia -abril de 2021-, representa otra alternativa para el fortalecimiento de los ODS 2030, en aras de los compromisos que corren a cargo de los diversos agentes contaminantes al interior del país.

Lo anteriormente mencionado, conlleva a la importancia que reviste en el presente, la vigencia del Convenio enunciado, como instrumento normativo que determina la implementación de la corresponsabilidad social de la empresa, la intervención de los agentes públicos, privados (incluidas las universidades) y la sociedad en general, para el arribo de una economía circular, incluyente de los sectores que conforman el territorio mexicano.

El Acuerdo de Escazú es un tratado internacional del cual México es Parte y que impulsa el multilateralismo de la región latinoamericana y caribeña en el cuidado del medio ambiente y el desarrollo sostenible, el derecho a la salud y a un medio ambiente sano; protege los derechos de todas las personas al acceso a la información, a la participación y a la justicia en temas ambientales (los llamados “derechos de acceso”); establece medidas para facilitar su ejercicio, así como los mecanismos para garantizarlos (Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 2021: s/p).

Las disciplinas financiera y tributaria se coligen en solvencia de las acciones del Estado para integrar las normas circulares internacionales en los diversos contextos que acoplan el contenido coyuntural; es decir, se fomenta en las estructuras públicas, el quehacer que permita aportar los fundamentos, medios y procedimientos en la construcción de la sustentabilidad ambiental, como categoría de la Agenda 2030.⁴

Bajo este tenor, las acciones implementadas por los entes públicos, acoplan las labores que se delegan en los titulares investidos de las funciones estrictamente ambientales, así como de aquellos tributarios, que adoptan por la transversalidad de su sistema la aplicación de estas normas de contenido sustentable.

Con su adhesión al Acuerdo, México ratifica su liderazgo y compromiso con la región latinoamericana y refuerza la garantía en la protección de los derechos de acceso como un derecho humano en un rango constitucional. El reto ahora es garantizar su pleno ejercicio, generar y aplicar los mecanismos para su exigibilidad y justiciabilidad (Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 2021: s/p).

⁴ El acuerdo Escazú, pone de manifiesto el desarrollo en México a la sustentabilidad, por medio de su texto que destaca las capacidades de las autoridades que participan en su recepción. La sociedad civil es quien recibirá la formación de acuerdo a sus tópicos y el financiamiento requerido para solventar su implementación en territorio nacional. “Retoma el contenido del Principio 10 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992 y contribuye a su instrumentación. Asimismo, fortalece en los países miembros la aplicación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), los principios de la Agenda 21 de las Naciones Unidas, así como los Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (DESCA). El Acuerdo también promueve el fortalecimiento de capacidades, la cooperación, la asistencia técnica, la educación y la sensibilización a escala internacional, regional, nacional y local para el ejercicio pleno de los “derechos de acceso” o “derechos de la democracia ambiental [...]” (SEMARNAT, 2021: s/p)

c) Programa Nacional de Residuos (Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales [SEMARNAT])⁵

En los aportes circulares que muestra el sistema jurídico mexicano, señalamos la creación de Programa Nacional de Residuos -PNR-, el cual se desarrolla desde la década de los 80, como un instrumento que nos permita la reducción de residuos contaminantes, como Programa Administrativo Ambiental, se destaca su contenido de cara a los fines circulares que posee, en aras de disminuir el daño en los elementos naturales, a través del manejo de los productos contaminantes, externalidades que han provocado el daño ambiental en agua, suelo y oxígeno.

Ante el bosquejo del PNR, las autoridades participan de los ODS, para aminorar el calentamiento global y tener adaptabilidad al cambio climático para el 2030. Los particulares por su parte tienen una doble colaboración como a) Corresponsables en el manejo de los residuos en sus funciones tributarias y b) Participación en el control de los residuos como empresa con responsabilidad social y delegada del Estado.

La trascendencia del PNR, implica la composición de normas que anteceden la instalación de la LGE en México, para establecer en conjunto las estrategias que permitan delimitar las acciones de los agentes que provocan las externalidades al ambiente. Por otra parte, se observa la colaboración en materia de medio ambiente, para acrecentar los esfuerzos en la defensa de los elementos naturales, en razón de la génesis del PNR, que data de la época de los 80, como instrumento de fomento al uso de los desechos en rubros que generan las contaminaciones al entorno. Los particulares por su cuenta, se han sumado a los retos asumidos por las autoridades ambientales, para disminuir los daños al ambiente ante la emisión de contaminantes y adoctrinarse en el manejo de los residuos.

La intervención de las autoridades por ámbitos de gobierno pronuncia la implementación en cascada del PNR en todo el país -y de la fiscalidad ambiental-, a través de la interrelación entre los agentes participantes que solvente sus objetivos (SEMARNAT, 2018) para:

⁵ El Programa Nacional de Residuos, tiene como objetivo: “Fomentar la gestión integral de los residuos sólidos urbanos y de manejo especial en el país, a través del financiamiento de estudios o programas para la prevención y gestión integral de los residuos, así como el desarrollo de infraestructura de los sistemas de recolección, transporte y disposición final, así como el aprovechamiento material o energético de residuos, a través del acceso a recursos económicos del Programa para la Prevención y Gestión Integral de Residuos. Este programa tiene aplicación territorial en la República Mexicana para: Autoridades Estatales, de la Ciudad de México, Municipales o Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México, que presenten solicitudes que cumplan con los mecanismos establecidos en los presentes lineamientos. (En su génesis se establecen criterios para otorgar los apoyos económicos a los agentes que participan de la recolección de los residuos). Dentro de los “Lineamientos para el otorgamiento de apoyos de la SEMARNAT para proyectos a través del Programa para la prevención y gestión integral de residuos 2018”, se establecen los tipos de proyectos susceptibles de apoyo en el apartado 8, los criterios de elegibilidad en el apartado 11 y los requisitos en el apartado 12.” (SEMARNAT, 2018: s/p)

Fomentar la gestión integral de los residuos sólidos urbanos y de manejo especial en el país, a través del financiamiento de estudios o programas para la prevención y gestión integral de los residuos, así como el desarrollo de infraestructura de los sistemas de recolección, transporte y disposición final, y el aprovechamiento material o energético de residuos, a través del acceso a recursos económicos del Programa para la Prevención y Gestión Integral de Residuos. (Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria, 2022).⁶

3. Recepción tributaria de la economía circular

La correspondencia que muestra el sistema tributario en la recepción de las funciones circulares, se observa desde ejercicios fiscales anteriores, acorde a las reformas que se gestan al interior de las legislaciones del: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en los cuales se introducen algunos de los objetivos de la economía circular, en cuanto al empleo de los residuos, hidrocarburos, producción de plásticos y uso de energías. En las legislaciones mencionadas, el legislador fiscal regula los supuestos que buscan disuadir las conductas negativas al entorno, en razón de las acciones enunciadas en el numeral 16 de Código Fiscal Federal (CFF, 2022).

Preferentemente, no permitimos mencionar, que no todas las conductas de los tributarios empalman en los fines enunciados, para evitar el incremento de los residuos contaminantes, además, no todas las regulaciones que se hacen en las leyes señaladas, amparan los objetivos circulares, en similitud a los objetivos también limitados que reglamenta la LGEC (2022) para México. En tal virtud, existe la asimetría entre los supuestos que se regulan en los ordenamientos tributarios como parte de las funciones circulares, con las conductas que generan las externalidades al entorno, las cuales no constituyen en su totalidad el objeto de la base imponible o bien, los estímulos otorgados al fomento de la reducción de residuos, son insuficientes.

Ahora bien, pasamos al escrutinio de los argumentos asumidos por el legislador fiscal, para el siguiente ejercicio fiscal 2023, quien a manera de Proyecto, trata de incorporar la

⁶ En forma similar a la prevención de residuos tóxicos que se aplica en territorio nacional -PPGIR-, se observa el Programa de Prevención en Residuos Tóxicos sobre bienes alimentarios, para ampliar las competencias ambientales en las autoridades estatales, a través de los criterios relativos a la prevención, manejo y control de residuos tóxicos en el país, incluyendo el presente Programa en bienes alimentarios y agropecuarios, teniendo como titular al Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria, quien “Induce a la aplicación efectiva de los Sistemas de Reducción de Riesgos de Contaminación, la participación de otras Dependencias Federales y Estatales, así como de productores, industriales y agentes comerciales de la cadena productiva. El Senasica establece anualmente el Programa Nacional de Control y Monitoreo de Residuos Tóxicos en bienes de origen animal, recursos acuícolas y pesqueros, así como el Programa de Monitoreo de Residuos Tóxicos en Animales para vigilar y constatar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a los límites máximos de residuos tóxicos y contaminantes de los productos alimentarios.” (Gobierno de México, 2022)

circularidad en los ordenamientos de corte tradicional, como estrategias versadas en estímulos a la base imponible de los tributarios.

Resulta elemental identificar aquellos actos que se sistematicen en los tributos para el ejercicio fiscal 2023, en aras de establecer la correspondencia de las funciones circulares con las tributarias, acorde a la disuasión de conductas negativas al entorno. También debemos apuntar que en cada uno de los instrumentos tributarios que se reforman al fin circular, debe existir acorde a su objeto de estudio, aquellas labores que guardan relación con la incidencia negativa a los recursos naturales, para realizar la transición en los procesos de fabricación, distribución de servicios y consumo, ante la emisión de residuos que no puedan ser valorados energéticamente y sean reincorporados a la nueva vida económica a través de la compostura, re-uso y reventa.

De cara a los esbozos precedentes, precisamos las iniciativas comerciales en la realización del reciclaje para la compostura, reventa, acopio de residuos y distribución de productos de segunda vida comercial. El legislador fiscal en estas acciones de particulares, por ende, debe reconocer las conductas que causan la contaminación al ambiente para reducir los efectos contaminantes con sus actividades de producción, distribución, servicios y consumo. Por otra parte, se endereza la actuación de la política fiscal, en corresponder a los fines de la LGEC vigente, para adentrar en los ordenamientos tributarios los objetivos circulares, e introducir las estrategias en los procedimientos comerciales, para dar paso al re-uso, fabricación con productos usados, compostura y eliminación de plásticos de un solo uso.

Con base en lo enunciado, las legislaciones en materia de Renta, Impuesto al Valor Agregado y Productos Especiales, deben ser pioneras en la incorporación de supuestos que codifiquen las estrategias resilientes para fomentar los objetivos del desarrollo 2030, ante la construcción de nuevos procesos que no irrumpen con sus actividades empresariales.

Consecuentemente, señalamos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2023, la ordenación de los fines circulares al tenor de cuatro figuras económicas: renuncias fiscales, bonos, facilidades administrativas y estímulos fiscales en los supuestos de fabricación, servicios y consumo de bienes viables al reciclaje, en actividades productivas de agricultura y conexas.

a) Renuncias tributarias

Con base al contenido que muestra el Proyecto de Ley de Ingresos de la Federación (LIF, 2022) para el año 2023, se observa la regulación de Renuncias Tributarias, enunciadas ahora en la LIF vigente para el ejercicio fiscal corriente. Se conforman como figuras tributarias que ofrecen cambios en la base imponible, de cara a las adecuaciones que tengan los tributarios en los supuestos que determinen tendencia medioambiental o en la economía circular. Tales modificaciones legales se advierten en la categoría de apoyos fiscales; su finalidad se suma al financiamiento otorgado con los demás instrumentos financieros, a favor de los

contribuyentes que adoptan los postulados sobre la sostenibilidad ambiental regulada en los ordenamientos tributarios.

En este orden de ideas el numeral 25 de la LIF (2023) señala; algunas figuras tributarias que operan como exenciones, deducciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, condonaciones, tratamientos especiales, entre otras, que remiten a la financiación que se hace a los tributarios en rubros específicos a su actividad empresarial, ingresos que no son contabilizados para el Presupuesto de Egresos, por la falta de exacción de los entes fiscales, en los casos correspondientes.

Para el año 2023, las renunciaciones tributarias son cuantitativamente mayor a las proyectadas en el año 2022, dicho incremento se destaca hacia la transversalidad del sistema tributario, que acoge la regulación de supuestos que buscan formar y disuadir las conductas que provocan daño al ambiente. Esas renunciaciones, también son entendidas como otras alternativas tributarias que fomentan el desarrollo de las acciones empresariales de los tributarios. Sin embargo, dichas regulaciones tributarias, no tienen uniformidad en la correspondencia a la sustentabilidad ambiental. “Derivado del monto de ingresos fiscales a obtener durante el ejercicio fiscal de 2023, se proyecta una recaudación federal participable por 4 billones 443 mil 267.6 millones de pesos.” (LIF, 2023: 11).

Como se observa de la cita transcrita, las renunciaciones tributarias cobran vigencia a través de su regulación en la LIF (Proyecto de la Ley de Ingresos de la Federación, 2022), a efectos de ser introducidas en las respectivas legislaciones fiscales, para el ejercicio fiscal 2023. Su función se traduce en los apoyos que brindan las acciones de la Política Fiscal a los tributarios que participan en la transición de los procesos económicos lineales a los circulares, para adentrarse a los nuevos mecanismos que disminuyan la emisión de residuos contaminantes.

No obstante, los aportes que se destinan a la transversalidad del Sistema Tributario, para fomento de rubros sociales, empresariales y de salud; las renunciaciones tributarias hacen mayor eco, al financiamiento de actividades empresariales en materia de IVA, a prestaciones sociales por ley y subsidios en el uso de combustibles fósiles.

Así se aprecia del contenido de la LIF (2023) para el ejercicio fiscal 2023 en su artículo 5, párrafo primero que estima la falta de recaudación en condiciones a) que apremian un comportamiento devengado por ley, como las jubilaciones y pensiones, b) subsidio en la compra de gasolina y c) tasas reducidas en actividades gravadas por IVA: alimentos, medicinas, servicios sobre agua potable.

Los tributos renunciados por las categorías enunciadas, se convierten en la autoridad fiscal como conceptos no recaudatorios, los cuales no cruzan por excelencia a los fines transversales del tributo en alcance a la sustentabilidad ambiental. Se quedan bajo el corte de estímulos para los casos de los incisos a y b, mientras que se traducen en impuestos extra-fiscales para los tributos del IVA en el inciso c).

De este modo, las figuras fiscales que se adoptan por la renovación transversal del sistema tributario, inciden en una recaudación atenuada por el fomento a la aplicación de estímulos o su disminución por las exenciones en la imposición del gravamen, así como por la reglamentación que se haga de los instrumentos de mercado que se identifican en la ley de ingreso anual.

Correlativamente se menciona la gestión que realiza la autoridad financiera para atender estas implementaciones en la política fiscal mexicana:

Para efectos de lo previsto en el artículo 107, fracción I de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá incluir en los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública información del origen de los ingresos generados por los aprovechamientos a que se refiere el numeral 6.61.22.04 del presente artículo por concepto de otros aprovechamientos. Asimismo, deberá informar los destinos específicos que, en términos del artículo 19, fracción II, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, en su caso tengan dichos aprovechamientos. (LIF, 2022)

El porcentaje de las renuncias tributarias por IEPS, se justifica su aumento para el año 2023, por el incremento del precio de los hidrocarburos que adquieran los tributarios, en la compra por biodiésel, como producto menormente dañino al medio ambiente. De esta forma, el subsidio se regula a favor de los importadores, comerciantes, distribuidores, transportistas y consumidores del biodiésel como combustible alternativo al diésel, pero más armónico a los ecosistemas. Los contribuyentes que se adhieran al estímulo que se otorga para el año 2023, asumen también la asimetría que se obtiene en el alza de los hidrocarburos.

Concomitantemente a las funciones que amortizan los cambios en la política fiscal, se enuncian aquellos conceptos o partidas que correspondan a las ausencias en los presupuestos de ingresos, cuando se trata de la aplicación de instrumentos fiscales o de mercado que contribuyen al internamiento de las figuras circulares en las actividades empresariales de los tributarios. Tales son los casos que se observan en los impuestos especiales, en los que el legislador fiscal adiciona medidas transversales por el uso de bienes que disminuyen la huella de carbono.

En cuanto a la reducción del monto de la disminución del acreditamiento en IEPS del diésel, biodiésel y sus mezclas, se debe a las menores cuotas promedio del IEPS del diésel por los elevados precios del petróleo y los combustibles a nivel mundial, toda vez, que a mayor nivel de estímulo, menor es la cuota que queda para acreditar. (LIF, 2022).

Cuantitativamente, las renuncias tributarias muestran un impacto en el presupuesto de ingresos para el ejercicio fiscal 2023, estimándose un porcentaje del 1.63 % del PIB -508,195 millones de pesos- por concepto del tratamiento diferenciado en el caso del IVA –por la tasa al 0% en la compra de medicinas, alimentos, venta de agua por razones de la contingencia COVID-19-; aspectos que no determinan un alcance transversal a la sustentabilidad

ambiental, tampoco a la reducción de residuos contaminantes conforme a los objetivos de la LGEC (2022).

Por otra parte, las renunciaciones tributarias (LIF, 2022) en su artículo 5, párrafo segundo de la Ley en cita, destina el otorgamiento de estímulos como se ha mencionado en los hidrocarburos en el biodiésel, que guarda tendencia circular, ascienden a una proporción de 1.44 % en el PIB -446,390 millones de pesos-, cantidades que remiten también al subsidio brindado a los combustibles, como la gasolina y el diésel, productos de naturaleza fósil, sin fomento a la sustentabilidad ambiental.

b) Instrumentos financieros -Bonos- (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2022)

En el rubro del financiamiento público que se destina a la realización de los fines del fomento medioambiental, se observa la Subasta de Fondos G, de Fondos del Gobierno Federal, en atención a los ODS de la Organización de las Naciones Unidas (ONU, en adelante) para fortalecer la sustentabilidad en el territorio nacional. Dichos bonos abren paso al financiamiento público delegados en terceros por subastas, para asumir los costes de la financiación de estrategias y demás procedimientos que solventen los fines sustentables y circulares, conforme a la agenda 2030, a partir del mes de mayo del año 2022.

Se relaciona a lo antes señalado el contenido de los párrafos 2, 3 y 4 del numeral 5, - página 25- de la Ley de Ingresos 2023, que explicita el contenido de los Fondos G, como Fondos de Gobierno Federal creados el 2 de mayo del año 2022, para hacer participar a los inversionistas en el financiamiento del desarrollo sostenible del país. Estos fondos son una estrategia innovadora de deuda sustentable a cargo del erario público, cuya financiación se asemeja a la tributación, como si se tratara de ingresos ordinarios recaudados con fuente en las contribuciones.

c) Facilidades Administrativas (Ley de Ingresos de la Federación, 2022, pp. 17 y 85)

Reguladas en el numeral 8º de la Ley de Ingresos para el año 2023, incluye también beneficios fiscales para los tributarios que se adhieran al pago de tributos sujeto a plazos. Sin embargo, no refiere a los supuestos de sujeción de los objetivos circulares de la LGEC y sustentabilidad ambiental, de los que participen los tributarios en los procesos de transición a las energías limpias, reducción de residuos, como disyuntivas para la reducción del calentamiento global y adaptabilidad al cambio climático.

d) Estímulos fiscales (Ley de Ingresos de la Federación, 2022, pp. 32, 38, 100 y 107)

En el inciso presente, se remite a la regulación -del artículo 16 de LIF- de apoyos destinados a los tributarios por actividades de comercio, importación, agrícola, transporte, transporte con uso de autopistas, que usen como combustibles el biodiésel para aminorar las externalidades al medio ambiente. Esos apoyos se traducen en reducciones de las bases imponibles de los tributos a pagar, en materia del Impuesto Especial Sobre Producción y

Servicios, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos por Importación.

Los aportes legislativos que hemos mencionado, como apoyos fiscales derivados del artículo 16 de la LIF para el año 2023, redundan en la función de la doctrina circular, porque fortalecen los ODS y los fines de la LGEC vigente en nuestro país. Al mismo tiempo se responden los compromisos internacionales de México ante la Agenda 2030 y las recomendaciones de la ONU, en el marco de la protección al medio ambiente.

Ejemplificamos en la tabla siguiente, la clasificación de los estímulos fiscales que se otorgan en las actividades empresariales para el año 2023 en el artículo 16 de la LIF, ante el uso del biodiésel como componente armónico al entorno:

Estímulos fiscales (artículo 16 LIF)				
Actividad	Producto	Beneficio	Porcentaje	Tributo
Comercio (Compra final) -FI-	Biodiésel	Acreditar	Sobre el pago del IEPS	IEPS
Importación -F I-	Biodiésel	Acreditar	Sobre el pago del IEPS	IEPS
Agricultura -F II.2-	Biodiésel	Acreditar	Pago de Importación o precio de adquisición del IEPS	ISR
Agricultura -FIII- Menor 20 veces UMA al año	Biodiésel	Devolución	Pago de Importación o precio de adquisición del IEPS	ISR
Transporte -F IV-	Biodiésel	Acreditar	Importación, Venta de biodiésel	IEPS
Transporte Uso Red -F V-	Biodiésel	Acreditar 50% Gastos de Autopista	Adquirir biodiésel	ISR
Producción sin combustión -VI-	Biodiésel	Litros de combustible usados	Compra de combustible	IEPS

Fuente: Elaboración propia con datos del numeral 16 de LIF.

De la clasificación anterior, se constata la aportación cuantitativa que el gobierno federal destina al rubro de los estímulos fiscales con fines circulares, para formar a los tributarios en el uso de bienes mayormente compatibles con los recursos naturales. Igualmente, se advierte la colaboración del Sistema Tributario mexicano en las metas sustentables internacionales, atentos a su función transversal que le atribuye la LGEEPA, para crear instrumentos fiscales que apoquinen las actividades destinadas a la tutela ambiental. De este modo, la fiscalidad ambiental prevista para el año 2023, participa de ese contexto para dotar de recursos a los tributarios, en la expectativa de disminuir las externalidades por hidrocarburos en el territorio nacional.

Conclusiones

Es evidente el trabajo legislativo que deriva del numeral 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal 2023, como instrumento que agrupa las acciones de la política fiscal, ante su recepción en el Sistema Tributario, con las normas que fomentan la

sustentabilidad ambiental y los procesos circulares que tienden a la transición de procesos de fabricación, distribución, compra, venta, importación y consumo. Por ende, las determinaciones legislativas sugieren el empleo de productos armónicos a la naturaleza; acotadas al uso de hidrocarburos como es el caso del biodiésel, en protección del medio ambiente y la salud de las personas.

Como se observa en el desarrollo de la presente indagación, acorde al objetivo enunciado al inicio de esta indagación, se analizan diversas acciones que muestran externalidad al entorno, las cuales requieren de un tratamiento similar, al empleo del biodiésel, es decir, deben sumarse otras conductas de tributarios y consumidores finales, para ampliar la regulación de los supuestos legislativos que fomentan a la economía circular. Tal como resulta de la vigencia de figuras tributarias o instrumentos fiscales que se aplican como estímulos fiscales en protección al medio ambiente, regulados con antelación en nuestro Sistema Tributario, en los numerales 203 y 204 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Los escenarios internacionales como el Acuerdo Escazú, muestra una gran expectativa al cambio de cultura ambiental, para fortalecer la corresponsabilidad en los diferentes agentes participantes de las externalidades a la naturaleza. Igualmente destacamos a los demás instrumentos legislativos que persiguen el fin sustentable para México, como es el caso de la reciente creación de la Ley General de Economía Circular; para apuntalar las transformaciones en la economía lineal, de cara a los operadores públicos, privados y la sociedad civil, en el seguimiento de los objetivos circulares.

De este modo, hemos visto los planteamientos del legislador fiscal para el ejercicio fiscal 2023 que determina una aplicación eficiente parcial de la fiscalidad ambiental, atentos a los supuestos que solo culturan a los contribuyentes en el uso de hidrocarburos a través del biodiésel. Por lo tanto, se advierte la mínima correlación entre el Sistema Tributario y su recepción con los fines circulares, ante la incursión de los nuevos procesos tecnológicos que favorecen a la sustentabilidad ambiental. Tal como se apunta en el inicio de esta indagación, para identificar como planteamiento del problema, la ocupación que guarda la economía circular a través de la fiscalidad ambiental de México; para fortalecer las funciones del estado mexicano, de cara a la sustentabilidad ambiental que demanda la colaboración a nivel mundial para el año 2030.

Por ende, del análisis de los instrumentos tributarios descritos en el apartado tercero, y en correlación a nuestro objetivo planteado, se constata la colaboración fragmentada de la fiscalidad ambiental, ante el quehacer legislativo que reitera la aplicación de supuestos en la disminución de residuos líquidos, sólidos y gaseosos regulados en materia de productos especiales -carburantes-, al tenor de la Ley del IEPS y LIF 2023.

Además, se debe fortalecer la vinculación que hace la LGEEPA del sistema tributario mexicano, con la sustentabilidad ambiental, como instrumento para la transición de las empresas a una responsabilidad ambiental. Al corriente año 2023, estos contextos no

muestran la sinergia suficiente para la formación de nuevos actores, que permitan la disminución de elementos contaminantes al entorno, con base a los fines circulares. Por consiguiente, los contribuyentes deben adherirse a los nuevos escenarios sustentables que les brinde la legislación tributaria y desarrollar al mismo tiempo sus deberes como empresarios socialmente responsables.

Ahora bien, conforme a los comentarios referidos a la implementación de los fines circulares en el Sistema Tributario Mexicano, se sugiere:

- a) Ampliar el contenido de los estímulos fiscales a mayores actos y productos contaminantes al entorno.
- b) Fortalecer el financiamiento para abordar los fines circulares de la Ley General de Residuos.
- c) Dar cumplimiento transversal a las recomendaciones internacionales del Acuerdo Escazú, en materia de instrumentos económico-tributarios
- d) La fiscalidad ambiental sea robustecida con la inclusión de normas con alcance circular, para disminuir: la producción de plásticos de un solo uso, emisión de residuos y desgaste de recursos naturales.
- e) Reconducir las acciones tributarias a nuevos procesos de producción, comercio, servicio y consumo; con bienes reciclados.

Con las sugerencias anteriores, el sistema tributario mexicano adopta una aplicación coyuntural, para lograr un mejor cumplimiento en los tributos como instrumentos económicos, que fomentan la transición en los contribuyentes que participan de las emisiones al medio ambiente.

La tributación por su parte, no debe observarse en perjuicio, por el contrario, recibe - como se ha mencionado- algunos ajustes en su planeación fiscal. Se destacan a la par de ésta, las figuras tributarias extrafiscales y de contenido circular que requieren de un incremento legislativo para fortalecer los fines de la Administración Tributaria como conducto a la sustentabilidad

Fuentes de consulta

Bibliografía

Aneiros Pereira, J. (2021). “Economía circular e imposición indirecta: problemas, retos y oportunidades”. En Patón G. G. (dir.), Salassa, R (coord.), *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, España: Aranzadi.

Betancor, A. (2001). *Instituciones de Derecho Ambiental*. Madrid: La ley.

Galarza, C. J., Monti, G., y Acuña del Pino, N. (2021) “Sostenibilidad ambiental, fiscalidad y financiación de la Agenda de Desarrollo Sostenible 2030”. En Patón G. G. (dir.), Salassa, R (coord.), *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, España: Aranzadi.

Orón Moratal, G. (2021). «Incentivación de la reutilización de bienes y la continuidad de su uso si procede la reparación: en especial el “Derecho de Reparación” y el IVA». En Patón García, G. (dir.), Salassa, R (coord.), *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, España: Aranzadi.

Patón García, G. (2021). “Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos”. En González-C. S. M.L. y Ortiz C. E. (dirs.), *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal*, España: Tirant lo Blanch.

Hemerografía

Salassa Boix, R.R. (2013). “Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales”. *Revista de Derecho*, 16.

Legislación

Código Fiscal de la Federación. (2022). Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Última reforma publicada DOF 12-11-2021. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Ley General de Economía Circular. (2022). Senado de la Republica. Recuperado de <http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/handle/123456789/5431>

Ley de Ingresos de la Federación. (2023). Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2023.pdf

Proyecto de la Ley de Ingresos de la Federación. (2022). Recuperado de https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/bzPX2qB5/PPEF2022/qgp8v2PM/paquete/egresos/Proyecto_Decreto.pdf

Fuentes electrónicas

Boulding, K. (1994). De la química a la economía y más allá. En Szenberg, M. (ed.), *Grandes economistas de hoy*. Madrid: Debate Pensamiento.

Gobierno de México. (2021). Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Recuperado de <https://www.gob.mx/semarnat/acciones-y-programas/el-acuerdo-de-escazu>

Gobierno de México. (2022). *Programas Nacionales de Control y Monitoreo de Residuos Tóxicos*. Recuperado de <https://www.gob.mx/senasica/documentos/programa-nacional-de-control-y-monitoreo-de-residuos-toxicos-en-los-bienes-de-origen-animal-recursos-acuicolas-y-pesqueros?state=published>

Gunter, P. (2023). *La economía azul*. Barcelona: Booket.

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. (2018). *Programa para la Prevención y Gestión Integral de Residuos*. Recuperado de <https://www.gob.mx/semarnat/acciones-y-programas/programa-para-la-prevencion-y-gestion-integral-de-residuos>

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. (2021). *Acuerdo Escazú*. Gobierno de México. Recuperado de <https://www.gob.mx/semarnat/acciones-y-programas/el-acuerdo-de-escazu#:~:text=El%20Acuerdo%20de%20Escaz%C3%BA%20es%20un%20tratado%20internacional,su%20ejercicio%2C>

Stahel, W. R. (2019). *Economía Circular para Todos: Conceptos Básicos para Ciudadanos, Empresas y Gobiernos* (1a. Ed.). (Magaly González Vázquez, trad.) Independently Published.