

SEGUNDA PARTE
ASPECTOS FISCALES

CAPÍTULO SEGUNDO

EL IMPUESTO POR LA ACTIVIDAD DE EXPLORACIÓN Y EXTRACCIÓN DE HIDROCARBUROS ANTE EL PARADIGMA CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA AMBIENTAL

Armando VARGAS RAMOS*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *El régimen fiscal de la reforma energética*. III. *El impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos*. IV. *La potestad tributaria y el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos*. V. *Conclusiones*. VI. *Bibliografía*.

I. INTRODUCCIÓN

Derivado de la resolución de la Controversia Constitucional No. 56/2017, promovida por el Poder Ejecutivo de la Federación reclamando la invasión de la potestad tributaria federal por parte del gobierno del estado de Zacatecas, al establecer cuatro impuestos ecológicos en su Ley Hacendaria con efectos de cobro a partir del 1o. de enero de 2017,¹ cuyo sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó la concurrencia de la potestad tributaria entre la federación y las entidades federativas respecto de los referidos impuestos, mismos que son conocidos también como impuestos ambientales, sin embargo, es de precisar, que ambiente “no es sinónimo de “ecología”. La palabra ecología fue acuñada en 1869 por el biólogo alemán

* Doctor en Derecho por la Universidad Cristóbal Colón; investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Líneas de Investigación: Derecho Fiscal e Impuestos Ambientales, Derecho Mercantil y Concursos Mercantiles. Contacto: armando@vargasfranyuti.com.mx.

¹ Gobierno del estado de Zacatecas, *Ley de Hacienda del estado de Zacatecas*, Periódico Oficial *Zacatecas*, t. CXXVI, núm. 105, 31 de diciembre de 2016, disponible en: <https://www.congreso-zac.gob.mx/63/ley&cual=57>.

Ernst Haeckel, para designar una disciplina que estudiaba las relaciones entre el hombre y su ambiente”;² en tanto que por ambiente en palabras de Raúl Brañes se trata de “un conjunto de elementos que interactúan entre sí, pero con la precisión de que estas interacciones provocan la aparición de nuevas propiedades globales no inherentes a los elementos aislados, que constituyen el sistema. Esto implica, por otra parte, que el ambiente debe ser considerado como un todo, o como también suele decirse “holísticamente” (del griego *holos*, todo), pero teniendo claro que ese “todo” no es “el resto del universo”, pues algo formará parte del ambiente sólo en la medida en que pertenezca al sistema ambiental de que se trate”.³

En ese tenor es de considerarse más adecuado el término de ambientales aplicado al uso de instrumentos fiscales para la salvaguardia del medio ambiente que en opinión de Ríos Granados deben cumplir dos objetivos: “evitar la contaminación del entorno, y fomentar el uso racional de los recursos naturales”.⁴

El sentido de la resolución del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirmó una larga tradición jurisprudencial en cuanto a los alcances de la potestad tributaria entre la Federación y los Estados libres y soberanos que la conforman, sin embargo, a la luz de lo previsto por la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, específicamente en lo que atañe al impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos y la condición establecida en la propia ley para que los estados y los municipios puedan acceder a los ingresos derivados por la recaudación de dicho impuesto, plantea un nuevo reto respecto del paradigma constitucional de la concurrencia en la potestad tributaria, porque precisamente tal condición puede adolecer de inconstitucionalidad, esto con independencia que los futuros supuestos jurídicos tributarios ambientales elaborados específicamente como impuestos, pueden apartarse significativamente de la teoría tributaria constitucional de larga data aceptada, pudiendo la tributación ambiental conflictuar los límites de la potestad tributaria entre la Federación y los Estados de la Unión, tal y como se expone al detalle respecto del Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, por lo que se busca llamar la atención sobre la necesidad de replantear la doctrina en materia fiscal, en la búsqueda de nuevos campos de aplicación, como lo es el caso

² Brañes, Raúl, *Manual de Derecho Ambiental Mexicano*, 2a. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 23.

³ *Ibidem*, p. 20.

⁴ Ríos Granados, Gabriela, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 10.

de la prevención de los daños al ambiente a través de instrumentos tributarios, máxime si se toma en cuenta el nuevo camino abierto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que reconoce ya la justificación de los impuestos ecológicos, para remediar o, al menos paliar, los efectos negativos hacia el ambiente de los procesos productivos; como ha quedado establecido en la Jurisprudencia No. 2a./J. 56/2020 (10a.) de rubro: “IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTOS EFICIENTES. ENCUENTRAN SUSTENTO EN EL DEBER DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO, ASÍ COMO EN EL DERECHO AL ACCESO A UN AMBIENTE SANO Y EN EL PRINCIPIO «QUIEN CONTAMINA PAGA», CONSAGRADOS, RESPECTIVAMENTE, EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV Y 4o., PÁRRAFO QUINTO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”,⁵ la cual, reconoce que el daño ambiental no sólo puede remediarse sancionando al agente contaminador, sino también a través de instrumentos tributarios, gravando los riesgos permitidos.

II. EL RÉGIMEN FISCAL DE LA REFORMA ENERGÉTICA

La reforma energética comprende una pluralidad de aspectos, cuyas consecuencias jurídicas, entre otras tantas, permean también al campo tributario. Una de las más novedosas en este ámbito, es la relacionada al nuevo tratamiento de los ingresos que recibirá el Estado mexicano, derivados de las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos que se realicen a través de los contratos y asignaciones a favor de las empresas en particular previstos en el título tercero de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.⁶

⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, disponible en: [https://sjf.scn.gob.mx/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=impuestos%2520ecologicos&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=27&Epb=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2022279&Hit=4&IDs=2022286,2022273,2022272,2022279,2022285,2022287,2022288,2022289,2022276,2022277,2022278,2022271,2022275,2022274,2022283,2022280,2022281,2022282,2022284,2022290&tipoTesis=&Semanao=1&tabla=&Referencia=&Tema=.](https://sjf.scn.gob.mx/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=impuestos%2520ecologicos&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=27&Epb=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2022279&Hit=4&IDs=2022286,2022273,2022272,2022279,2022285,2022287,2022288,2022289,2022276,2022277,2022278,2022271,2022275,2022274,2022283,2022280,2022281,2022282,2022284,2022290&tipoTesis=&Semanao=1&tabla=&Referencia=&Tema=)

⁶ Así lo dispone el artículo 1o. de la ley en cita: “La presente Ley es de orden público y tiene por objeto establecer: I. El régimen de los ingresos que recibirá el Estado Mexicano derivados de las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos que se realicen a través de las Asignaciones y Contratos a que se refieren el artículo 27, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley de Hidrocarburos, así como las Contraprestaciones que se establecerán en los Contratos”. Cámara de Diputados, Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, *Diario Oficial de la Federación*, 11 de agosto de 2014, p. 1, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIH_241218.pdf.

Dentro de dicho universo normativo también fueron creados mecanismos tributarios de avanzado propósito, los cuales, específicamente a través de un impuesto, tienen como finalidad paliar o restaurar el deterioro ambiental derivado de la ejecución de dichos contratos y asignaciones en las futuras actividades de exploración y explotación de campos petroleros; lo que *prima facie* evidencia, el interés del Estado de establecer sobre las actividades económicas desarrolladas legalmente en México, controles económico-administrativos indirectos, entendiéndose por tales, aquéllos “que utilizan los sistemas impositivos o derivado para internalizar o incluir en el mercado los costes sociales de la contaminación”.⁷

Este enfoque trastoca no solo el derecho tributario, ya que, al detonar el tema impositivo ambiental, se generan nuevas perspectivas y la posible modificación del paradigma a nivel de derecho constitucional, relacionado tanto con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, respecto a los sujetos pasivos en cuanto a sus derechos como contribuyentes; pero sobre todo en lo concerniente al sujeto activo, especialmente al ejercicio de la potestad tributaria entre Federación y entidades federativas, como consecuencia de los alcances de dicha potestad y la competencia para el cobro y distribución de los ingresos derivados del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, el cual, por sus características es posible calificarlo como un tributo ambiental, con las implicaciones jurídicas subsecuentes.

La Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de agosto de 2014. Con ella se reformó substancialmente el régimen fiscal derivado de la exploración y explotación de los hidrocarburos en México, modificando diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos y de la Ley de Coordinación Fiscal, gestando legislaciones diseñadas específicamente para este nuevo esquema fiscal; entre estas, se expidió la Ley del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo, el cual tiene como finalidad: recibir, administrar, invertir y distribuir los ingresos derivados de las asignaciones y los contratos que el Estado mexicano celebra con particulares al tenor de lo dispuesto por el párrafo séptimo del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,⁸ no pasando por alto que, conforme al artículo 1o. de la ley en

⁷ Figueroa Neri, Aimée, *Fiscalidad y medio ambiente en México*, México, Porrúa, 2000, p. 10.

⁸ Dicho párrafo establece: “Tratándose del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, en el subsuelo, la propiedad de la Nación es inalienable e imprescriptible y no se otorgarán concesiones. Con el propósito de obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la Nación, ésta llevará a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos mediante asignaciones a empresas

comento, quedan excluidos de ser integrados al referido fondo, los ingresos por concepto de impuestos.⁹

Consecuentemente, se impone distinguir cuáles son los ingresos afectos a ser integrados al Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo y desde luego, comprender el porqué de la exclusión de los impuestos en particular. En ese tenor y conforme al artículo 2o. de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se puede establecer que prevé en general como ingresos: las contraprestaciones establecidas a favor del Estado en cada contrato en particular, el pago de derechos por asignación previstos en el título tercero de la propia ley y el Impuesto sobre la Renta que causen los contratistas y asignatarios por las actividades que realicen en virtud de un contrato o una asignación, estableciendo dicha disposición que los dos primeros si serán integrados al Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo, lo que tiene concordancia con la ley que crea el fondo en mención.

Por lo que hace a las contraprestaciones, estas derivan de tres modalidades convencionales: contratos de licencia, contratos de utilidad y producción compartida y contratos de servicios; en relación con los derechos, se prevé un derecho de pago anual derivado de la utilidad compartida, un diverso de pago mensual por la extracción de hidrocarburos y finalmente un tercero, también pagadero mensualmente cuyo supuesto jurídico tributario corresponde a las actividades de exploración de hidrocarburos. De esta clasificación se tienen entonces dos tipos de ingresos fiscales afectos al Fondo

productivas del Estado o a través de contratos con éstas o con particulares, en los términos de la Ley Reglamentaria. Para cumplir con el objeto de dichas asignaciones o contratos las empresas productivas del Estado podrán contratar con particulares. En cualquier caso, los hidrocarburos en el subsuelo son propiedad de la Nación y así deberá afirmarse en las asignaciones o contratos”; Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, 6 de junio de 2019, p. 29, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_120419.pdf.

⁹ El artículo 1o. de la normatividad de trato refiere: “La presente Ley es de orden público y tiene por objeto establecer las normas para la constitución y operación del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo, el cual tendrá como fin recibir, administrar, invertir y distribuir los ingresos derivados de las asignaciones y los contratos a que se refiere el párrafo séptimo del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con excepción de los impuestos, en términos de lo dispuesto en el artículo 28 de la propia Constitución y los transitorios Décimo Cuarto y Décimo Quinto del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en Materia de Energía, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 2013”, Cámara de Diputados, Ley del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo, *Diario Oficial de la Federación*, 11 de agosto de 2014, p. 1, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFMPED_110814.pdf.

Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo, los no tributarios derivados de las contraprestaciones y, como tributarios, los derechos ya señalados, al estar considerados como contribuciones al tenor de la fracción IV del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

Respecto al Impuesto sobre la Renta previsto también como ingreso, por la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y, como ya se comentó no afecto al Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo, de trascendencia es la modificación del régimen fiscal respecto de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, en cuanto a que desde del 1o. de enero de 2015, son sujetos del impuesto sobre la renta, apartándose de lo preceptuado por la Ley de Ingresos de la Federación del Ejercicio Fiscal de 2014 y con la disposición expresa de quedar excluido su régimen fiscal de la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente.¹⁰

En relación con los contratistas y asignatarios la legislación de trato, no previene tratamiento especial para éstos en cuanto al Impuesto sobre la Renta, cuenta habida, que de origen son sujetos pasivos del impuesto conforme al régimen fiscal que les corresponda, según la forma en que por su actividad, se encuentren dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, tributando ordinariamente ante el Servicio de Administración Tributaria, dado que no existía trato fiscal especial anterior a la reforma de marrras, sin embargo, dichos contratistas tienen una obligación contractual con los propietarios de los terrenos sobre los cuales se lleva a cabo la exploración y, en su caso la explotación del yacimiento, conforme lo previene el artículo 100 de la Ley de Hidrocarburos,¹¹ cuestión que en opinión de Marisol Inglés Hernández más allá del tema fiscal “reconduce el proceso para el uso, goce o afectación de los terrenos, bienes o derechos necesarios para el desa-

¹⁰ La fracción V del artículo 2o. transitorio dispone: “Sin perjuicio de lo dispuesto en las fracciones anteriores, durante el ejercicio fiscal 2014 Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios estarán sujetos al régimen fiscal previsto en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. A partir del ejercicio fiscal 2015, no se establecerá en la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente dicho régimen fiscal, por lo que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios estarán sujetos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Cámara de Diputados, *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, *Diario Oficial de la Federación*, 11 de agosto de 2014, p. 32, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIH_170120.pdf.

¹¹ Dicho numeral señala: “La contraprestación, los términos y las condiciones para el uso, goce o afectación de los terrenos, bienes o derechos necesarios para realizar las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos serán negociados y acordados entre los propietarios o titulares de dichos terrenos, bienes o derechos, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales, y los Asignatarios o Contratistas. Tratándose de propiedad privada, además podrá convenirse la adquisición”. Cámara de Diputados, *Ley de Hidrocarburos*, *Diario Oficial de la Federación*, 11 de agosto de 2014, p. 49, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LHidro_151116.pdf.

rollo de las actividades en materia de energía al pago de una contraprestación, cuyos términos y condiciones serán negociados o acordados entre los propietarios o titulares de dichos terrenos, bienes o derechos, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales, y los asignatarios o contratistas”,¹² y que tiene trascendencia en el tema ambiental, cuenta habida, que el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos grava, por tal actividad, a los contratistas o asignatarios, pero pasa por el alto a los sujetos que contractualmente participan y reciben una contraprestación por el uso, goce o afectación de los terrenos, bienes o derechos necesarios para realizar dichas actividades de exploración y extracción de hidrocarburos que finalmente son las que producen afectaciones al ambiente y que con tal tributo se pretenden resarcir.

III. EL IMPUESTO POR LA ACTIVIDAD DE EXPLORACIÓN Y EXTRACCIÓN DE HIDROCARBUROS

Hasta ahora se ha venido explorando la generalidad del nuevo régimen fiscal de los ingresos sobre hidrocarburos al tenor de lo preceptuado en el reiterado artículo 2o. de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, sin embargo, más allá de este numeral, en forma aislada, el título cuarto de la legislación en estudio, previene un impuesto con características tan particulares que lo apartan de otros impuestos conocidos con antelación y que por dichas peculiaridades merece ahondar en su estudio, esto es, el llamado Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.

El artículo 54 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos establece que “Están obligados al pago del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, los Contratistas y Asignatarios por el Área Contractual y Área de Asignación, respectivamente, definida en el Contrato o Asignación que corresponda”.¹³

Esto representa una carga fiscal adicional para los contratistas y asignatarios, lo cual, en principio no tendría mayor trascendencia que el tema financiero para los sujetos pasivos de la contribución; lo que es de llamar

¹² Anglés Hernández, Marisol, “La reforma en materia de hidrocarburos en México, como parte del proyecto neoliberal hegemónico violatorio de derechos humanos”, en Anglés Hernández, Marisol, Roux, Ruth y García Rivera, Enoc Alejandro (coords.), *Reforma en materia de hidrocarburos. Análisis jurídicos, sociales y ambientales en perspectiva*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2017, p. 135.

¹³ Cámara de Diputados, *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, *Diario Oficial de la Federación*, 11 de agosto de 2014, p. 27, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIH_170120.pdf.

la atención, es que atendiendo al hecho de ser un impuesto con vocación ambiental, este no se encuentra previsto en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, en la cual, el artículo 1o., apartado 16, intitulado Impuestos Ecológicos, no establece ingreso alguno, remitiendo al diverso apartado 18, Otros impuestos, sub apartado 1, la cantidad de 6,850.3 millones de pesos correspondiente a los ingresos que percibirá el Estado mexicano derivados de la actividades de exploración y extracción de hidrocarburos por la recaudación del citado impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.¹⁴

El tema no resulta menor tomando en consideración que este impuesto tiene un destino específicamente señalado, esto es, que la totalidad de los recursos se deben destinar a inversión en infraestructura para resarcir entre otros fines, las afectaciones al entorno social y ecológico del territorio donde se lleven a cabo las actividades de exploración o explotación¹⁵ y con independencia de tratarse de un impuesto relacionado con el sector hidrocarburos, este queda excluido de ingresar al Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y Desarrollo, además resulta no estar destinado a integrarse al gasto público, direccionándose para cumplir su finalidad específica, al Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos,¹⁶ lo cual significa que, realmente resulta ser un impuesto cuya recaudación es perfectamente medible y localizable, por lo que su aplicación al gasto específico para el que fue creado se puede auditar fácilmente.

Corresponde entonces, más allá de los detalles del supuesto jurídico tributario, la naturaleza de la base del impuesto, o incluso. el conocimiento de las cuotas aplicables durante la fase de exploración o la de extracción de hidrocarburos, penetrar en la teorización de éste tributo considerando su particular vocación parafiscal y el debate doctrinal respecto de diversos

¹⁴ Cámara de Diputados, *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020*, *Diario Oficial de la Federación*, 25 de noviembre de 2019, p. 2, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2020_251119.pdf.

¹⁵ La fracción IV del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, refiere: “La totalidad de los recursos se deberá destinar a inversión en infraestructura para resarcir, entre otros fines, las afectaciones al entorno social y ecológico. Las entidades federativas y municipios podrán destinar hasta el 3% de los recursos para la realización de estudios y evaluación de proyectos que cumplan con los fines específicos del Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos”, Cámara de Diputados, *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, *Diario Oficial de la Federación*, 11 de agosto de 2014, p. 28, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIH_170120.pdf.

¹⁶ Secretaría de Gobernación, *Acuerdo por el que se emiten las reglas de operación para la distribución y aplicación de los recursos del Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos*, *Diario Oficial de la Federación*, 4 de junio de 2015, disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5395229&fecha=04/06/2015.

tópicos, hasta ahora solo llevados a nivel teórico dada la novedad de esta contribución, no perdiendo de vista la existencia de algunos puntos de controversia, resueltos ya por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la concurrencia de la potestad tributaria entre las entidades federativas y la Federación, para establecer impuestos ambientales en su territorio, como sucedió en la referida Controversia Constitucional No. 56/2017, en la sesión del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del 11 de febrero de 2019, en la que se determinó reconocer dicha concurrencia legislativa.¹⁷

Los impuestos ecológicos establecidos por el estado de Zacatecas al final de 2016, expresamente adoptan tal denominación, misma se insiste en considerar inadecuada, decantándonos por el concepto de impuestos ambientales para este tipo de contribuciones. Dichos tributos corresponden a cuatro supuestos jurídicos tributarios a saber:

- I) Extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun cuando correspondan a vetas, mantos o yacimientos.
- II) Emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos que se desarrollen en el estado y que afecten su territorio.
- III) Emisión de sustancias contaminantes, que se depositen, desechen o descarguen al suelo, subsuelo y agua.
- IV) Depósito o almacenamiento de residuos en vertederos públicos o privados.¹⁸

El impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos a diferencia de los impuestos ecológicos zacatecanos no hace referencia expresa a su vocación ambiental, sin embargo, al establecerse como destino del impuesto el resarcimiento de las afectaciones al entorno social y ecológico, obliga a evaluar su naturaleza con las correspondientes implicaciones que esto conlleva, ya que, el daño ambiental modifica el derecho subjetivo individual, al ser la protección del ambiente el bien jurídico tutelado y dada la generalidad de la protección del derecho humano a un ambiente sano, este constituye un derecho difuso, lo que determina una cuestión abstrac-

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Controversia Constitucional 56/2017*, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en: <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/actas-sesiones-publicas/documento/2017-10-11/92.pdf>.

¹⁸ Gobierno del estado de Zacatecas, *Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas, Periódico Oficial Zacatecas*, t. CXXXVI, núm. 105, 31 de diciembre de 2016, disponible en: <https://www.congreso-zac.gob.mx/63/ley&cual=57>.

ta del beneficiario del impuesto caracterizándolo de forma muy particular, porque corresponde al propio Estado la defensa de este fenómeno jurídico, correlativo a su obligación de garantizar dicho derecho humano, de quienes son a la vez generadores del daño que el Estado tiene obligación de mitigar en su beneficio.

En otra aproximación al punto de estudio, Arnaldo R. Antonio define como impuesto ambiental a la “contribución obligatoria, que apunta al cambio de conducta de aquellos enfrentados al tributo a fin de incorporar en todo o en parte los efectos negativos hacia el ambiente en los costos del contaminador”;¹⁹ esto es lo que corresponde al doble dividendo de la contribución que, por un lado busca modificar la conducta del sujeto pasivo en aras de que contamine lo menos posible modificando entonces su carga tributaria, sin embargo, esto nos llevaría a concluir que el tributo ambiental siempre tendría este fin extrafiscal modificadorio de conductas, lo cual, al menos en lo respecta al impuesto objeto de estudio no concuerda con tal fin porque las empresas contratistas o asignatarias difícilmente modificarán sus conductas en aras de menor costo fiscal, más aún el diseño del impuesto asume que en forma necesaria se genera un daño ambiental y que bajo el principio quien contamina paga se debe pagar por la remediación del mismo.

Otra diversa perspectiva para considerar una contribución como ambiental, parte no del daño, sino del valor sostenible representado por “el costo social y económico de la acumulación y conservación del capital ambiental”;²⁰ bajo esta premisa, la calificación de ambiental se amplía porque la finalidad debe ir más allá del daño que se ocasione al entorno, que en lo particular es de opinarse no debiera ser tema del derecho tributario, sino de los controles administrativos de cumplimiento de la normatividad ecológica, o en su caso, de la responsabilidad civil, ya que, quien sufre un daño específico de naturaleza ambiental puede válidamente reclamar la indemnización de los daños sufridos ante un tribunal ordinario, ello con independencia de los elementos sancionadores que en la vía administrativa le correspondan al Estado; así el gravamen ambiental busca mantener el activo ecológico, pero no necesariamente en el aspecto subjetivo de modificar conductas contaminantes, sino precisamente en el aspecto de conservación de lo ya existente, en lo que en otras ocasiones se ha señalado como la “imposición fiscal a los riesgos permitidos”.²¹

¹⁹ Antonio, Arnaldo R., *Impuestos ambientales*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti, 2007, p. 124.

²⁰ Morel, Ricardo Daniel, *Tributación ambiental*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti, 2010, p. 100.

²¹ Vargas Ramos, Armando, *Impuestos ambientales. La imposición fiscal a los riesgos permitidos*, México, Editorial Porrúa, 2014.

En ese sentido puede calificarse como ambiental tanto aquel impuesto cuya finalidad no solo sea la modificación de conductas tendientes a no deteriorar el entorno o resarcir el daño ambiental ya producido, sino también aquellos que gravan ese riesgo ambiental, como forma de mantener o incluso aumentar el estado que guarda el ambiente del lugar donde desarrolla la actividad productiva, inclusive sin que se materialice el daño ambiental, de tal suerte que el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos es posible caracterizarlo como un impuesto ambiental, con las implicaciones que esto conlleva máxime del contenido de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos en cuanto a la condición impuesta en dicha Ley por parte de la Federación, para la distribución de los ingresos a favor de las entidades federativas y municipios, en cuyos territorios se llevan a cabo las actividades gravadas por el tributo.

IV. LA POTESTAD TRIBUTARIA Y EL IMPUESTO POR LA ACTIVIDAD DE EXPLORACIÓN Y EXTRACCIÓN DE HIDROCARBUROS

En principio el tema de la potestad tributaria concurrente entre Federación y entidades federativas respecto a los impuestos ambientales no debiera ser de mayor trascendencia o inclusive no tendría que existir controversia, considerando que el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos está previsto por una Ley Federal y está vinculada a una actividad claramente del ámbito federal, como lo es la exploración y extracción de hidrocarburos y tal como se mencionó, ha sido ya una tema de tradición jurisprudencial, inclusive trascendiendo más allá de la propia Constitución de 1917, como señala Flores Zavala:

Se hubiera solucionado el problema, o mejor dicho, no se habría presentado, si en las Constituciones de la República se hubiera determinado el campo impositivo de cada una de esas Entidades, es decir, si se hubieran señalado los impuestos y derechos que cada una de ellas podía percibir; pero las Constituciones de 1857 y 1917 deliberadamente no hicieron esa delimitación de los campos impositivos, siguiendo el ejemplo de la Constitución de los Estados Unidos de América que tampoco hace esa delimitación, precisamente para dejar en la posibilidad, tanto a la Unión como a los Estados para establecer los impuestos necesarios para cubrir sus necesidades, con la única excepción de los impuestos sobre exportación e importación que son exclusivos de la Unión y que los Estados solo pueden establecer con consentimiento de aquella.²²

²² Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 8a. ed., México, Editorial Porrúa, 1966, pp. 317 y 318.

Ante este vacío, Felipe Tena Ramírez señala: “La jurisprudencia y la doctrina norteamericana aceptaron la concurrencia de facultades federales y locales en la materia impositiva no reservada exclusivamente a la Federación. En México, Vallarta, secundando a Hamilton, Madison y Story, citados por él copiosamente en el voto respectivo, acogió e hizo prevalecer idénticas tesis”;²³ sin embargo, continúa su anotación en el sentido de que

la Suprema Corte hizo a un lado la interpretación norteamericana que había adoptado Vallarta, para admitir en su lugar que los Estados no pueden gravar una materia que, aunque no expresamente privativa de la federación desde el punto de vista fiscal, sin embargo, es materia federal, por ejemplo: los productos del subsuelo (impuestos al petróleo, sobre minas, etc.), las vías generales de comunicación (impuestos a los ferrocarriles), las instituciones de crédito.²⁴

En ese orden de ideas, de largo camino ha sido la problemática de la concurrencia de la potestad tributaria entre Federación y estados que la conforman, lo que viene a confirmarse en la resolución por parte del Pleno de la Controversia Constitucional 56/2017, precisamente sobre tal concurrencia a pesar de que expresamente no se contenga como reservada la materia tributaria fiscal para la Federación, que por exclusión se tendría como una potestad tributaria originaria de las entidades federativas, lo cual, coincide con lo expresado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia en su tesis de rubro: “IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL DE LOS”; en el sentido de que la Constitución “no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c), restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)”.²⁵

Pese a lo claro del sentido jurisprudencial abordado, sin embargo, es la propia Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos en estudio la que abre nuevamente el debate, mismo que cobra importancia frente a los impuestos am-

²³ Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 40. ed., México, Editorial Porrúa, 2020, p. 330.

²⁴ *Ibidem*, p. 331.

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación*, vol. CV, primera parte, Sexta Época, p. 112.

bientales previstos por una legislación estatal, como es el caso de aquellos aprobados por el Congreso Local del estado de Zacatecas, que dicho sea de paso no le corresponde un lugar preponderante dentro de los Estados de la Unión con actividad de exploración o extracción de hidrocarburos, pero sí en un sector productivo análogo como es la minería y que versa sobre explotación de bienes exclusivos de la Federación.

El punto medular subyace en el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos de texto:

Para recibir los recursos a que se refiere este artículo, las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no establecerán ni mantendrán gravámenes locales o municipales en materia de protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico y la protección y control al ambiente, que incidan sobre los actos o actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos, ni sobre las prestaciones o contraprestaciones que se deriven de los Contratos o Asignaciones.²⁶

Esto genera una serie de cuestionamientos, en principio teóricos pero que a la luz de lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Controversia Constitucional No. 56/2017, por ser además un asunto contemporáneo, a diferencia de los antecedentes ya comentados, particularmente a la necesidad de la inserción por parte del legislador de la condicionante para acceder a los recursos del Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos y que se derivan del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, considerando que ha sido mencionada con antelación que si la actividad gravada con el tributo es del ámbito Federal, a ningún fin práctico puede llevar la condición antes transcrita, pero además, si se toma en cuenta el tema de la concurrencia constitucional, resulta claramente cuestionable que el Legislativo pueda en una ley secundaria establecer excepciones a dicha concurrencia máxime si se estudian de fondo precisamente los argumentos que dieron cuenta los ministros integrados al Pleno al momento de votar el proyecto de la resolución aludida.

1. *Análisis constitucional*

El artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos previene: “Las facultades que no están expresamente concedidas

²⁶ *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, Diario Oficial de la Federación, 11 de agosto de 2014, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIH_241218.pdf.

por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias”;²⁷ siendo de explorado derecho que son a las entidades federativas, a quienes de forma primaria como estados libres y soberanos les corresponden todas las atribuciones legales y sólo aquellas transmitidas mediante el Pacto Constitucional le pertenecen a la Federación, dentro de estas soberanías se encuentra reconocida la propiedad de los hidrocarburos, conforme lo dispone en su séptimo párrafo el artículo 27 Constitucional.²⁸

Bajo esta premisa al ser la materia de hidrocarburos expresamente del ámbito Federal, es evidente que corresponde a la Federación la potestad tributaria para establecer impuestos por la exploración y extracción de hidrocarburos, al ser bienes del dominio público exclusivos de ésta, derivado de la referida soberanía plasmada en el texto del párrafo del numeral constitucional multicitado, sin embargo, el tema empieza a ser controversial al calificar como ambiental, dado su destino específico, al impuesto que grava dicha actividad y tal cuestión se ahonda más, por el reconocimiento tácito a una potestad tributaria ambiental local, al condicionar el acceso a los recursos del Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos, si y solo si las entidades federativas se abstienen de establecer o eliminar, en el caso de ya existir, gravámenes locales o municipales en materia de protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico y la protección y control al ambiente, que incidan sobre los actos o actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, ni sobre las prestaciones o contraprestaciones que se deriven de los contratos o asignaciones.

Sobre este particular, no puede pasarse por alto la opinión de Tena Ramírez en relación con la concurrencia en materia tributaria, en el sentido de que ésta no deviene del artículo 124 constitucional, al respecto señala

²⁷ Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, reforma del 29 de enero de 2016, p. 144, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf.

²⁸ Dicho párrafo señala: “Tratándose del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, en el subsuelo, la propiedad de la Nación es inalienable e imprescriptible y no se otorgarán concesiones. Con el propósito de obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la Nación, ésta llevará a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos mediante asignaciones a empresas productivas del Estado o a través de contratos con éstas o con particulares, en los términos de la Ley Reglamentaria. Para cumplir con el objeto de dichas asignaciones o contratos las empresas productivas del Estado podrán contratar con particulares. En cualquier caso, los hidrocarburos en el subsuelo son propiedad de la Nación y así deberá afirmarse en las asignaciones o contratos”. *Op. cit.*, párrafo adicionado por la reforma del 20 de diciembre de 2013, pp. 31 y 32, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf.

“Me parece que el poder tributario de los Estados está fundado en otros preceptos de la Constitución, particularmente en el artículo 40”;²⁹ opinión que conllevaría a concluir que una cuestión es la concurrencia de facultades entre Federación y estados en lo general y, otra muy distinta, la potestad tributaria la cual siempre sería concurrente, salvo los casos, en los cuales, la Federación tiene expresamente reservado el poder tributario como lo acontece con lo previsto por la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, conclusión que como se ha mencionado la Suprema Corte de Justicia ha venido reiterando jurisprudencialmente.

La disposición de trato tiene dos supuestos, la restricción futura de no establecer gravámenes ambientales para la actividad, pero la más trascendente, desde luego, corresponde a la condición de eliminar los impuestos ambientales, ya previstos, en las legislaciones locales, a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido ya la potestad concurrente en materia de tributación ambiental entre la Federación y los estados que la integran, conforme la resolución de la Controversia Constitucional 56/2017, situación que vulnera la propia concurrencia tributaria estudiada.³⁰

Tomando en cuenta estos detalles se puede arribar a la conclusión de que los estados de la Federación no pueden gravar específicamente con impuestos, las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos propiamente dichas, pero en el caso del establecimiento de impuestos ambientales, esto es, gravámenes en materia de protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico y la protección y control al ambiente, conforme el texto del citado último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, si lo pueden hacer en cualquier actividad incluyendo la de exploración y extracción de hidrocarburos, lo que se demuestra con el establecimiento de la condición para acceder a los recursos derivados del impuesto.

²⁹ Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 40a. ed., México, Editorial Porrúa, 2020, p. 231.

³⁰ En ese sentido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia en la Jurisprudencia No. P./J. 142/2001, de rubro: “FACULTADES CONCURRENTES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. SUS CARACTERÍSTICAS GENERALES”, señala: “en el sistema jurídico mexicano las facultades concurrentes implican que las entidades federativas, incluso el Distrito Federal, los Municipios y la Federación, puedan actuar respecto de una misma materia, pero será el Congreso de la Unión el que determine la forma y los términos de la participación de dichos entes a través de una ley general”, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XV, enero de 2002, Novena Época, p. 1042.

2. *Potestad tributaria*

Se llega entonces al punto medular de la problemática planteada. Si se toma en cuenta lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia dentro de la Controversia Constitucional 56/2017, en la que se confirman los alcances de la potestad tributaria concurrente entre la Federación y los Estados de la Unión respecto de los impuestos ambientales, entonces, ¿es constitucional la condición establecida en el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos para que los Estados de la Unión puedan acceder a los recursos derivados del impuesto a la exploración y extracción de hidrocarburos?

Para estar en aptitud de resolver el tema y amén de ser de actualidad, el estado de Zacatecas en diciembre de 2016, estableció como parte de su paquete impositivo ambiental el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, llamado coloquialmente impuesto minero y cuyo supuesto jurídico tributario lo constituye: “la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos tales como: agregados pétreos, andesita, arcillas, arena, caliza, cantera, caolín, grava, riolita, rocas, piedras y sustrato o capa fértil”,³¹ siempre que la práctica de esta actividad sea a cielo abierto, quedando excluidos los materiales previstos por el artículo 4o. de la Ley Minera.³²

Dicho gravamen fue motivo de diversos amparos, pero lo más importante es que junto con otros tres impuestos llamados ecológicos por la legislación zacatecana, fueron materia de controversia constitucional entre Federación y el estado de Zacatecas, resolviendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconocer la concurrencia de atribuciones entre la Federación y los estados sobre la potestad tributaria para el establecimiento de impuestos ambientales.

El problema no es menor, porque en el caso de trato, se viene haciendo referencia al tema del impuesto minero, por su coincidencia con los hidrocarburos; sin embargo, la propia legislación local de Zacatecas establece otros tres impuestos a saber: el impuesto por emisiones a la atmósfera de

³¹ Gobierno del estado de Zacatecas, *Periódico Oficial*, Zacatecas, t. CXXVI, núm. 105, 31 de diciembre de 2016.

³² El artículo 4o. de la Ley Minera enlista los “minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyen depósitos distintos de los componentes de los terrenos” por lo que su dominio corresponde a la Federación, Cámara de Diputados, *Ley Minera*, *Diario Oficial de la Federación*, 9 de junio de 1992, p. 2, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/151_110814.pdf.

sustancias generadas en los procesos productivos que se desarrollen en el estado y que afecten su territorio, así como; el de emisión de sustancias contaminantes, que se depositen, desechen o descarguen al suelo, subsuelo y agua; y el que grava el depósito o almacenamiento de residuos en vertederos públicos o privados dentro del territorio estatal; todos ellos por su novedad constituyen un reto para determinar la potestad tributaria para su establecimiento.

Regresando al impuesto sobre exploración y extracción de hidrocarburos y tomando como base el símil del impuesto minero de Zacatecas, bajo la condición prevista por el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, tal impuesto ecológico debiera derogarse; sin embargo, esta condicionante es una clara invasión de esferas constitucionales y es de considerarse que la limitación de abstenerse a establecer o mantener los impuestos ambientales ya existentes, por parte de los estados, a los contratistas o asignatarios no es constitucionalmente válida.

Si bien es cierto que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional reconoce la facultad del Congreso Federal de gravar el aprovechamiento y la explotación de recursos naturales, es de destacarse que una cosa es el gravamen sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales y otra muy distinta gravar los efectos o posibles efectos contaminantes derivados de dicha explotación; como se ha anotado con antelación el establecimiento de contribuciones al aprovechamiento y explotación de bienes nacionales, esencialmente se ha dado mediante el establecimiento de derechos, inclusive esta inercia jurídica se ve reflejada en la propia Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, al prever este tipo de contribución a las asignaciones por la utilidad compartida, la extracción de hidrocarburos y a las actividades de exploración de hidrocarburos, a diferencia de las contraprestaciones derivadas de los contratos de licencia, contratos de utilidad y producción compartida y contratos de servicios y que válidamente no corresponden algún tipo de contribución y se les puede encuadrar como aprovechamientos.

En otro contexto se tiene la fracción XXIX-G del propio artículo 73 Constitucional.³³ el cual previene que en materia de protección al ambiente,

³³ La referida fracción XXIX-G del artículo 73 constitucional refiere: “El Congreso tiene facultad: I;... XXIX-G Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de las entidades federativas, de los Municipios y, en su caso, de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico”; Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, 6 de junio de 2019.

preservación y restauración del equilibrio ecológico, se regulará de manera concurrente por los tres niveles de gobierno, con la obligación de que dicha concurrencia conserve la homogeneidad de los objetivos que se establecen dentro del artículo 27 constitucional; en tal sentido y del contenido del proyecto de resolución de la Controversia Constitucional 56/2017, el ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, al emitir su voto concurrente sobre la metodología general que se siguió en la sentencia, refiere que la “división de facultades tributarias, se advierte que si la creación de los “impuestos ecológicos” no se ubica en el rubro de competencia federal tributaria ni en el relativo a la prohibición expresa a la potestad tributaria de los estados; entonces, se trata de una atribución que ejercen tanto la Federación como los Estados”;³⁴ en opinión de Leopoldo Burruel Huerta “No se trata en este caso de una cuestión de jerarquía. Los Estados y la Federación no están jerarquizados, sino separados. Unos asuntos son competencia de los Estados, para otros tiene facultades la Federación. De hecho, lo Estados tienen la competencia originaria”;³⁵ en ese tenor y continuando con la argumentación del Ministro Zaldívar “los Estados, como es el caso de Zacatecas, pueden imponer o establecer las llamadas “contribuciones ecológicas”, sin que ello implique —per se— una invasión a la esfera de competencias tributarias que a nivel constitucional se le conceden a la Federación”.³⁶

En ese tenor la concurrencia de trato se da tanto en los controles administrativos directos, a saber: aquellos imperativos legales que obligan a toda actividad potencialmente contaminante a respetar una reglamentación de calidad o emisión basándose en la obligación de los agentes económicos de cumplir unas normas fijadas por la legislación sin tener en cuenta los mecanismos económicos, conforme a lo establecido por la comentada fracción XXIX-G del artículo 73 constitucional precitado; así como, respecto de los controles administrativos indirectos, representados por los sistemas impositivos o derivados para internalizar o incluir en el mercado los costes sociales de la contaminación, entre otros los impuestos ambientales, consideración última que además ya ha sido respaldada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver diversos amparos en revisión promovidos por empresas asentadas en el estado de Zacatecas en contra de

³⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Controversia Constitucional 56/2017*, Voto Concurrente Ministro Arturo Zaldívar Lelo De Larrea, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 3, disponible en: <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/actas-sesiones-publicas/documento/2017-10-11/92.pdf>

³⁵ Burruel Huerta, Leopoldo, *Principios Constitucionales. Desde la Constitución Mexicana hasta la Corte*, México, Editorial Porrúa, 2013, p.150.

³⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Controversia Constitucional 56/2017*, cit.

los impuestos ecológicos establecidos en dicha entidad. Sobre el particular la Segunda Sala establece:

...este tipo de tributos encuentra respaldo jurídico en el artículo 4o., párrafo quinto, de la Constitución General ya que, por una parte, incluyen en la configuración de su hecho imponible y de su base el deber público de protección ambiental, velando con ello por el acceso y goce a que tienen derecho todos los ciudadanos (no sólo quienes realicen procesos productivos contaminantes) respecto de los bienes públicos ambientales, lo que se traduce en el acceso a un medio ambiente sano. Por otra parte, tales contribuciones también se sustentan en el principio “quien contamina paga”, conforme al cual el daño y deterioro del ambiente generan responsabilidad para quien lo provoque en los términos que establezca la ley, cuya interpretación armónica con la Recomendación del Consejo sobre los principios rectores de los aspectos económicos internacionales de las políticas ambientales de 26 de mayo de 1972, emitida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), permite concluir que se trata de una medida originalmente preventiva y, sólo en caso necesario, tendrá el carácter de correctiva. Por ende, con base en ese principio, el legislador puede hacer recaer los costes (de prevención o corrección) de la contaminación sobre quien los genera, con los consiguientes incentivos de la búsqueda de materias y tecnologías limpias, lo cual no obstruye el desarrollo económico, sino que lo redirige hacia un desarrollo económico de carácter sustentable, en el cual se tome en consideración la conservación de los bienes ambientales.³⁷

Tal criterio jurisprudencial reconoce el fenómeno económico del deterioro ambiental, como un riesgo propio de la actividad humana, el cual, a través de la tributación se busca aminorar, posibilitando a las entidades federativas a establecer impuestos ambientales en forma concurrente por el menoscabo al ambiente dentro de su territorio, esto conforme la construcción jurisprudencial que se ha venido estudiando.

Por lo tanto el análisis de la concurrencia en materia tributaria ambiental debe partir de la base de esta distinción a nivel constitucional, considerando además que siendo el objetivo primordial de los impuestos am-

³⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, disponible en: https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=impuestos%2520ecologicos&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=27&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2022279&Hit=4&IDs=2022286,2022273,2022272,2022279,2022285,2022287,2022288,2022289,2022276,2022277,2022278,2022271,2022275,2022274,2022283,2022280,2022281,2022282,2022284,2022290&tipoTesis=&Semanao=1&tabla=&Referencia=&Tema=.

bientales garantizar el derecho a la salud y al desarrollo en un ambiente en óptimas condiciones, resulta evidente que este fin incide directamente sobre el territorio y la población de cada entidad federativa y conforme las actividades económicas particulares de los estados, por lo que, amén del tema constitucional, la potestad tributaria concurrente obedece también a una cuestión de conocimiento local de la problemática ambiental y por ende el ejercicio de la misma para dar cumplimiento al mandato constitucional de garantizar un ambiente sano por parte de las propias entidades federativas.

3. Limitación de la potestad tributaria ambiental de las entidades federativas

Salvado el tema de concurrencia tributaria ambiental y definido que tal potestad deviene directamente de la Constitución bajo la óptica interpretativa en este caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corresponde abordar entonces la problemática de la limitación a dicha potestad que en una ley secundaria como lo es la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos se establece a efecto de que los estados deben eliminar si existen ya impuestos ambientales, o bien abstenerse, de crearlos afectando a los asignatarios del sector de hidrocarburos, para participar de los ingresos derivados del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.

Esta cuestión impone entrar al estudio de la afectación que sufre el sujeto activo del impuesto, esto es así, porque la limitante a la potestad tributaria ambiental hacia los estados y desde luego asumiendo la concurrencia con la Federación reconocida constitucionalmente y refrendada por la Controversia Constitucional 56/2017, implica la imposibilidad jurídica de que una norma secundaria no pueda ocupar el vacío constitucional resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Efectivamente, al establecerse en el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos una limitante a los estados para establecer impuestos ambientales, cuando el supuesto jurídico tributario incida sobre los actos o actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, o sobre las prestaciones o contraprestaciones generadas por los contratos o asignaciones que deriven de dicha actividad, crea un espacio excepcional de la potestad tributaria concurrente afectando a las entidades federativas fuera del ámbito constitucional, al imponer una limitante a la potestad tributaria concurrente supliendo la laguna constitucional cubierta por la jurisprudencia.

Por otro lado, en relación con los sujetos pasivos del impuesto tal limitación privilegia a un sector claramente determinado, esto es, el de la ex-

ploración y extracción de hidrocarburos incluso da pauta a que una serie de sujetos pasivos tributarios, como lo son los contratistas o asignatarios de las actividades mencionadas, que por el solo hecho de serlos escaparían a la tributación ambiental estatal, frente a otros sujetos cuyas actividades distintas a la exploración o extracción de hidrocarburos, sí serían sujetos pasivos de tales gravámenes ambientales de potestad local, por el sólo hecho de tener una actividad diferente a la ya mencionada, o no tener la calidad de ser contratista o asignatario en los términos de la ley de la materia.

Con independencia de lo anterior, se crea una atmósfera de franca tensión entre entidades federativas que son eminentemente afectas a la exploración y extracción de hidrocarburos, frente a otras que tal actividad o es mínima o en definitiva es nula, pero que seguramente ningún Estado de la Unión está exento de los riesgos directos o indirectos consecuencia de tal actividad, por lo que la conceptualización territorial por la cual, sólo los estados en donde se realiza la actividad de exploración o extracción de hidrocarburos son beneficiarios del impuesto por tal actividad, resulta fuera de contexto, ya que, el daño ambiental y desde luego el riesgo ambiental son fenómenos transfronterizos y bajo este esquema tradicional de soberanía territorial estatal, válidamente puede gestarse el reclamo de un estado de la unión frente a otro, de la remediación ambiental por el desarrollo de la actividad gravada con el impuesto, aun en el extremo de que ésta no se lleve a cabo directamente en su territorio.

Se pone como ejemplo, la actividad de extracción de hidrocarburos en el estado de Veracruz en colindancia con estados no petroleros como Chiapas, Oaxaca, Puebla, Hidalgo y San Luis Potosí, en principio se excluyen a Tamaulipas y Tabasco por ser estados con clara actividad en materia de hidrocarburos; en una de estas colindancias dentro del estado de Veracruz, se lleva a cabo la actividad de exploración y en su caso de extracción de hidrocarburos, con el consecuente beneficio fiscal del impuesto relativo, sin embargo, al generarse un derrame en el yacimiento y por algún efecto natural se contamina el territorio de alguno de los estados colindantes, claramente la entidad afectada puede reclamar el daño ambiental a Veracruz quien es beneficiario directo del ingreso.

Más aún, resulta también relevante que como consecuencia de dicha actividad es necesario el paso de ductos hacia la refinería en Tula en Hidalgo o Salamanca en Guanajuato a través del territorio de Puebla, Tlaxcala, Estado de México o Querétaro, quienes sufren los riesgos ambientales de dichos ductos; en este supuesto, válidamente los estados no petroleros, pero que resienten en su territorio una actividad derivada del petróleo como es su transportación o el mismo proceso de refinación, bajo la premisa contenida

en el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, entidades como las ya enunciadas están en imposibilidad de establecer impuestos ambientales, ante la posibilidad de derrames en su territorio por la existencia de tales ductos, o específicamente tratándose del caso de las refinерías asentadas en Guanajuato e Hidalgo, estos Estados podrían gravar con un impuesto ambiental las emisiones a la atmósfera generadas por las refinерías ubicadas en su territorio, sin que les sea aplicable la condición en estudio, puesto que en su territorio no se lleva a cabo exploración o extracción de hidrocarburos, cuestión que además genera una discriminación en los ingresos entre las propias entidades federativas, a pesar de compartir los riesgos ambientales por la actividad petrolera, más allá de la exploración o extracción de hidrocarburos.

Concentrando de nuevo el tema en los estados con actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, es decir, afectos a la limitación de establecer impuestos locales por tales actividades o los ingresos derivados de dicha actividad, la precisión tan clara del supuesto jurídico tributario, posibilita a pesar de la condición expuesta, al establecimiento de impuestos ambientales fuera de dicha actividad; así sucederá en el caso del estado de Veracruz, que además del tema de la exploración y extracción regulado y por ende excluido de la posibilidad de gravar con algún impuesto ambiental tales actividades, so pena de no acceder a los ingresos derivados del impuesto en estudio; dicha entidad tiene asentadas instalaciones del sector petrolero en su territorio, como los son: la refinерía Lázaro Cárdenas, en Minatitlán; los complejos petroquímicos Morelos y Cangrejera, en Nanchital; así como, la terminal marítima de la Laguna de Pajaritos en Coatzacoalcos; todos potenciales agentes de riesgos ambientales y cuya actividad desde luego no está comprendida dentro de la limitación tributaria aludida.

Baste haber señalado estos escenarios para determinar que la limitante señalada en el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, no solo resulta inconstitucional, sino también perniciosa, ya que, cierra un espacio para la tributación ambiental local, vulnerando lo que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido reiterando y ratifica con la resolución de la Controversia Constitucional 56/2017, en donde se reconoce la concurrencia de atribuciones de la Federación y los estados para establecer impuestos ambientales, tomando como base el Pacto Federal Constitucional, consecuentemente, es clara la violación a dicho Pacto, por la limitante impuesta por el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, la cual, vulnera la atribución concurrente reconocida a nivel constitucional de los estados para mantener o

establecer impuestos ambientales que incidan sobre los actos o actividades de exploración y extracción de hidrocarburos.

Tal cuestión, sin duda alguna deja abierta la posibilidad a partir de la concurrencia de facultades impositivas en materia de protección al ambiente, para que las entidades federativas libremente puedan establecer impuestos ambientales, cruzando el umbral de esta novedosa materia tributaria que por sus alcances y elementos característicos es y seguirá siendo un tema de análisis tanto en la doctrina y seguramente seguida en tribunales, como de hecho ya está aconteciendo en estos tiempos y que a la postre definirá el rumbo impositivo ambiental en México.

V. CONCLUSIONES

La reforma energética tiene una extensa implicación en materia tributaria que va más allá de la simple modificación del régimen fiscal de Petróleos Mexicanos.

El tema tributario ambiental comienza a cobrar importancia en el ámbito jurídico de México, a partir de la existencia de los primeros esfuerzos legislativos de establecer impuestos tendientes a la remediación de los efectos contaminantes de las actividades productivas.

Resulta necesario continuar clarificando conceptualmente los impuestos ambientales a efecto de poder determinar en qué casos se encuentra un impuesto dentro de este rubro, pudiendo ser las bases de esta definición la remediación ambiental como primer destino, sin que este sea limitante considerando que un ideal impositivo ambiental debe buscar el sostenimiento del capital ambiental y de ser posible su aumento, con independencia de que se cumpla el principio de doble dividendo buscando modificar las conductas de los sujetos pasivos, o como ya ha definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, buscando dirigir un desarrollo económico sustentable en el cual se tome en consideración la conservación de los bienes ambientales.

Debe de abandonarse el concepto tradicional de sujeto beneficiario del tributo, ya que, dicho beneficiario es el ambiente por sí mismo y su sostenimiento conlleva a la vez el cumplimiento del derecho humano a un ambiente sano y desde el punto de vista económico a un desarrollo sustentable.

La potestad tributaria para el establecimiento de impuestos ambientales atendiendo a su destino y conforme la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe ser considerada concurrente y tal concurrencia deviene de la Constitución a pesar de no existir disposición expresa en

la misma, derivado de una interpretación armónica de los artículos 31 fracción IV, 40 y 124 de la carta magna mexicana.

La condición establecida en el último párrafo del artículo 57 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, entra en conflicto por lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la concurrencia de la potestad tributaria ambiental entre la Federación y las entidades federativas, lo que en principio deviene inconstitucional.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ANGLÉS HERNÁNDEZ, Marisol, “La reforma en materia de hidrocarburos en México, como parte del proyecto neoliberal hegemónico violatorio de derechos humanos”, en ANGLÉS HERNÁNDEZ, Marisol, ROUX, Ruth y GARCÍA RIVERA, Enoc Alejandro (coords.), *Reforma en materia de hidrocarburos. Análisis jurídicos, sociales y ambientales en perspectiva*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2017.
- ARNALDO R., Antonio, *Impuestos ambientales*, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2007.
- BRAÑES, Raúl, *Manual de Derecho Ambiental Mexicano*, 2a. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2000.
- BURRUEL HUERTA, Leopoldo, *Principios constitucionales. Desde la Constitución Mexicana hasta la corte*, México, Editorial Porrúa, 2013.
- FIGUEROA NERI, Aimée, *Fiscalidad y medio ambiente en México*, México, Porrúa, 2000.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 8a. ed., México, Editorial Porrúa, 1966.
- MOREL, Ricardo Daniel, *Tributación ambiental*, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2010.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.
- TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 40a. ed., México, Editorial Porrúa, 2020.
- VARGAS RAMOS, Armando, *Impuestos ambientales. La imposición fiscal a los riesgos permitidos*, México, Editorial Porrúa, 2014.