

IMPUESTO A LA TENENCIA DE VEHÍCULOS, LA OPORTUNIDAD DE TRANSFORMAR EN MÉXICO UN IMPUESTO FEDERAL TRADICIONAL EN UN TRIBUTO ECOLÓGICO



J. Arturo Sánchez Aceves¹

SUMARIO: Introducción. 1. El Derecho Ambiental y los Instrumentos a Través de los Cuales se Aplican las Medidas de Protección a los Recursos Naturales. 2. La Imposición Ecológica como Instrumento Necesario de la Política Ambiental. 3. La Imposición Ambiental a los Vehículos y Automóviles. 4. El Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos: La Oportunidad de Transformar un Impuesto Federal Tradicional en un Tributo Ecológico. Fecha de recepción: 01 julio de 2009/ fecha de aprobación: 02 de septiembre de 2009.

RESUMEN

De las diferentes medidas o técnicas con que cuenta el derecho ambiental, destacan los instrumentos jurídicos conocidos como impuestos ecológicos, cuyo carácter preventivo les permite incidir de una mejor manera en la protección del medio ambiente. En la actualidad, desde nuestro punto de vista, resulta necesario incluir en toda política ambiental, la fiscalidad ecológica aplicada a los automóviles, toda vez que estos medios de transporte generan en nuestras ciudades, una gran contaminación, tanto atmosférica, audible, como visual, por lo que es imperativo influir en el comportamiento de los ciudadanos con respecto al uso indiscriminado que se hace de estos medios de transporte. La abrogación del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a partir del año 2012 concede la oportunidad de transformar en forma paulatina este impuesto federal tradicional en un tributo ecológico, cuya base gravable se establezca más directamente entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂, En este artículo se explican las características generales de este

¹ Profesor Investigador adscrito al Departamento de Justicia y Derecho de la División de Estudios Jurídicos y Sociales del Centro Universitario de la Ciénega de la Universidad de Guadalajara.

impuesto que se propone, cuya finalidad consiste en contribuir a un medio sano y un desarrollo sustentable.

PALABRAS CLAVE

Protección, ambiente, vehículos, transformar, impuesto tradicional, tributo ecológico.

ABSTRACT

Of the various measures or techniques available to environmental law, highlight the legal instruments known as ecological taxes, which enables preventive impact of a better way to protect the environment. Today, from our point of view, it's necessary to have an environmental policy, that includes environmental taxation applied to automobiles, once all these means of transport in our cities generate a large pollution, either atmospheric, audible, and visual, so it is imperative to influence the behavior of citizens with regard to the indiscriminate use made of these means of transport. The abolishment of the possession or use tax on car (impuesto sobre tenencia o uso de vehículos) in 2012 gave the opportunity to gradually transform the traditional federal tax on a tax ecological, whose tax base is established more directly with the level of taxation and emissions of CO₂. This article discusses the general characteristics of this proposed tax, which is designed to contribute to a healthy environment and sustainable development.

KEY WORDS

To protect, environment, automobiles, to transform, traditional tax, tax ecological.

Introducción.

La idea que aquí se presenta, surge a raíz de las pláticas sostenidas con el Dr. Pedro M. Herrera Molina, tratadista español experto en la materia tributaria ambiental, quien nos indicó el avance que se está teniendo en Europa respecto a la fiscalidad ambiental aplicada a los vehículos y automóviles, tema que despertó de inmediato nuestro interés, por ser el autor partidario de restringir el uso indiscriminado que los ciudadanos con cierta capacidad económica dan a este medio de transporte, que impacta negativamente en la mayoría de la población, e incide en el deterioro del medio ambiente, en sus modalidades acústica, visual, y sobre todo, respecto de los graves problemas de salud que ocasionan los vehículos con sus emisiones perniciosas que contaminan el aire.

Esta sugerencia que se propone consiste en utilizar la fiscalidad ambiental aplicada a los vehículos y automóviles a través de ciertas reformas que se tendrían que hacer al Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, tributo federal impopular que todavía se encuentra vigente, pero que está destinado a desaparecer como impuesto federal.

En virtud de lo anterior, se presenta en nuestra opinión, una oportunidad para transformar de manera progresiva el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en un tributo

ecológico, por lo que sería deseable publicar una nueva ley, una vez que se abroge el actual impuesto.

Es importante mencionar que, si bien en Europa existen grandes avances en relación con la fiscalidad ambiental, en nuestro país los impuestos ecológicos no han encontrado un real acomodo, ni como tributos dentro del sistema fiscal mexicano, ni como técnica de control de la contaminación en la política ambiental nacional, lo que según creemos, se debe a diversas razones que en el cuerpo de este artículo se mencionan.

Sin embargo, resulta imperativo inducir a la población hacia un cambio de actitud respecto del uso indiscriminado del automóvil, por lo que esta propuesta se inscribe como una herramienta más para alcanzar una política ambiental de índole integral que será necesario fijar —tarde o temprano—por parte del gobierno mexicano y la sociedad, con la finalidad de cumplir con el derecho que tiene la población a un medio ambiente sano y a un desarrollo sustentable.

Los anteriores derechos fundamentales del hombre están garantizados no sólo por nuestra Constitución, sino que inclusive, debemos recordar que nuestro país tiene firmado diversos tratados y acuerdos internacionales en materia ambiental, situación que en teoría contiene una exigencia para cuidar y preservar las condiciones medioambientales.

1. El Derecho Ambiental y los Instrumentos a Través de los Cuales se Aplican las Medidas de Protección a los Recursos Naturales.

La protección de los recursos naturales y el cuidado del medio ambiente en nuestro país, constituye una preocupación muy reciente. El constituyente de 1917 nada dijo al respecto, pues era obvio que en aquellos momentos existían mayores inquietudes que debían atenderse de forma inmediata.

Esta situación no debe sorprendernos, pues en otras latitudes sucedió lo mismo. Por ejemplo, ni en las Constituciones europeas que fueron promulgadas en forma posterior a la segunda guerra mundial, ni en los tratados de las Comunidades Europeas, se incluyó referencia alguna al medio ambiente.

Es más, ni siquiera en el Tratado de Libre Comercio que entró en vigor en el año de 1994, firmado por Estados Unidos de América, Canadá y México, se ocuparon siquiera del aspecto ambiental.² En razón de lo anterior, podemos afirmar que el derecho ambiental es de conformación muy joven en el ámbito jurídico.

En realidad, es el grave deterioro y el irracional actuar del hombre respecto al medio ambiente, lo que ha venido a impactar nuestra relación con los recursos naturales, y creado la necesidad de regular la utilización de los mismos, pues en la actualidad, más que en

² En razón de lo anterior, se acordó por las partes negociadoras la firma de un tratado alterno conocido como Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACAAN).

cualquier otra época, queda claro que los recursos naturales no son ilimitados y resulta importante realizar actividades reguladas para cuidarlos.

Por otro lado, también se ha generado en el mundo occidental, un importante movimiento con respecto al derecho de los hombres a disfrutar de un medio ambiente sano y a un desarrollo sustentable, todo esto como una extensión más de los derechos sociales, y por ende de los derechos humanos.

Ante esta perspectiva, nace el derecho ambiental, *que tiene como bien jurídico a proteger, precisamente al medio ambiente y a los recursos naturales.*³ No obstante, este bien jurídico es complejo, pues por una parte su titularidad corresponde a toda la sociedad, ya que el daño ambiental afecta a toda la sociedad, pero por la otra, tenemos que viene a tener una incidencia individual sobre ciertos sujetos determinados.

Es decir, existen por un lado, personas físicas y morales que se ven beneficiadas económicamente con la explotación irracional del medio ambiente y sus recursos naturales, y por el otro, se incide negativamente con el deterioro causado a la sociedad en su conjunto, y en especial a ciertos grupos sociales, por lo que se han comenzado a desarrollar ideas que hagan viable a las personas afectadas a defender sus derechos a un medio ambiente sano y a un desarrollo sustentable.⁴

En consonancia con lo anterior, nuestro país no podía ser ajeno a estas preocupaciones ecológicas, por lo que también ahora se han señalado en nuestra Constitución normas que vienen a establecer las bases de un derecho ambiental mexicano, de entre las cuáles destacan las siguientes:

- a) Toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar (Art. 4º, cuarto párrafo).
- b) Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable (Art. 25, primer párrafo).
- c) Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y medio ambiente (Art. 25, sexto párrafo).
- d) La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular; en beneficio social, el

³ En España, Herrera Molina sostiene la tesis que configura el medio ambiente como un bien jurídico constitucionalizado, pues su protección se da en virtud de un grupo normativo encabezado por un precepto constitucional que informa la totalidad del ordenamiento jurídico, incluido el Derecho tributario. Herrera Molina, Pedro M. "Derecho Tributario Ambiental, la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid y Barcelona, 2000, p. 23.

⁴ Cfr. Courtis, Christian. "Ocho Ideas para Litigar Casos Ambientales ante el Sistema Interamericano de Derechos Humanos", en Derechos Sociales, Ambientales y Relaciones entre Particulares, Nuevos Horizontes. Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, No. 42, Universidad de Deusto, Bilbao, España, 2007, pp. 79 a 113.

+aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana.

e) En el propio artículo 27, tercer párrafo, se establece en lo conducente, que se dictarán las medidas necesarias:

- Para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población;
- Para preservar y restaurar el equilibrio ecológico;
- Y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad.

No es motivo de este trabajo ampliar nuestros comentarios en torno a las normas constitucionales y legales que regulan en nuestro país el derecho ambiental, por lo que sólo mencionaremos que, en nuestro parecer, queda claro que la Ley Fundamental establece la vinculación de los recursos naturales a los fines de preservación, mejora y restauración del medio ambiente. Es decir, existe una exigencia constitucional para que todas las personas físicas y morales —incluyendo los órganos gubernamentales—, protejan de la mejor manera posible el medio ambiente.

Sin embargo, no se precisan en nuestra carta magna los instrumentos a través de los cuales los poderes públicos deben proteger el medio ambiente, pero desde nuestro punto de vista, es el legislador quien tiene la facultad de regular las mismas. En la doctrina europea encontramos dos medidas o técnicas principales, y son:⁵

a) Medidas restauradoras: que desde nuestro punto de vista son las más difíciles de realizar, sobre todo teniendo en cuenta que muchas veces no se cuentan con los recursos monetario suficientes para llevar a cabo esta medida, o lo que es peor, no se tiene la voluntad política para concretarlas.

Un ejemplo de lo anterior es el caso patético que sucede con la contaminación del río Lerma-Santiago, que tanto ha afectado a la población del Salto y Juanacatlán, en Jalisco, México.⁶

b) Las Medidas preventivas: que tienen prioridad en virtud del principio de cautela y acción preventiva.⁷

⁵ Herrera Molina, Pedro M. Op. Cit., p. 32.

⁶ Cfr. "No nos dejaron sanear: gobernadores del PAN", Público, Guadalajara, Jal., Sección El Tema: Salud, martes 19 de febrero de 2008.

⁷ Estos principios están señalados en el artículo 174 Tratado de la Unión Europea.

Estas técnicas se llevan a cabo normalmente a través de los llamados instrumentos económicos, de entre los que destacan los impuestos ecológicos, que a continuación desarrollamos.

2. La Imposición Ecológica como Instrumento Necesario de la Política Ambiental.

Dentro del derecho ambiental, tal y como ya lo señalamos, los impuestos ecológicos se encuentran contemplados como una de las medidas o técnicas de carácter preventivo, que más pueden incidir en la protección del medio ambiente.

No obstante lo anterior, siempre ha existido cierto recelo para considerar a los impuestos ecológicos como verdaderos impuestos, pues existen muchas opiniones que consideran a los mismos como figuras jurídicas que se encuentran ajenas al ámbito tributario. Inclusive, se ha manifestado que existe imposibilidad jurídica en nuestro país de establecer impuestos ecológicos, debido a que "... contaminar el aire, la tierra, el agua, etc., no pueden ser usados como hechos generadores para establecer impuestos...".⁸

Esta situación —si bien es cierto ha venido cambiando sobre todo en Europa y Estados Unidos—, tiene sus complicaciones en el derecho fiscal mexicano, pues la llamada fiscalidad ambiental parece colisionar con otros derechos, tales como la proporcionalidad y la equidad tributaria.

Es importante mencionar que en México, ninguna de las normas constitucionales que se refieren de una u otra forma a la materia ecológica, "... establecen expresamente la posibilidad de crear tributos ambientales. Esto no significa que sea una actividad prohibida, máxime cuando se han contraído compromisos internacionales que así lo establecen...".⁹

Uno de estos tratados precisamente es el que corresponde a la Declaración de Río Sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, el cual fue firmado y ratificado por México, por lo que además de que adquiere la categoría de ley suprema, de conformidad con el artículo 133 constitucional, se convierte "... en una exigencia para que los Estados miembros legislen en materia de tributos ambientales...".¹⁰

De conformidad con lo anterior, se puede concluir que no encontramos prohibición alguna para que existan las contribuciones ecológicas, sean federales, estatales o municipales en nuestro país. Así tenemos que el hecho imponible de las contribuciones ecológicas "... no pugna contra precepto constitucional alguno, sino al contrario, es la propia Carta Fundamental la que orilla a asumir este compromiso social de protección preventiva...".¹¹ Precisamente, su "... justificación axiológica y complementaria constitucional la

⁸ Sanatana Loza, Salvador. "Implementación en el Ámbito Estatal de una Contribución Especial para la Preservación Ecológica", Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, INDETEC, 1993, p. 116. ISBN 968-6627-42-1."

⁹ Armienta Calderón, Gonzalo. "El Tributo como Técnica de Control Ambiental, en el Marco de los Acuerdos internacionales", Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III, Número 9, página 78.

¹⁰ *Ibidem*, página 75.

¹¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel. "Estructura y Límites para el Establecimiento de Tributos de Protección al Medio Ambiente en los Estados y Municipios de México", en el libro *Las Tasas Sobre Molestias y Riesgos Permitidos*, IFE, Madrid, España, 2003, P. 9.

encontramos en todos aquellos valores de carácter social que la propia norma suprema establece...”¹²

No obstante, es importante mencionar que, tal y como sucede con el tratamiento diferenciado que sobre el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios se da entre los impuestos y los derechos en nuestro país, —de conformidad con su naturaleza jurídica—, así también de manera semejante se debe tratar el tema de la constitucionalidad de los impuestos ecológicos.

Por ejemplo, todos los autores mexicanos que tratan el tema, coinciden en señalar la inconstitucionalidad que representan los famosos impuestos a las ventanas y a los perros, que fueron establecidos en la época del General Antonio López de Santa Anna, sin embargo, en Alemania existe un impuesto ecológico a los perros, sólo que éste se instituyó para incidir en el comportamiento de los ciudadanos alemanes, con respecto al cuidado que deben tener con sus mascotas y la contaminación que éstos pueden producir con sus necesidades.¹³

Entonces, es claro que la proporcionalidad y equidad tributaria, así como las demás garantías individuales en materia tributaria de los impuestos tradicionales y de los tributos ecológicos deben pasar por un tamiz diferente.

Toda vez que el fundamento constitucional de los impuestos ecológicos no son tema a desarrollar en el presente trabajo, únicamente nos limitaremos a señalar que somos de la creencia de que la fiscalidad ambiental debe respetar los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra carta magna, como son los principios de proporcionalidad (capacidad económica) y equidad tributaria, fin del gasto público y legalidad tributaria.

Ahora bien, la “fiscalidad verde” debe también cumplir con otros principios o criterios que son propios de la problemática ambiental, que a falta de mayor espacio, sólo mencionamos como los más importantes: el principio de nivel de protección elevado, que proviene del principio de subsidiaridad; cautela y acción preventiva; actuación en la fuente, y finalmente el principio de que quien contamina paga.

Este principio de quien contamina paga, que ha sido quizá el principio directriz más importante en el ámbito del derecho ambiental, supone que ordinariamente el coste de protección al medio ambiente deberá llevarlo a cabo el sujeto que realiza las actividades contaminantes.

Por eso se insiste que con los impuestos ecológicos no se persigue obtener una alta recaudación, pero sí es muy importante mencionar que si la actividad contaminante es muy dañina, debe eliminarse esta actividad estableciendo sanciones, y dejando de imponer tributos ambientales en todas aquellas actividades que sean ilícitas.

¹² Armienta Calderón, Gonzalo. Op. Cit., p. 83.

¹³ Este comentario fue realizado por el Lic. Samuel Ramírez Moreno, durante el XII Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, celebrado en la Ciudad de Morelia, Mich., los días 14 y 15 de septiembre de 2009.

Como se puede observar, a pesar de que durante mucho tiempo se consideró que la única función que debían tener las contribuciones era recaudatoria, en la actualidad se acepta que existen en nuestro país los impuestos con fines extrafiscales, los que se pueden definir como “aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben destinarse al gasto público) sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar el mejoramiento y desarrollo armónico del país”.¹⁴

Ahora bien, a pesar de que se habla mucho en este tema, sobre el conflicto que se da entre los objetivos ambientales y los objetivos fiscales que se buscan con este tipo de tributación, estamos del lado de aquellas personas que piensan que el aspecto recaudatorio es secundario en comparación con las finalidades que se persiguen en el ámbito ecológico, de entre las cuales sobresalen las siguientes:

- El establecimiento de políticas que den la oportunidad de limitar el uso y aprovechamiento indiscriminado e irracional de los recursos naturales.
- La introducción de procedimientos que permiten combatir la contaminación, así como detener o retrasar la depredación y abuso de la naturaleza.
- La promoción en el cambio de comportamiento y actitud de los productores y de los consumidores.
- La utilización de mecanismos que desincentiven la realización de actividades dañinas por otras de menor impacto ambiental.
- La introducción de principios de prevención y control que minimicen los efectos no deseados del uso económico de los bienes naturales.
- La implantación de acciones que conduzcan hacia un desarrollo sustentable que permita el respeto al derecho que tiene todo individuo a gozar de un medio ambiente adecuado.
- La promoción de políticas encaminadas a la protección de los intereses colectivos ambientales, por sobre los intereses individuales, que permitan la calidad de vida y el bienestar general.

¹⁴ Gordo López, Ana Laura. “Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano”, Ed. Porrúa, México 2000, página 75, ISBN 970-07-2025-X. En este sentido, también se puede consultar la tesis contenida en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Primera Sala, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J. 46/2005, No. Registro: 178,454, Página: 157, cuyo rubro dice: “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.”

Con todos estos valores de la fiscalidad ambiental, es importante mencionar que existen diversos sectores o tipos de contaminación que se buscan proteger con la tributación ambiental, como son la tributación medioambiental de las aguas, la contaminación atmosférica, operaciones sobre las emisiones del Bióxido de Carbono, la energía, sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, los residuos peligrosos y radioactivos, todos los cuales tienen una problemática especial.

De esta gran variedad de tipos de fiscalidad ambiental, a continuación desarrollaremos el tema de la tributación de los medios de transporte, desde un punto de vista general, y de la tributación sobre los automóviles, en lo particular.

3. La Imposición Ambiental a los Vehículos y Automóviles.

Los vehículos y automóviles siempre han sido considerados como una fuente impositiva de gran importancia y de fácil cumplimiento con respecto al principio de capacidad económica, sobre todo en un país como el nuestro en donde más de la mitad de la población nunca tendrá la oportunidad de contar con un vehículo de motor propio.

De esta manera, es fácil considerar que aquellos gobernados que tienen la capacidad de adquirir un automóvil cuyo costo sea elevado, tienen la posibilidad de pagar un impuesto más alto que aquellos que no se encuentren en esa posición, por lo tanto, a mayor costo del automóvil, mayor será el impuesto a pagar.

Como se puede observar, esta es una visión de una fiscalidad que tiende a ser únicamente recaudatoria, sin embargo, en la última década se ha dado una tendencia —sobre todo en Europa—, de gravar a los vehículos y automóviles, ya no sólo para efectos fiscales, sino como una medida más para proteger el medio ambiente.

En este sentido, inclusive se han gravado en algunos países europeos, para efectos ecológicos, además de los vehículos en sí y sus combustibles provenientes de fósiles animales, una serie de productos relacionados con los mismos, como pueden ser las llantas, las baterías, y otros productos de esta naturaleza.¹⁵

Ahora bien, desde la perspectiva ambiental, los vehículos y automóviles se muestran también como una fuente impositiva generosa y atractiva para el legislador, pues los impuestos ecológicos aplicados a estos bienes se presentan como un buen incentivo para alcanzar niveles de contaminación más reducidos, ya que para algunos sujetos les resultará más económico el tratar de disminuir las emisiones contaminantes, o de plano utilizar otro tipo de transporte que esté en concordancia con la conservación de un medio ambiente sano.

En otras palabras, los impuestos ecológicos que se aplican a los vehículos y automóviles sí cumplen con los principios básicos ambientales, a diferencia de la pretensión de gravar actividades y conductas francamente dañinas que son consideradas ilícitas, a las cuales no

¹⁵ Cfr. Galárraga, Ibon y Markandya, Anil. "The Analisis of the Welfare Effects o fan Environmental Product Tax: An Application to de Taxation of Car Tyres in Hungary", Fiscal Studies, Volume 24, Number 1, The Institute for Fiscal Studies, March 2003.

se les debe gravar con este tipo de impuestos, sino que deben ser eliminadas a través de sanciones penales y administrativas.

De esta manera, la lógica inicial de la fiscalidad ambiental de los vehículos y automóviles podemos definirla de la siguiente forma: A mayor número de emisiones y mayor contaminación del aire, mayor debe ser la cantidad a pagar de impuesto tributario ecológico.

Sin embargo, aquí surge un problema con relación a los impuestos fiscales tradicionales, toda vez que la base gravable de éstos, normalmente ha estado calculada con relación al valor del vehículo, o bien, al mayor o menor número de cilindradas de su motor, siendo que, como lo veremos más adelante, en un verdadero impuesto ambiental sobre los vehículos debe establecerse en función de las emisiones de dióxido de carbono CO₂ por kilómetro recorrido.

Aquí se presenta el difícil y complejo problema de la estructura y las características que debe tener un impuesto ecológico, tema que rebasa con mucho este artículo, sobre todo porque además de los impuestos de este tipo, también debemos contemplar a otras figuras jurídicas, como las tasas o derechos, contribuciones especiales, e inclusive parafiscalidades que se dan también en materia tributaria ambiental, las cuales muchas veces se vienen a confundir entre ellas.

Sólo mencionaremos tres características mínimas que deben tener los impuestos ecológicos:

- Deben perseguir fines medioambientales, esto es, debe existir una relación entre el tributo ecológico y los recursos naturales que se pretenden proteger.
- Debe existir cierta conexidad entre los tributos y los fines recaudatorios del mismo, pues los ingresos deben financiar gastos relacionados con la protección ambiental.
- Debe también tener una orientación resarcitoria o reparatoria por la contaminación o deterioro realizado.

Pero esto no es suficiente para cumplir con la estructura de un impuesto ecológico, pues el destino de la recaudación es indiferente para la calificación de un tributo como fiscal y extrafiscal. Por eso es importante agregar que el tributo ambiental se conceptúa conforme la capacidad económica gravada —como manifestación externa de la actividad contaminante—, expresiva de la fuente de riqueza, renta o actividad económica sometida a imposición, a la que llega a expresar como “capacidad de contaminar”.¹⁶

Así pues, de conformidad con lo anterior, creemos que los tributos ambientales se conceptúan esencialmente conforme a la “capacidad económica gravada”, como

¹⁶ Hermosilla Martín, Ramón y Rubio Escobar, Pedro M. “La Tributación Medioambiental y los Medios de Transporte”, en Becker, Fernando, et al, “Tratado de Tributación Medioambiental, Volumen I, Ed. Iberderola y Thompson-Aranzadi, España, 2008, pp. 740 y 741, citando a la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional Español, en la SCT 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289)

manifestación externa de la actividad contaminante. En este orden de ideas, creemos que es muy difícil que actualmente en México exista una contribución verdaderamente ecológica aplicada a los vehículos y automóviles, pues ninguno grava en estricto sentido la “capacidad de contaminar”.

También debemos mencionar que no deben confundirse los términos de “capacidad de contaminar”, con el de “daño medioambiental”, pues este último concepto corresponde propiamente a la cuestión ambiental y no al sistema tributario, por lo que tiene más bien un sentido sancionador y de responsabilidad por los perjuicios causados en el medio ambiente.¹⁷

Por otra parte, es menester aquí señalar que en la imposición tributaria ambiental sobre los vehículos, se debe tener cuidado de alcanzar extremos indeseables que impacten negativamente ciertas actividades, sin que los objetivos ambientales se logren.

Tal situación parece haberse presentado en la Unión Europea, pues en la actualidad se tienen 27 sistemas impositivos diferentes sobre los automóviles, lo que ha generado las siguientes dificultades:¹⁸

a) Por una parte, la generación de distorsiones fiscales en el mercado y de obstáculos a la libre circulación, como consecuencia de situaciones de doble imposición y del traslado transfronterizo de automóviles por motivos tributarios.

b) Por otra parte, la dificultad para usar de forma más eficaz las medidas fiscales para reducir las emisiones de dióxido de carbono producidas por los automóviles y alcanzar el objetivo de 129 gramos de CO₂ por kilómetro marcado por la estrategia comunitaria.

No obstante lo anterior, se ha considerado que la fiscalidad de los vehículos es un instrumento complementario esencial para lograr los objetivos comunitarios de limitación de emisiones de CO₂, por lo que era necesario, para evitar las distorsiones de que antes se mencionó, reestructurar la base imponible de los gravámenes aplicables, con el fin de establecer una relación más directa entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂.¹⁹

4. El Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos: La Oportunidad de Transformar un Impuesto Federal Tradicional en un Tributo Ecológico.

Antes de explicar nuestra propuesta, resulta necesario mencionar, —aunque de forma somera—, algunos aspectos que consideramos importantes respecto del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos (ISTUV en adelante).

En primer lugar, se trata de uno de los impuestos menos populares, inclusive, su posible desaparición ha sido promesa electoral durante las campañas electorales a la Presidencia

¹⁷ Idem, p. 757.

¹⁸ Cobos Gómez, José María. “Trayectoria y Principios de la Tributación Ambiental en la Unión Europea”, en Becker, Fernando, et al, “Tratado de Tributación Medioambiental, Volumen II, Op. Cit., p. 880.

¹⁹ Ibídem.

de la República, situación curiosa pues el Poder Ejecutivo no tiene la facultad por sí mismo de abrogar una ley impositiva. También la abrogación de esta ley ha sido apoyada mayoritariamente por los legisladores de todos los partidos políticos.

La percepción adversa de la población sobre este impuesto se produce, en nuestra opinión, por las razones siguientes:

- Este impuesto fue establecido para financiar las Olimpiadas de México 68,²⁰ por lo que se considera injusto que se siga cobrando todavía en la actualidad, además de que este impuesto ha tenido problemas de inconstitucionalidad, por diversas razones, por ejemplo, por no cumplir con el principio del fin del gasto público.
- Se piensa que es injusto que además del ISTUV, también exista otra contribución que venga a gravar los mismos bienes, como es el impuesto sobre automóviles nuevos.

Es importante mencionar que este último impuesto fue abrogado para el ejercicio fiscal de 1995, pero debido a la fuerte crisis económica que se derivó de la devaluación del peso mexicano en diciembre de 1994, fue establecido nuevamente en el año de 1996.

- El pago del ISTUV, y del impuesto sobre automóviles nuevos, encarece en forma sensible la adquisición de automóviles en nuestro país, porque además de los impuestos antes mencionados, también se paga el impuesto al valor agregado, es más, la cantidad que se paga por concepto de impuesto sobre automóviles nuevos, viene a ser otro elemento más que se debe agregar a la base gravable del impuesto al valor agregado.
- La industria automotriz mexicana siempre ha manifestado en diversas ocasiones, que puede competir en igualdad de condiciones con respecto al precio de los automóviles que son adquiridos en los Estados Unidos, si se llegan a abrogar los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos, y sobre automóviles nuevos.

A continuación, resulta de particular importancia mencionar las principales características tributarias de este impuesto y su relación dentro del sistema impositivo mexicano, las cuales se precisan de forma somera:

a) Este tributo es un impuesto federal y su actual Ley fue publicada en diciembre de 1980, año en que se introduce en nuestro país la última gran reforma fiscal del país, que tuvo como punta de lanza la introducción en México del impuesto al valor agregado, y de otros impuestos al consumo como lo son el impuesto especial sobre producción y servicios y el

²⁰ “La motivación del impuesto en comento se hizo descansar en la necesidad de contar con recursos públicos suficientes para sufragar los gastos que implicaba la realización de los Juegos Olímpicos celebrados en México en 1968, pues éstos requerían de espacios adecuados para la recepción, preparación y desempeño de los atletas que participarían en las distintas disciplinas deportivas”. Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Reseñas del Pleno y de las Salas, Impuesto Sobre Tenencia de Vehículos”, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2008, 1ª edición, Abril de 2009, p. 7.

impuesto sobre automóviles nuevos, además de la entrada en vigor de la Ley de Coordinación Fiscal, normas legales que continúan vigentes hasta nuestros días.

Debemos mencionar, que en esta gran reforma las entidades federativas perdieron desde entonces casi por completo su autonomía financiera y fiscal, al haberse incorporado al Sistema de Coordinación Fiscal, que tuvo como consecuencia la abrogación, derogación o suspensión de la mayoría de los impuestos estatales, todo esto a cambio de las participaciones federales, que son ahora su principal ingreso de las entidades federativas.

b) El objeto imponible del impuesto consiste en gravar la simple tenencia o uso del vehículo, es decir, el legislador va más allá de la propiedad, pues queda sujeta a imposición la posesión del vehículo, aunque justo es decir que el legislador introdujo la presunción de que el propietario del vehículo es el tenedor del mismo.²¹

c) A diferencia del impuesto sobre automóviles nuevos, el ISTUV grava todos los vehículos, entre los que destacan, además de los automóviles y camiones, las motocicletas (inclusive acuáticas), vehículos eléctricos, aeronaves, embarcaciones, veleros, tabla de oleaje con motor, y hasta esquí acuático motorizado.²²

d) La base gravable del ISTUV se calcula de conformidad con el valor total de vehículo, cuyo elemento principal consiste en el precio de enajenación del fabricante o distribuidor.²³

e) Los ingresos que la Federación percibe por concepto de este impuesto es muy reducido en comparación del total que este ente jurídico recauda.

f) Algo que consideramos muy importante para el presente trabajo, consiste en que, si bien el ISTUV es un impuesto federal, lo cierto es que ya desde hace algún tiempo, a través de los Convenios de Colaboración Administrativa, son los Estados quienes cobran y recaudan los ingresos por este impuesto.

Si bien el porcentaje de lo recaudado para la Federación respecto del ISTUV es muy reducido, para las entidades federativas significa un buen ingreso, por lo que la razón principal de que no se haya abrogado con anterioridad este impuesto consiste en que los Estados desean que la falta de percepción de este ingreso les sea compensado por la Federación, situación que ha impedido a la Federación su abrogación.

g) Es importante mencionar también, que en algunas entidades federativas, como el Estado de Querétaro, existe un impuesto estatal sobre la tenencia o uso de vehículos, sólo que estos gravan a todos los automóviles de más de diez años anteriores a la ley actual.

De esta forma, el ISTUV federal viene a gravar en la actualidad a todos aquellos automóviles que hayan sido producidos desde el año de 1999 y hasta el 2008,²⁴ mientras

²¹ Artículo 1º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

²² Cfr. Artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

²³ Si bien es cierto que la base gravable de algunos bienes como las aeronaves continúan estableciéndose conforme a las características del mismo. Cfr. Artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

que las entidades federativas que tienen este tipo de impuesto gravan propiamente “las carcanchas” que fueron producidas desde el ejercicio de 1998 y años anteriores.²⁵

h) Está contemplado que el ISTUV federal quede abrogado a partir del 1º de enero de 2012.²⁶ No obstante lo anterior, en el caso de que las entidades federativas establezcan sus propios impuestos generales sobre la tenencia o uso de vehículos, se suspenderá desde ese entonces el cobro del impuesto federal en la entidad correspondiente.²⁷

Así pues, en la actualidad el futuro de este impuesto se encuentra pendiente de todas aquellas entidades federativas que decidan imponer esta contribución.

Una vez que hemos explicado lo anterior, estamos en condiciones de dar a conocer nuestra propuesta, que podría ser incluida dentro del diseño y elaboración de una planeación ambiental integral en nuestro país.

La propuesta consiste en transformar un impuesto federal tradicional, como lo es el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, y que se vaya posteriormente transformando en forma paulatina en una Contribución Estatal Ecológica, que tenga como una de sus finalidades principales financiar la protección y mejora del medio ambiente de las entidades federativas y sus municipios.

Antes de continuar, es importante mencionar que ya existe en nuestro país un antecedente con la finalidad de utilizar la fiscalidad ambiental aplicada a los automóviles. Nos referimos a la exposición de motivos del anteproyecto de “Reforma Fiscal Integral”, que se generó en el anterior régimen gubernamental, no con relación al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, sino con respecto al impuesto sobre automóviles nuevos.

En este sentido, se plantea la modificación de este impuesto estableciendo “... que una parte del mismo lo determina el precio de enajenación del vehículo. Esta parte del impuesto depende de la aplicación de la tarifa, misma que se reduce en un 50% en 2001 hasta llegar a una reducción del 90% de su valor actual en 2005. El resto del impuesto por cada vehículo esta determinado por el grado de emisiones de óxidos de nitrógeno de los vehículos”.²⁸

Continúa esta exposición de motivos señalando lo siguiente:

²⁴ Sólo como aclaración, debemos mencionar que debido a que el artículo 1-A de esta Ley, establece que se considera automóvil nuevo el que se enajena por primera vez por el fabricante o distribuidor, en el caso de que se enajene un automóvil nuevo de modelo 2009, también estará gravado por el ISTUV federal.

²⁵ Como cosa curiosa, el objeto imponible de los impuestos estatales de este tipo se basan en los automóviles contenidos en el artículo 5, fracción V, de esta Ley, que aplica una tasa de 0% a los automóviles de más de 10 años modelo anteriores al de aplicación de la ley vigente.

²⁶ Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Abrogan Diversas Disposiciones de la Ley Federal de Coordinación Fiscal, Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007.

²⁷ Idem, Artículo Cuarto, Segundo Párrafo.

²⁸ Cfr. Ramírez Moreno, Samuel. “Contribuciones Ecológicas”, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año V, Número 13, Abril de 2002, P. 207.

“Se emplean los óxidos de nitrógeno como indicador de la emisión total de gases contaminantes por varias razones. En primer lugar, porque al ser un resultado que depende inversamente de la calidad de combustión del vehículo, refleja la eficiencia de los motores. En segundo lugar, porque los óxidos de nitrógeno son uno de los precursores del ozono ‘nuevo’ de la parte baja de la atmósfera, principal causa detectada de contaminación atmosférica en la mayoría de las ciudades del país para las cuales existen programas de calidad del aire, tales como Tijuana, Ciudad Juárez, Mexicali, las zonas metropolitanas de Monterrey, Guadalajara, Puebla y Valle de México, Toluca. En tercer lugar, porque técnicamente es difícil desarrollar un índice de contaminación de gases no cuestionable y además el incorporarlo habría complicado innecesariamente el impuesto”.²⁹

Como se puede observar, ya se busca con este anteproyecto, gravar los automóviles nuevos desde un punto de vista ecológico, con la finalidad de promover entre otras cosas, “una fórmula de reducción del gravamen para aquellos automóviles menos contaminantes [...] siendo de interés nacional que los automóviles nuevos tengan cada vez mejores sistemas de control de emisiones de contaminantes...”.³⁰

Este intento por introducir la fiscalidad ambiental, en nuestra opinión, se complementa con la idea de gravar los vehículos usados a través de un impuesto ecológico, puesto que si bien, es importante mejorar la actitud de la industria automotriz con relación a la fabricación de automóviles nuevos que incorporen tecnología anticontaminante, también lo es que en nuestro país existe un acelerado envejecimiento del parque vehicular, por lo que resulta imprescindible introducir la técnica tributaria ambiental, no sólo para los automóviles nuevos, sino para todo tipo de vehículo contaminante.

A continuación desarrollamos las características generales de nuestra propuesta:

a) Se debe aprovechar la experiencia que se ha tenido con este impuesto, para que, de aquí al año 2012, se diseñe el nuevo impuesto ecológico, a partir de esa fecha.

b) El ISTUV continuaría siendo federal, con la finalidad de que sea aplicado por todas las entidades federales de forma homologada, lo que evitaría una doble imposición y el traslado de personas a otros Estados para la compra de automóviles por motivos tributarios.

Es decir, si no se deja el ISTUV establecido por la Federación, de forma homologada, se corre el riesgo de que, por ejemplo, Estados vecinos a Jalisco como Michoacán o Guanajuato no establezcan un ISTUV estatal, lo que provocaría que los pobladores de nuestro Estado se trasladen a comprar sus automóviles a estas entidades federativas vecinas.

c) El ISTUV federal seguiría siendo cobrado y recaudado por las entidades federativas, lo que ya se encuentra aceptado por los Convenios de Colaboración Administrativa, evitándose así la violación de alguna norma del Sistema de Coordinación Fiscal.

²⁹ Idem, pp. 207 y 208.

³⁰ Idem. P. 206.

d) El primer cambio que se propone en este sentido, consiste en que todo lo que se recaude por concepto del ISTUV federal por parte de las entidades federativas, sea con la finalidad de financiar la protección y mejora del medio ambiente de los estados y sus municipios, por lo que una vez recaudado los ingresos, deberán entregarse parte de estos recursos a los Municipios en forma “etiquetada” de conformidad con sus programas ambientales que para el efecto tengan que elaborarse.

e) También se propone que el ISTUV federal continúe por una parte, como un tributo tradicional con fines netamente recaudatorios, puesto que la materia imponible seguiría siendo conforme a los principios tributarios, que cumplan con la capacidad económica del sujeto de conformidad a la simple posesión o uso del vehículo, pero por otra parte, se propone que este impuesto se vaya transformando en un impuesto que venga a cumplir con la estructura y características de los tributos ambientales.

De esta manera, en algunos casos se puede introducir en este impuesto la reestructuración de la base gravable, estableciendo una relación más directa entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂.

f) Otro cambio que se propone consiste en que desaparezcan los impuestos estatales sobre tenencia o uso de vehículos, pero que en el ISTUV federal se lleven a cabo las reformas legales para que se graven todos los automóviles, incluyendo también “las carcanchas” de modelos anteriores a los diez años de producidos.

Este cambio es muy importante, pues como ya se mencionó, resulta necesario transformar de forma paulatina el ISTUV federal en un impuesto de características ecológicas, por lo que consideramos que los primeros automóviles que vendrían a gravarse de acuerdo con los impactos negativos que estos bienes causen al medio ambiente y de conformidad con las emisiones de CO₂, son precisamente los automóviles de más de diez años modelo anterior a la ley vigente en la actualidad.

De esta forma, el ISTUV federal funcionaría como una Contribución Estatal Ecológica, con una finalidad ecológica: financiar la protección del medio ambiente de las entidades federativas y sus municipios.

La propuesta que hacemos, se inserta en la estrategia de evitar una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal, pues consideramos que una “reforma fiscal ecológica debe llevarse a cabo introduciendo el interés ecológico en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos”.³¹

Si bien es cierto que con las reformas que se proponen con respecto al ISTUV federal, no se tendría de inmediato una contribución verdaderamente ecológica aplicada a los vehículos y automóviles, pues no se grava en estricto sentido la “capacidad de contaminar”, también lo es que comenzaríamos a orientar esta contribución hacia una ruta ambiental, aunque sea de forma parcial, pues su recaudación ya respondería a fines

³¹ Herrera Molina, Pedro M. Op. Cit., p. 46.

medioambientales, además de que se vendría paulatinamente introduciendo en algunos casos, la reestructuración de la base gravable, estableciéndola de conformidad con las emisiones de CO₂ que emitan los automóviles, y tomando en consideración el daño ambiental que se produce con las mismas.

Cabe destacar que el establecimiento de un impuesto de esta naturaleza deberá venir acompañado de una serie de implementaciones y apoyos de origen ambiental, como son, entre otras, las siguientes:

- a) La mejora y el aumento del transporte público.
- b) La inducción entre la sociedad de otros tipos alternos de transportes menos contaminantes.³²
- c) La construcción de vías para el transporte ecológico.
- d) El impulso a políticas que influyen en la adquisición de automóviles nuevos que incorporen tecnologías anticontaminantes.
- e) La promoción e inducción para la utilización de vehículos eléctricos e híbridos.³³
- f) La implementación de esquemas que impidan el ingreso a nuestro país de autos chatarras.³⁴
- g) La promoción de programas que incidan en la renovación vehicular.³⁵

De esta manera, el ISTUV que se propone tendría también una finalidad recaudatoria, pero los recursos obtenidos se utilizarían para financiar el combate a la contaminación ambiental del aire en las entidades federativas y sus municipios, y además se podrían utilizar estos ingresos para apoyar otras medidas de índole ecológico, como la construcción de ciclo-pistas, la infraestructura para restringir el automóvil en el centro de las ciudades, así como para apoyar un transporte público eficiente y libre de contaminación ambiental, medidas que vengán a contribuir con un desarrollo sustentable que permita un medio ambiente sano que, como ya lo señalamos, se encuentra garantizado por nuestra Constitución.

³² Como ejemplo tenemos que recientemente el Senado de la República aprobó un proyecto de decreto que reforma la tarifa del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, con el objeto de que las motocicletas con un valor inferior a 200 mil pesos no paguen este gravamen. "Motocicletas Pequeñas No Pagarán Tenencia", *El Financiero*, Sección Negocios, miércoles 5 de mayo de 2008, p. 16.

³³ Cfr. "Propone PVEM incentivos fiscales a autos híbridos", *El Financiero*, Sección Negocios, jueves 18 de septiembre de 2008, p. 27.

³⁴ Cfr. "Frenarán Autos Chatarra con Arancel", *El Economista*, Sección: Empresa y Negocios, lunes 24 de noviembre del 2008, p. 38.

³⁵ El 21 de julio del 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, las reformas y adiciones a las Reglas de Operación del Programa para el Desarrollo de las Industrias de Alta Tecnología (PRODIAT), en el que se incluyeron cuestiones relacionadas con el Programa de Renovación Vehicular (PVR), mejor conocido como deschatarrización.