

MÁS ALLÁ DE UNA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Daniel CASTRO HERNÁNDEZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. El modelo de derechos humanos. III. La formación del concepto sobre desarrollo sostenible y otros aspectos ambientales en la idea de los derechos humanos. IV. Responsabilidad social empresarial. V. El rol del Estado en la responsabilidad social empresarial. VI. Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible. VII. La política fiscal en México. VIII. La tributación ambiental y la reinención de la visión económica, social y ambiental. Impuestos ambientales. Generalidades. IX. México hacia los nuevos retos medioambientales. X. Conclusión. XI. Fuentes de información.

RESUMEN

Se sabe que una contribución se configura, tanto por elementos cualitativos y cuantitativos, relacionados lógicamente, mediante los cuales, se fija el hecho imponible y el tipo de sujeto pasivo, cuyo objeto es fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, por medio de la base imponible y el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base.

En este sentido, los principales impuestos ambientales se centran en gravar la descarga de contaminación a la atmósfera, ruido, contaminación en agua, depósito de basura, diferencia impositiva de las gasolinas,

ABSTRACT

It is known that a contribution is configured, by qualitative and quantitative elements, logically related, by means of which, the taxable event and the type of taxable person are fixed, whose purpose is to set the parameters to determine the amount of the tax debt for each specific case, by means of the tax base and the rate, fee applicable to the base.

In this sense, the main environmental taxes focus on taxing the discharge of pollution into the atmosphere, noise, water pollution, garbage deposit, tax difference of gas, just to mention a few, for which the damage

¹ Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México y Especialista en Derecho Fiscal por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de esa misma Universidad.

solo por mencionar algunos, por los que debe evaluarse el daño producido, la utilidad del uso de los bienes ambientales, y el costo de evitar la contaminación. Por lo que, uno de los mayores problemas de este tipo de tributos, se da no tanto hacia el esquema de tasas que puede fijarse, sino a cómo establecer la base imponible, pues, se requiere de un elemento que permita medir el esquema cuantitativo o recurrir a otros elementos que tomen en consideración esquemas de incentivos dirigidos a ciertas conductas, sin embargo ¿qué implicaciones hay detrás de todo esto?

PALABRAS CLAVE

Derechos humanos. Sustentabilidad. Responsabilidad social empresarial. Estado. Tributación ambiental. Impuestos. Política fiscal.

produced, the usefulness of the use of environmental goods, and the cost of avoiding pollution must be evaluated. Therefore, one of the biggest problems of this type of tax, is given not so much to the scheme of rates that can be set, but to how to establish the tax base, then, it requires an element that allows to measure the quantitative scheme, or resorting to other elements that take into account incentive schemes aimed at certain behaviors, however, What implications are there behind all this?

KEY WORDS

Human rights. Sustainability. Corporate social responsibility. State. Environmental taxation. Taxes. Fiscal policy.

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad no sólo el Estado es quien asume la responsabilidad de protección del medio ambiente, ya que si bien le correspondería normar diversas actividades como pueden ser de producción o prestación de servicios para estimular la conducta de las empresas buscando la protección del medio ambiente y, con ello, la duración de los mismos recursos naturales se pueda garantizar, también debe enfocarse a su protección o beneficios para la sociedad a largo plazo, así como garantizar la misma riqueza de las naciones.

Lo anterior nace de la idea de un mundo finito a nivel internacional, en el que cada vez se piensa más en generar prácticas que puedan ayudar al medio ambiente y hacer con ello que la durabilidad de los recursos naturales pueda prolongarse hacia las generaciones futuras, al menos, desde el siglo pasado, parece ser que desde la idea de un mundo finito concebida desde una heurística del temor —tal y como *Hans Jonas* lo denominaría— y, que necesariamente implicaría adoptar medidas que ayuden a salvaguardar los medios ambientales y que puedan ser, al menos, gozados por otras generaciones, es que hubo una reinención de la forma de hacer negocios.

Efectivamente, podríamos decir que se plantea la necesidad de generar una reinvención de las operaciones económicas, así como de las estructuras sociales y culturales de los Estados, e incluso de su propia organización administrativa, tal y como lo ha afirmado desde 2015 la Asamblea General y el Comité de Expertos en Administración Pública, ambos de Naciones Unidas, los cuales buscan generar la preparación de las instituciones y la creación de políticas que ayuden a la implementación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible; así como la creación de otras instituciones que sean eficaces, responsables e inclusivas en todos los niveles; y el apoyo a la transformación hacia sociedades sostenibles y resilientes mejorando las instituciones y dotándolas de lo necesario para implementar dicho modelo en la medida de lo posible. No obstante, resolver cómo se pretende hacerlo, aún no está definido, pese a ello resulta interesante pensar en un modelo de impuestos medioambientales, donde el impuesto no sólo debe tener una finalidad recaudatoria, económica o de ingresos, sino que debe tomar en consideración otras externalidades.

II. EL MODELO DE DERECHOS HUMANOS

Como se sabe, los derechos humanos nacieron tanto del Derecho natural como de una ideología plasmada principalmente en tres documentos. Esto es: el primer borrador que presentó Thomas Jefferson a mediados de junio de mil setecientos setenta y seis; la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, y la Declaración Universal en mil novecientos cuarenta y ocho, que pretendieron mostrar ciertos derechos mínimos, pregónándolos como universales². Sin embargo, tan complicado ha sido ello, pues, al ser mostrados como una ideología que predicaba cierta emotividad, hacen imposible encontrar parámetros que permitan definir los mismos y, por ende, garantizarlos.

Al respecto, Lynn Hunt ofrece una importante visión sobre cómo es que los derechos humanos pudieron expandirse bajo una ideología que predicaba cierta emotividad y que agregaríamos; cómo ellos se encontrarían vinculados a la idea del otro o de la otredad al ser parte de una comunidad política, no obstante, su fuerte base emocional es lo que imposibilitaba el poder definir los derechos humanos por su constate cambio. Para ello, la etapa de la ilustración y de la Reforma Protestante —fuera del procedimiento de secularización que trascendería al contexto jurídico y que poco se ha escrito al respecto o se le ha restado importancia—, así como del movimiento humanista, que dicho por Gustav Radbruch trajo consigo que el concepto de humanidad fuera renovado y, cuya palabra “humanismo”

² Hunt, Lynn, *La invención de los derechos humanos*, trad. de Jordi Beltrán Ferrer, Barcelona, Tusquets, 2009, p. 288.

significó en esta época la asimilación de los valores de la cultura antigua, bajo un tipo de formación espiritual y moral del hombre como sucedió en tiempos de Cicerón³.

En este contexto es que, al ser una ideología, su rechazo se centre también en presentarlos como una forma de denominación, pues, se dice que, al nacer con el objetivo específico de servir a una clase, como fue la burguesía y dotar así a dicho grupo de una forma para confrontar el poder político y la organización social estática de su época, los mismos también serían excluyentes. Sumado a ello, su poca reflexión y acciones para garantizarse, hacen que, al no tomarse en serio, se considere desaparecerlos, como Costas Douzinas lo planteó hace unos años, ya que parecería solamente servirían para satisfacer las pretensiones de ciertas clases sociales. De igual modo, Stefano Rodotà reconocería esta idea al señalar lo siguiente: "... Sabemos que la invención de los derechos pertenece a la modernidad occidental y que es muy estrecha su conexión con las reivindicaciones individualistas y propietarias de la burguesía victoriosa"⁴.

Conforme a lo anterior, se requiere analizar su naturaleza, en la que bien puede plantearse dos supuestos; el primero de ellos bajo la idea de dejar ciertos derechos fuera de un consolidado conglomerado de ellos, o bien, en segundo lugar, incorporarlos, pese a que hacer ello nos hiciera poner en tela de juicio su propia naturaleza y como sucede en diversas situaciones, hacer que pierdan peso sustantivo las normas fundamentales que dan origen a un determinado ordenamiento jurídico, en la medida en que se vuelve imposible su protección, pues, si bien se desarrollaron obligaciones morales que en esencia debían cumplirse, como sucedió así con la Declaración Universal, también lo es que no se desarrollaron así los medios para lograrlo, sin embargo en materia ambiental pudiéramos pensar algo distinto.

III. LA FORMACIÓN DEL CONCEPTO SOBRE DESARROLLO SOSTENIBLE Y OTROS ASPECTOS AMBIENTALES EN LA IDEA DE LOS DERECHOS HUMANOS

El concepto de sostenibilidad aparece por primera vez en mil novecientos ochenta y siete con el libro *Nuestro Futuro Común (Our Common Future)* o Informe Brundtland presentado por la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo de la Organización de las Naciones Unidas, no obstante donde sea que planteemos el origen y protección de la idea de protección ambiental o hablemos de sustentabilidad, sostenibilidad u otros conceptos relacionados, lo cierto es que ello lo podríamos relacionar con la idea de bienes comunes

³ Radbruch, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, 189, p. 154.

⁴ Rodotà, Stefano, *El derecho a tener derechos*, trad. de José Manuel Revuelta, Madrid, Trotta, 2014, Colección Estructuras y Procesos, p. 48.

(*beni comuni*). Para ello, debemos señalar que dicha concepción nace de ser un punto medio entre lo que se denomina bienes de propiedad privada y pública, lo cual constituye el aspecto social de los mismos.

Stefano Rodotà con base en lo anterior, se preguntó si es posible disponer de un bien sin ser necesariamente propietario y, la respuesta es que sí, puesto que es solo bajo esta idea que se permitirá garantizarlos en el tiempo, como si dichos bienes denominados comunes se introdujeran a la comunidad humana no únicamente como una reconciliación entre el ser individual y social, sino que se encuentren ligados a un determinado grupo social, es decir, lo que se pretende con estos bienes es ir más allá de ello, llevándolos a que se encuentren históricamente asegurados bajo toda una estructura jurídica, que podría decir fuera más allá de los límites meramente nacionales. Aunado a que hablar de esa nueva concepción, trae consigo nuevas necesidades, lo que plantea la idea de que los derechos fundamentales estén conectados con bienes indispensables para su satisfacción.

Bajo lo anteriormente referido es que los derechos, vistos así, operarían a través de un principio de solidaridad, donde:

Es precisamente la indivisibilidad de los derechos lo que hace que el juego separado de derechos y deberes ya no esté disponible. La solidaridad, a la que tiene derecho la cuarta parte de la Carta Europea, cumple precisamente la función de incorporar el deber en la ley, donde la dimensión individual es impensable sin la social⁵.

Por lo que, en él, todos gozan de las mismas condiciones, sin elementos ególatras o egoístas por así mencionarlo, lo que consecuentemente trae aparejado que en la medida en que estos llamados derechos fundamentales son tratados como bienes comunes que —según Stefano Rodotà— son aquellos que producen la utilidad necesaria para que estos puedan ser satisfechos y con ello —agregaría— se garantiza el pleno desarrollo de las personas.

Por lo anterior, inmediatamente no escapa la participación de la sociedad, que esta pudiera tener mediante diversas acciones a través de las cuales podrían reconocerse otras cuestiones, como el hecho de que existen diversos intereses puestos en juego o el disfrute de los denominados bienes naturalmente escasos de las generaciones futuras por medio de consideraciones de ética ambiental y deberes de la población humana que incluso pue-

⁵ Stefano Rodotà señala lo siguiente: *“È proprio l’indivisibilità dei diritti a rendere non più proponibile il gioco separato di diritti e doveri. La solidarietà, alla quale è intitolata la quarta parte de la Carta europea, esercita proprio la funzione di inglobare nel diritto il dovere, là dove la dimensione individuale è impensabile senza quella sociale.”* Véase, Rodotà, Stefano, *La vita e le regole*, Milano, Feltrinelli, Saggi Universale Economica Feltrinelli, 2006, p. 39.

den llevar a que determinados derechos de propiedad puedan ser restringidos, siempre y cuando se afecten derechos fundamentales de toda una colectividad que, en todo caso, tendrán este carácter de bien común.

IV. RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

La Responsabilidad Social Empresarial o Corporativa (RSE O RSC), e incluso en México como se conocen, empresas socialmente responsables, implica reinventar una visión económica de los agentes que participan en ella, hacia un aspecto social y ambiental. Por tanto, a mediados del siglo pasado, se creó este concepto y cuya evolución, podemos decir, le permitió llegar hasta a una denominada ética empresarial en los últimos años y que, si bien poco se ha dicho de él en el ámbito jurídico, en los últimos años este concepto ha cobrado importancia.

Howard R. Bowen, quien se le conociera como el padre de la responsabilidad social empresarial, señala que esta “hace referencia a las obligaciones de los ‘hombres de negocios’ para adoptar aquellas políticas, tomar aquellas decisiones, o seguir aquellas líneas de actuación que son las deseables en términos de objetivos y valores sociales”⁶.

En este contexto, la RSE no es algo que pueda ser tratado bajo las mismas condiciones en todos los países, esta también depende en gran medida del sector económico, de acuerdo con sus propios problemas, variaciones sociales y ecológicos, no obstante, se habla de tres temas prioritarios como son: *people, planet y profit*⁷. E incluso, como mencionamos, el área geográfica donde estén podría variar todas estas decisiones, el contar con aparatos gubernamentales sólidos que sean capaces de actuar como órganos reguladores, la participación de las empresas en conjunto con las Organizaciones no Gubernamentales (ONGS), que si bien, pueden tener intereses compartidos, deben encontrar un punto en común y trabajar es este⁸, así como una sociedad civil bien desarrollada que pueda seguir

⁶ Sánchez García, Victoria Eugenia, et al., *Responsabilidad Social Corporativa. El papel de las Naciones Unidas y otras Organizaciones Internacionales en la Promoción de la RSC*, Madrid, Dykinson, 2017, Ciencias Jurídicas y Sociales, p. 19.

⁷ Hupperts Pierre, *Responsabilidad social empresarial; comunicación y cooperación en el área de la RSE*, Buenos Aires, Valleta Ediciones, 2005, p. 12.

⁸ Desde aquí podemos decir que los puntos de aprendizaje para las empresas son: a) olvidar juicios y prejuicios de las ongs; b) tomar en consideración la importancia de las ongs en la sustentabilidad; c) hay un deber de comunicar la rse por parte de la empresa, apoyándose de materias como el marketing, d) tener una participación proactiva y verdadera de adoptar la RSE.

Ahora bien, entre los desafíos de las ONGS estarían los siguientes: a) tomar decisiones en forma uniforme, transparente y rápida, estableciendo compromisos y cumplirlos; b) entender cómo funciona una empresa, su modo de organización y fines; c) generar ambiciones reales respecto a la posibilidad de poder influenciar determinadas conductas de las empresas. Por último, ambas deben ser capaces de generar condiciones que les permitan ganar a ambas, encontrar puntos de acuerdo y de alguna forma trabajar sobre ello. Para más información se recomienda consultar: Hupperts, Pierre, *op. cit.*, pp. 81-116.

de cerca, ya no todas las actividades, sino determinadas de la empresa, pues, en este punto se confrontan las preferencias, gustos y necesidades contra aquello que podría ser ecológicamente aceptable y difícilmente como consumidor, se tenga una tendencia a lo segundo.

V. EL ROL DEL ESTADO EN LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Existen autores que desarrollan teorías en las que se afirma que la intervención gubernamental no es necesaria en la medida en que las personas afectadas por la externalidad⁹ tienen la capacidad de que se reúnen y negocian, pues, de alguna forma el mercado se encarga de crear incentivos, que de acuerdo con las demandas de la sociedad, será esto lo que pueda regular la actuación de la empresa en la sociedad, pero, ¿qué sucede cuando las empresas no pueden responder a las demandas de la sociedad? Entonces, necesariamente se requiere una intervención por parte del Estado, sea que actúe de forma directa o indirecta.

En estos términos, Halina Ward¹⁰ sostiene que dicha intervención, en cualquiera de sus dos formas, actúa por medio de cuatro etapas, es decir, se promociona, colabora, facilita y ordena el actuar de la empresa.

Al respecto, ello abre paso a que si lo trasladamos a la materia tributaria, la autoridad fiscal, ante una eventual idea de mejorar su recaudación, haga necesario generar un mayor acercamiento con el contribuyente con relación a las prácticas que toma este para cumplir con sus obligaciones fiscales, o bien, imponerles mayores obligaciones, para que la autoridad puede con ello implementar mecanismos más eficientes de recaudación y simplificación de trámites, solo por mencionar algunos y, no tanto imponerles mayores obligaciones, sanciones y procedimientos de forma desmesurada, quizás, buscando una especie de doble beneficio y, por qué no, que tales beneficios puedan ser extensivos a otras áreas.

Es por ello, a nivel internacional surge la Resolución aprobada por la Asamblea General el veinticinco de septiembre de dos mil quince, denominada: Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, la cual trató de inspirarse en los

Además, se discute que en su mayoría son empresas multinacionales quienes pueden asumir todo lo relacionado con la RSE que, si bien está dirigida a todas las empresas por igual, las empresas PYMES quizás deberían tener otro tratamiento a fin de asegurar su participación.

⁹ Entendiendo por esto, aquellas situaciones o acontecimientos, no previstos pero que son potencialmente generadores de un daño entre diversos agentes, sea cuando el negocio o actividad que se desarrolla genera un daño y, por ende, se debe pagar todo el daño causado. Donde lo importante es que, como consecuencia de ello, se necesitan una serie de recursos para transferirlos y recombinarlos a una eventual reparación, lo que genera que la RSE surja como una forma de reparar dichas externalidades. Para más información, véase; Coase, Ronald, "The Problem of Social Cost", *The Journal of Law & Economics*, volume III, october 1960, pp. 1-44, <http://econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>.

¹⁰ Para más información se recomienda consultar: Ward, Halina, *Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: taking stock*, International Finance Corporation, The World Bank, January 2004, pp. 5-6, <http://documents.worldbank.org/curated/en/548301468313740636/pdf/346560CSR1Taking1Stock.pdf>.

propósitos y principios asumidos en la Carta de las Naciones Unidas, incluido el pleno respeto del derecho internacional, cuyos fundamentos son la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados internacionales de derechos humanos, la Declaración del Milenio y el Documento Final de la Cumbre Mundial en dos mil cinco, así como otros instrumentos, tales como la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo. Por lo que podemos concluir que lo más relevante en dicha Resolución fue la descripción de los 17 Objetivos sobre Desarrollo Sostenible, mismos que al final resultan ser principios que se vuelven meras aspiraciones.

Sostenemos lo anterior ya que, si bien dichos principios se presentan como un nuevo modelo a seguir, lo cierto es que resulta tan complejo cumplirlos, pues, necesariamente se necesita reformular no solo el aspecto institucional a nivel Administración Pública, sino de toda la sociedad y cada una de las organizaciones que la componen y, más aún, si bien esa situación se reconoce a nivel mundial, necesariamente cada país en lo individual requiere adoptar una plena convicción de querer incorporarlos a su sistema de organización gubernamental e incluso asumir altos costos, ya que, aún y cuando el Comité de Expertos en Administración Pública busca movilizar recursos financieros y encontrar formas innovadoras de obtener apoyo financiero público y privado e inversiones orientadas a la implementación de la Agenda 2030, reconociendo que debe garantizarse la rendición de cuentas y permitir el escrutinio público, las excepciones al acceso a la información deben estar sujetas únicamente a las salvedades específicas y limitadas que establece la ley y que se determinan mediante un proceso abierto, no dejan de ser aspiraciones.

VI. PANORAMA FISCAL DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, PARA LA MOVILIZACIÓN DE RECURSOS EN EL MARCO DE LA AGENDA 2030 PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE

En años recientes la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), publicó un estudio titulado: Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, mediante el cual se analizan una serie de políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, donde América Latina ha presentado ingresos públicos similares desde dos mil dieciocho, sin embargo, se produjo una tendencia a la reducción en el grupo de países compuesto por Centroamérica y México, mientras que en América del Sur estos ingresos incluso estaban adquiriendo mayor dinamismo. No obstante, aún los ingresos fiscales de la región siguen siendo insuficientes para financiar el logro de los objetivos de Desarrollo Sostenible, como reconoció la misma CEPAL¹¹.

¹¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019, p. 7, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf.

En estos términos, se decía que una de las principales barreras para la movilización de recursos internos es el alto nivel de evasión fiscal y los flujos financieros ilícitos¹². Aunado a ello, se reconoció una disminución en el proceso de reducción de la desigualdad, por lo que se estableció que se debe afinar la intervención pública sobre la base del fortalecimiento de instrumentos tributarios con mayor poder redistributivo y políticas de gasto público¹³, lo que en el mismo modelo de Desarrollo Sostenible se reconoce como una especie de reinención de la Administración Pública y mejorar lo que se denomina gobernanza¹⁴.

Además, se reconoce a la política tributaria como herramienta para impulsar el progreso hacia el cumplimiento de los Objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, desde múltiples dimensiones, tales como la desigualdad, la pobreza y el bienestar de mujeres, ancianos, jóvenes y otras poblaciones vulnerables, lo que produce un crecimiento económico y un bienestar social, de ahí que el desafío de los países sea desarrollo económico sostenible e inclusivo¹⁵.

Bajo esta línea argumentativa, en términos de la CEPAL, los impuestos tienen una capacidad de modificar las decisiones de producción, consumo e inversión, de esta manera se les ha reconocido como instrumentos para fomentar o desalentar determinadas acciones económicas que se consideran nocivas o no deseadas desde una óptica del bienestar de la sociedad en su conjunto, y es por ello que la Comisión Económica para América Latina y el Caribe en este denominado *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, destaca la importancia que tienen los impuestos correctivos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, pues, como reconocería, juegan un papel fundamental en la política de precios, sobre todo en aquellas prácticas que se consideran insalubres, que en principio tendrían que incidir en mitigar los comportamientos nocivos, situación diferente a si cumplen su finalidad o no.

¹² *Idem*.

¹³ *Ibidem*, p. 8.

¹⁴ La CEPAL señala que, particularmente, la recaudación del impuesto sobre la renta personal sigue siendo débil en la región, sin embargo, consideró que no debería de ir tanto hacia ese rubro, dado que los países buscarían obtener mayores ingresos incrementándose las tasas de ese impuesto, no obstante, Arthur Laffer plantea que el hecho de subir la tasa del impuesto no necesariamente aumenta la recaudación, porque la base tributaria cae. Por tanto, en su gráfica, puede observarse el punto en el que la tasa impositiva es cero, y donde los ingresos fiscales serán nulos, ya que no se aplica ningún impuesto. Mientras que, por el contrario, si la tasa impositiva es del 100%, los ingresos fiscales también serán nulos, ya que nadie aceptaría producir un bien cuyos ingresos generados fueran destinados en su totalidad a pagar impuestos. Véase; Laffer, Arthur, "The Laffer Curve: Past, Present, and Future", *Executive Summary Backgrounder*, núm. 1765, 2004.

¹⁵ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *op. cit.*, pp. 7-8.

Una vez establecido todo lo anterior, podemos pensar que ese tipo de tributación mediante impuestos indirectos difiere completamente del modelo de tributación medioambiental en Europea, donde se identifican determinados comportamientos, se reconocen los costes de este comportamiento dañino y con base en esto se busca en la medida de lo posible reducir los mismos comportamientos a niveles aceptables o mínimos establecidos mediante diversos tributos que gravan parte de la actividad de la población como el uso de automóvil, espacial, energético, verter alguna sustancia, entre algunos otros, que se establecen mediante elementos que son cuantificables y verificables, ya sea que se imponga sobre la misma externalidad, o bien, sobre factores indirectos como hemos mencionado y quizás este pudiera ser el modelo que debiéramos seguir.

Enmarcado en el tema que se trata, es que lo anterior se dimensiona a dos aspectos, ya sea que se trate de cumplir con fines puramente ambientales, o bien, conjugar estos con objetivos socioeconómicos, como son un incremento en el empleo o una mejora en la eficiencia del gasto público, o bien, como puede ser dirigirlos a sectores de salud, sistema de pensiones, educativo, solo por señalar algunos, buscando siempre que se mejoren la calidad ambiental y la eficiencia del sistema económico a fin de incrementar el nivel de bienestar social y, con ello, de igualdad y equidad.

VII. LA POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO

Emilio Margáin Manautou afirma que solo puede hablarse de política fiscal cuando un gasto se va a financiar con recursos fiscales provenientes del impuesto¹⁶. De este modo, el Estado debe estructurar un sistema fiscal que no sólo produzca recursos para satisfacer su presupuesto, sino que además debe establecer medidas fiscales que establezcan la orientación económica del país, pese a que ello implique sacrificios recaudatorios, ya que recordemos el objetivo principal de la política fiscal es la recaudación y secundariamente: A) facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; B) desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a mejorar el desarrollo económico, y; C) evitar fuga de capitales¹⁷.

Por ende, bajo esta línea argumentativa podemos pensar en tres soluciones —con sus respectivos problemas— para implementar una política fisco ambiental que pueda ser compatible con el ámbito jurídico:

¹⁶ Margáin Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 7.

¹⁷ *Ibidem*, p. 13.

- A. Que se establezcan tributos que se encarguen de gravar las actividades que se consideren perjudiciales, evitando así que las empresas dejen de realizar este tipo de actividades o en su caso vean restringida su conducta. Pero entonces, ello nos lleva a pensar que no existiría una verdadera responsabilidad social empresarial, puesto que en este caso el pago de dicho tributo solamente sería un medio para darle la posibilidad a determinada empresa para que pueda continuar con su actividad productiva, por lo que en nada importaría el desarrollo de su actividad y las consecuencias que dejaría la misma;
- B. Por otro lado, se piensa en el incentivo fiscal; visto como una excepción al régimen ordinario del tributo, mediante el cual se fomenta un estímulo que ayuda a provocar un beneficio fiscal, pero que hasta cierto punto —como su nombre lo indica— incentiva una conducta del receptor normativo. Lo que entonces lleva consigo una función de promoción, apoyo o estímulo a esta denominada responsabilidad social empresarial, pero consecuentemente quien asumiría dicha reducción recaudatoria —como un costo— sería la ciudadanía, quizás sólo justificado por el beneficio que recibirían y con el objeto de prevenir necesidades a futuro;
- C. Crear técnicas desgravatorias que no son otra cosa que el objeto imponible, este simplemente delimitado por el legislador y que, por ende, se encuentre íntimamente relacionado a los impuestos —más establecido por criterios de política pública o con otra finalidad— y, tal vez, fuera de la protección medioambiental. En este sentido, retomando las técnicas desgravatorias, las mismas deberán cumplir con tres principios fundamentales jurídicos de la tributación, que a decir de Sainz de Bujanda¹⁸ son:
 - a) Que la legislación fiscal tenga coherencia y se inspire en lo que se estime justo de acuerdo con la distribución de la carga tributaria;
 - b) Que la norma jurídica tributaria emane de la colectividad en cuanto creación o reformas a las exacciones públicas que ejercita por medio de sus órganos de representación en forma de leyes, y;
 - c) Que las garantías otorgadas a la colectividad no resulten burladas por una cuestión arbitraria de la Administración.

Una política fiscal, como hemos argumentado, debe fijar las características generales de los impuestos de acuerdo con factores económicos, políticos e incluso psicológicos

¹⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III, p. 391.

del país de que se trate. De este modo, México válidamente podría establecer tributos para cumplir con determinadas obligaciones internacionales que se encarguen de gravar las actividades que se consideren perjudiciales, por medio de bases imponibles, en las que se recurra a una estimación objetiva, donde sus elementos constituyan un incentivo a reducir la contaminación, evitando que con ello las empresas dejen de realizar sus actividades económicas o en su caso vean restringida su conducta, mediante el cual se lleve a cabo una función de promoción, apoyo o estímulo a esta denominada responsabilidad social empresarial o ética empresarial.

Aunado a lo anterior, si México pretende cumplir con ello, debe de relacionarse con los tipos de regímenes tributarios, sujetos obligados, impuestos y el mismo régimen de coordinación fiscal.

Es importante mencionar que con el Federalismo y, más específicamente, el enfocado al ámbito fiscal en la medida en que nace de un proceso histórico donde se propició el endeudamiento de los Estados miembros, pues, se dice, solamente generó un crecimiento regional inequitativo, no obstante, no nos detendremos a explicar ello y solo resaltaremos que los Estados miembros, si bien no se incorporaron por convicción, sino que se vieron en la necesidad de incorporarse a los convenios que limitarían sus potestades tributarias en la medida en que debían ajustarse al otorgamiento de facultades establecidas dentro de la Constitución de 1917¹⁹, toda vez que, de no hacerlo así quedarían excluidos a obtener un derecho para lograr así una participación mayor de la recaudación federal y entonces la coordinación fiscal se presupondría lograda con la celebración de los Convenios de Colaboración Fiscal, sin embargo tan importante es este sistema que no podría ser excluido, ya que de este dependerán diversas facultades para actuar y recaudar por medio de un bloque de exclusividad.

Por último, quizás se debe decidir si es conveniente operar con un fondo similar al relacionado con la materia de hidrocarburos, como lo es el Fondo Mexicano del Petróleo, así como definir las autoridades que estarán involucradas en dicho modelo, entre otros aspectos.

¹⁹ Vergara Rivas, Fabiola Guadalupe, *El certificado bursátil: Análisis y perspectivas sobre la bursatilización de deuda pública en México*, México, Porrúa, 2005, Breviarios jurídicos, p. 8.

VIII. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y LA REINVENCIÓN DE LA VISIÓN ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL. IMPUESTOS AMBIENTALES. GENERALIDADES

En nuestro país no existe un conjunto de normas tributarias a las que se las pueda denominar “reforma fiscal verde” o que siquiera persigan una finalidad extrafiscal de protección ambiental. Únicamente existen determinados ordenamientos que han incorporado el pago de derechos por la utilización de cierto tipo de recursos, tales como energía, hidrocarburos, minería, entre algunos otros, o bien, la creación de incentivos compatibles con objetivos ambientales o de promoción de otras actividades como la inversión hacia ese tipo de finalidades.

Para ello, será importante trabajar sobre dos ejes principales; en primer lugar, reformular nuestro ordenamiento jurídico fiscal por el que se busque una protección ambiental, mediante la cual se incorpore la finalidad extrafiscal en forma directa sobre los insumos, procesos y productos generadores de la fuente de contaminación, promoviendo la creación y aplicación de incentivos fiscales sobre los procesos productivos que se adapten al desarrollo sustentable.

En segundo lugar, crear nuevos tributos necesarios para corregir conductas negativas, otorgando beneficios para aquellos sujetos que busquen ser más amigables con el ambiente e incluso con ello, al punto de que la competitividad entre ciertos sujetos se base en crear mejores condiciones que ayuden a la protección ambiental, como en el caso puede ser que una persona moral se vea obligada a ser amigable con el ambiente para poder competir con otras, para lo cual será ineludible vigilar el cumplimiento por parte del Estado mediante sus instituciones en cualquier nivel de Gobierno y lograr cumplir así con el fin extrafiscal para el cual son creados estos tributos.

En este sentido, es bien sabido que, para llevar a cabo la efectividad del derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar, como puede desprenderse de la lectura efectuada al Artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta evidente para que ello pueda cumplimentarse, constituye una obligación a cargo del Estado mexicano llevar a cabo acciones tendentes a proteger el medio ambiente, acceder al derecho a la salud y evitar el daño a esta por la aparición de contingencias ambientales. Por consiguiente, la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, en su Artículo 22, considera instrumentos económicos, los mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente, considerando, además, como instru-

mentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que impulsen el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental, sin tener fines exclusivamente recaudatorios, sin embargo, esto no es una cláusula habilitante que justifique un impuestos ecológico, pues, estos parten de otras premisas para considerarse constitucionalmente válidos.

Conforme a lo anterior, es que, a su vez, debe buscarse acatar un orden no solo nacional sino internacional y con ello eliminar la ineficacia del sistema, la evasión de impuestos, el traslado de beneficios, el uso abusivo de los tratados y las corrientes financieras ilícitas, mejorar la gestión de los procesos de recaudación pero sin llegar al terrorismo fiscal, crear esferas de competencia claras, transparentando las operaciones, garantizando que la gestión de los recursos a nivel microeconómico y macroeconómico, en particular en lo que se refiere a los ingresos procedentes de los recursos naturales, se destine a los fines por los que originalmente se crearon y con posterioridad se evalúe su desempeño e incluso mostrar los beneficios que tienen, para la sociedad, las aportaciones de los contribuyentes a través de resultados que puedan ser visibles.

IX. MÉXICO HACIA LOS NUEVOS RETOS MEDIOAMBIENTALES

Adoptar tributos ambientales, mediante los cuales se grave de forma directa parte de la actividad de la población o de determinados sectores de la industria que puedan considerarse dañinos para el medio ambiente, resulta uno de los mayores retos a diseñar e implementar por lo que una vez evaluado este, se debe valorar la utilidad del uso de los bienes ambientales y el costo de evitar la contaminación o algún otro fin que se persiga, mediante elementos cuantificables y verificables, pero siempre tomando en consideración las realidades sociales, económicas y políticas en las que el sistema tributario opera, enfocando no solo su beneficio a sectores ambientales, puesto que, dado los actuales modelos internacionales, ello es solo una parte del todo, que puede contribuir a generar otros beneficios. Que, en conjunto con diversas políticas públicas, arreglos y convenios, pudiera lograrse la adopción de nuevos tratamientos a fin de lograr el mayor beneficio para todos, bajo un esquema de responsabilidad.

Por lo que respecta a México, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos ha dotado de algunas características para considerar los impuestos ecológicos o ambientales constitucionalmente válidos, como son los siguientes:

- Que este tipo de impuestos gravan manifestaciones económicas indirectas de riqueza; y para entender tal circunstancia, los Artículos que los contengan — ecoimpuestos— deben ser interpretados en el marco de competencias concu-

- rrentes de la Constitución Federal y su ley general respectiva en materia de protección al ambiente; así como la tendencia mundial para establecer impuestos de carácter ecológico;
- Debe acatarse la delimitación de la potestad tributaria como sistema constitucional, la cual está distribuida conforme a lo siguiente:
 - a) Un bloque de exclusividad conferido a la Federación, a través de:
 - a.1) La reserva expresa y concreta de ciertas materias y fuentes de riqueza o imposición reservadas a la Federación (Artículos 73, fracción XXIX, y 131 de la Constitución Federal);
 - a.2) Restricciones a los Estados como límites negativos a la potestad tributaria de los mismos (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII; y 118 de la Constitución Federal);
 - b) Un sistema concurrente de ciertas facultades impositivas (conforme a los Artículos 73, fracción VII, y 124 de la Constitución Federal);
 - En el sistema constitucional de distribución de competencias tributarias no hay una referencia de concurrencia —expresa— a la “materia ambiental”;
 - El *bloque de exclusividad* conferido a la Federación se funda sustancialmente en el *sustrato económico* o fuentes impositivas más que en una clasificación o sistematización de materias jurídicas;
 - En el Estado mexicano puede existir concurrencia impositiva para establecer contribuciones que trasciendan a la materia ambiental, pero para ello debe determinarse que (i) no se invada el “bloque de exclusividad” de las fuentes impositivas conferido a la Federación; y (ii) que las contribuciones efectivamente puedan responder, entre otros fines extrafiscales viables, a la protección del medio ambiente, y que como tal puedan funcionar como “instrumentos económicos-fiscales”. Pero todo ello en el marco de la concurrencia constitucional en materia impositiva, y no ambiental;
 - El sustento constitucional que habilita la potestad tributaria normativa es la existencia de un *sustrato económico* (capacidad económica);
 - Se reconoce que a nivel internacional “los impuestos” (entiéndase en sentido amplio como “contribuciones”) tienen la capacidad de resarcir fallas en el mercado con la incorporación del impacto que sufre el medio ambiente a través de los precios de los bienes contaminantes;

- En esta línea, se reconocen parámetros de control que pueden ser desde el punto de vista competencial, es decir, qué puede hacer el Estado federal o local y qué necesita como presupuesto para hacerlo; y otro que limita ese ejercicio y otorga garantías al contribuyente que se ha identificado con los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público;
- Resulta factible que exista la intervención de otras fuentes normativas, como en el caso lo son las normas oficiales mexicanas, toda vez que precisamente en ellas se prevén los elementos, procedimientos, mecanismos y metodologías que la autoridad fiscal debe seguir con precisión para efectos de integrar la base imponible, siempre y cuando existió un acto normativo primario por parte del legislador que permite esa intervención de otras fuentes;
- Que para demostrar la inconstitucionalidad de las normas que regulan impuestos ecológicos, se tendría que demostrar que tal gravación es ruinoso o destruye la fuente de riqueza gravada;
- El impuesto ecológico local es constitucionalmente válido sí y sólo sí no coincide con la materia gravada por otros ordenamientos jurídicos como puede ser el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, pues, no existiría transgresión a tal sistema jurídico.

De no implementarse lo anterior y seguir operando mediante el esquema de impuestos sobre todo indirectos, mediante los cuales se grava un producto, ya sea en su conjunto o no de manera diferente al resto general de los bienes disponibles en una economía, como son los casos de: tabaco, el alcohol o las bebidas azucaradas y que en México transitamos de un Impuesto a los Productos con Alto Contenido Calórico a un denominado Etiquetado Frontal en los cuales se muestren los excesos relacionados con la elaboración del mismo producto, que si bien, pudieran reducir en cierto grado las ventas de estos productos, no solo habría que analizarse esto, pues, debe considerar si en realidad se está combatiendo el problema por el que originalmente se plantearon los mismos, al reunir datos y producir la información necesaria para tomar decisiones fundamentadas y establecer políticas sólidas que regulen una marco de seguridad sanitaria.

Por lo que, además, debe existir una capacidad funcional de Gobierno para desempeñar sus funciones, ligada a los procedimientos institucionales y la disponibilidad de recursos financieros y humanos, así como su capacidad política.

La última opción es operar con un esquema híbrido de los dos puntos tratados con anterioridad pues, como puede inferirse, el primero tiene la finalidad de incidir más en el

control, manejo, explotación y extracción de recursos naturales, mientras que el segundo, repercute en productos con los cuales se busca desalentar y reducir el consumo de productos nocivos para la salud, con los cuales, de llegarse a cumplir, puedan disminuir el costo fiscal asociado a los programas de atención de las enfermedades no transmisibles. Sin embargo, dado el periodo que tomaría hacer esta transición, se necesitará complementarse con el primer punto, en la medida en que se puedan aprovechar los ingresos tributarios derivados de su aplicación para financiar políticas públicas coherentes con un desarrollo sostenible.

X. CONCLUSIÓN

Cada país debe garantizar la estabilidad en su orden jurídico dándole coherencia al mismo como presupuesto necesario, de manera que puedan inferirse sus propios principios, lo cual, nos lleva a buscar entender la sistematicidad y plenitud del Derecho. No obstante, el hecho de reconocer, proteger y otorgar determinados derechos bajo una pluralidad normativa que obedezcan a diversas demandas de distintos grupos sociales rompe con una de las características funcionales del Derecho, esto es, con la generalidad con la que debe operar un sistema y, además, nos muestra que socialmente al no haber intereses comunes, no hay tampoco un orden dentro del mismo. Dado que, si alguien quiere exigir un derecho, al invocarlo, puede que vulnere los derechos de otros, menos, como podemos inferir al del titular que lo invoca.

Un Estado, para fijar las bases de su sistema tributario, requiere, primeramente, establecer una política presupuestaria, la cual, ayuda a decidir los gastos y la manera en cómo estos deben ser cubiertos, es decir, toma en consideración las posibilidades de la nación para sufragarlos y una vez hecho ello, se jerarquizan atendiendo a las necesidades sociales que más necesiten ser priorizadas. En este sentido, con posterioridad, es que surge la política fiscal, donde, habrá que fijar las características generales de los impuestos de acuerdo con factores económicos y políticos. Por lo que, surge la técnica fiscal como presupuesto necesario, en donde después de fijarse las modalidades de la base del impuesto, su control y recaudación por parte del legislador, este debe respetar los principios constitucionales; evitar tomar las medidas que contravengan o impidan el desarrollo económico del país y conocer el déficit de las necesidades sociales del Estado, así como el comportamiento de los contribuyentes.

Explicado lo anterior, establecer tributos que se encarguen de gravar actividades que se consideren perjudiciales, regulando ciertas conductas y modificando otras, requiere de incentivos fiscales, apoyos, estímulos o exenciones vistos como una excepción al régimen

ordinario del tributo, mediante el cual se fomenta un estímulo que ayuda a provocar un beneficio fiscal, lo que entonces lleva consigo una función de promoción a esta denominada responsabilidad social empresarial e inclusive, ir acompañados de técnicas desgravatorias, que no son otra cosa que el objeto imponible, este simplemente delimitado por el legislador. Es por ello que, observando lo contenido en los Artículos 31, 40, 73, 115, 117, 118, 122 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con los cuales se da énfasis al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante el cual se da una concentración de las fuentes impositivas de la base más amplia en el orden federal y, así mismo, se impone la normatividad contenida en la Ley de Coordinación Fiscal, no obstante, se debe hacer que el gobierno en cada nivel de que se trate, cree las bases para generar una auténtica legitimación para recaudar y con ello que puedan gravar mayores actividades económicas o incrementar la tasa, tarifa o cuota impositiva, respetando siempre la división de poderes.

En países como Alemania y Gran Bretaña, donde particularmente se señala que los impuestos ambientales gravan, entre varios, combustible, vehículos, vuelos, uso de un automóvil de la empresa de forma privada, carbono, energía, recursos naturales y los residuos, con los que debe resolverse el problema de las externalidades de estos, es decir, aquellos costos externos para la sociedad que surgen del hecho de que los costos de las actividades que son perjudiciales no perciben, en realidad, los costos medioambientales para eliminar el efecto nocivo y/o revertir la situación original del medio. En este sentido una política impositiva debe ser protectora de ciertos beneficios, considerar la capacidad de pago, sólo por mencionar algunos, entonces, con esto debe solucionarse el problema de la regresividad de los impuestos que, en el caso de América Latina, entendida esta como aquella situación que impactará, en una mayor magnitud, sobre los estratos de ingresos inferiores; distinta de un impuesto proporcional donde recaería con igual fuerza sobre todos los niveles de ingresos e inclusive debería plantearse la idea de dejar de lado la alta dependencia de México por la recaudación de impuestos indirectos, restando importancia a los impuestos directos e incluso olvidándolos.

XI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ALEXY, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, Colección el Derecho y la Justicia.
- _____, *La doble naturaleza del derecho*, trad. Manuel Atienza, Madrid, Trotta, 2016, Colección Estructuras y Procesos.
- ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy y LARREA BASTERRA, Macarena (coords.), *Energía y tributación ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2013.
- AMADOR, Carlos, *El mundo finito. Desarrollo sustentable en el siglo de oro de la humanidad*, México, Facultad de Química-UNAM-Fondo de Cultura Económica, 2010, Colección Popular.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª. ed., Themis, México, 2014.
- BOUR, Enrique, "Responsabilidad social de la empresa, análisis del concepto", *Estudios Económicos*, vol. XXIX (N.S.), Núm. 59, julio-diciembre de 2012, p. 19, <http://ebour.com.ar/pdfs/Estudios%2059%2027%2011%202012.pdf>.
- COASE, Ronald, "The Problem of Social Cost", *The Journal of Law & Economics*, volume III, october 1960, , <http://econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>.
- DELACÁMARA Gonzalo, *Guía para decisores, Análisis económico de externalidades ambientales*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas, Santiago de Chile, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3624/1/S2008426_es.pdf.
- DOUZINAS, Costas, "El fin(al) de los derechos humanos", *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, núm. 22, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, 2008, <http://revistaius.com/index.php/ius/article/view/142/135>.
- GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos et al., *La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino*, Naciones Unidas-CEPAL-Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social- Dirección de Gestión Pública y Regulación, 2002, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7271/S025361_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- GUERRERO GARCÍA, Javier, *La lucha por el federalismo en México; Una visión sobre los resultados de la Convención Nacional Financiera*, México, Porrúa, 2005.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, Federalismo y Globalización en México*, México, Tax Editores Unidos, 2003.

- HERRERA, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. de Stella Mastrangelo, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, 2012, Colección Derecho y Política.
- HUNT, Lynn *La invención de los derechos humanos*, trad. de Jordi Beltrán Ferrer, Barcelona, Tusquets, 2009.
- HUPPERTS, Pierre, *Responsabilidad social empresarial; comunicación y cooperación en el área de la RSE*, Buenos Aires, Valleta Ediciones, 2005.
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999.
- KLOEPFER, Michael, *Derecho y protección del medio ambiente*, Chile, Núm. 8, 2012, https://www.kas.de/c/document_library/get_file?uuid=1bc5d29e-7138-3dc3-dd6e-919e8f33f-22c&groupId=252038.
- LANZ DURET, Miguel, *Derecho Constitucional Mexicano y consideraciones sobre la realidad política de nuestro régimen*, 5ª. ed., México, Norgis.
- LAURE, Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, trad. de Manuel García-Margallo Rianza, Madrid, Derecho Financiero, 1960, Colección Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, serie IV, vol. III.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2004.
- PATÓN GARCÍA, Gemma, "Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial", *Revista Pensar en Derecho*, Buenos Aires, Núm. 3, Año 2, diciembre de 2013, Eudeba, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/pensar-en-derecho/revistas/3/incentivos-fiscales-ambientales-y-responsabilidad-empresarial.pdf>.
- RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955.
- RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, 2ª. ed., trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995.
- RODOTÀ, Stefano, *El derecho a tener derechos*, trad. de José Manuel Revuelta, Madrid, Trotta, 2014, Colección Estructuras y Procesos.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, t. I.

- _____, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, t. II.
- _____, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III.
- SÁNCHEZ GARCÍA, Victoria Eugenia, *et al.*, *Responsabilidad Social Corporativa. El papel de las Naciones Unidas y otras Organizaciones Internacionales en la Promoción de la RSC*, Madrid, Dykinson, 2017, Ciencias Jurídicas y Sociales, 2017.
- SHIVA, Vandana, *Las Guerras del Agua; Privatización, Contaminación y Lucro*, trad. de Susana Guardado, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, 2003, Colección ambiente y democracia.
- SILVA RAMÍREZ, Luciano, *El control judicial de la constitucionalidad y el juicio de amparo en México*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2014.
- VERGARA RIVAS, Fabiola Guadalupe, *El certificado bursátil: Análisis y perspectivas sobre la bursatilización de deuda pública en México*, México, Porrúa, 2005, Breviarios jurídicos.
- WARD, Halina, *Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: taking stock*, International Finance Corporation, The World Bank, January 2004, <http://documents.worldbank.org/curated/en/548301468313740636/pdf/346560CSR1Taking1Stock.pdf>.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil*, trad. de Marina Gascón, 10ª. ed., Madrid, Trotta, 2011, Colección Estructuras y Procesos.

2. Legislativas

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 06 de junio de 2023.
- Ley de Coordinación Fiscal*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 30 de enero de 2018.
- Ley Federal de Derechos*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 03 de mayo de 2023.
- Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 08 de mayo de 2023.

3. Sitios de Internet

- ASAMBLEA GENERAL DE NACIONES UNIDAS, *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, Septuagésimo período de sesiones, Temas 15 y 116 del programa, 25 de septiembre de 2015, https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1_es.pdf.

AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Fiscalización de la Agenda 2030 Elementos para una planeación de mediano plazo; Objetivos de Desarrollo Sostenible*, octubre de 2017, http://www.asf.gob.mx/uploads/56_Informes_especiales_de_auditoria/Fiscalizacion_de_los_ODS-Version_completa.pdf.

_____, *Fiscalización de la Agenda 2030 Elementos para una planeación de mediano plazo; Objetivos de Desarrollo Sostenible, Resumen Ejecutivo*, s/a, http://www.asf.gob.mx/uploads/56_Informes_especiales_de_auditoria/Fiscalizacion_de_los_ODS-Version_ejecutiva.pdf.

_____, *Participación de la Auditoría Superior de la Federación en la tercera reunión Foro de los Países de América Latina y el Caribe sobre el Desarrollo Sostenible de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)*, 25 de abril de 2019, Núm. 8-19, https://www.asf.gob.mx/uploads/72_Boletines_de_prensa/Tercera_Reunion_CEPAL.pdf.

BANCO DE MÉXICO, *Principios internacionales y nacionales*, <https://www.banxico.org.mx/sistema-financiero/principios-financiamiento-v.html>.

BOLSA MEXICANA DE VALORES, *Bonos verdes*, https://www.bmv.com.mx/docs-pub/MI_EMPRESA_EN_BOLSA/CTEN_MINGE/BONOS%20VERDES.PDF.

CENTRO MEXICANO PARA LA FILANTROPÍA, *Empresa Socialmente Responsable (ESR)*, <https://www.cemefi.org/esr/>.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Libro Verde: Fomentar un Marco Europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas*, Bruselas, 18.7.2001, COM(2001), 366, [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com\(2001\)366_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com(2001)366_es.pdf).

COMISIÓN MUNDIAL SOBRE EL MEDIO AMBIENTE, *Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo*, Asamblea General, Naciones Unidas, A/42/427, 04 de agosto de 1987, http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf.

COMITÉ DE EXPERTOS EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, *Informe sobre el 15º período de sesiones (18 a 22 de abril de 2016)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2016, <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N16/129/98/PDF/N1612998.pdf?OpenElement>.

-
- _____, *Informe sobre el 16º período de sesiones (24 a 28 de abril de 2017)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2017, <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N17/135/56/PDF/N1713556.pdf?OpenElement>.
-
- _____, *Informe sobre el 17º período de sesiones (23 a 27 de abril de 2018)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2018, <https://unbis-net.un.org:8080/ipac20/ipac.jsp?session=15421A97U1F56.68887&profile=bib&uri=fu-ll=3100001~!1176871~!2&ri=1&aspect=subtab124&menu=search&source=~!horizon>.
-
- _____, *Informe sobre el 18º período de sesiones (8 a 12 de abril de 2019)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2019, <https://undocs.org/pdf?symbol=es/e/c.16/2019/8>.
-
- _____, *Informe sobre el 19º período de sesiones (30 de marzo a 3 de abril de 2020)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2020, <https://uns-tats.un.org/unsd/statcom/51st-session/documents/BG-item-3o-E-C16-2020-3-S.pdf>.
- DEPARTAMENTO DE INFORMACIÓN PÚBLICA DE LAS NACIONES UNIDAS, *Cumbre para la Tierra + 5 en 1997*, DPI/1868/SD, febrero de 1997, <https://www.un.org/spanish/conferences/cumbre&5.htm>.
- NACIONES UNIDAS, *Principios Rectores sobre las Empresas y los derechos humanos*, Nueva York y Ginebra, 2011, https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr_sp.pdf.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE*, OECD, 2004, <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/37191543.pdf>.
- Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024*, s/a, <https://lopezobrador.org.mx/wp-content/uploads/2019/05/PLAN-NACIONAL-DE-DESARROLLO-2019-2024.pdf>.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Documento relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*, 2019, https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/precgpe/precgpe_2020.pdf.

4. Resoluciones

Amparo en Revisión 963/2018.

Amparo en Revisión 1051/2018.

Amparo en Revisión 1071/2018.