



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración

Maestría en Impuestos

Título del tema de trabajo registrado

Los impuestos ecológicos en Querétaro

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

Nadia González Maldonado.

Dirigido por:

DR. JORGE ARTURO SÁNCHEZ ACEVES

Centro Universitario, Querétaro, Qro.

agosto de 2025

México

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

Los impuestos ecológicos en Querétaro.

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

Nadía González Maldonado.

Dirigido por:

Dr. Jorge Arturo Sánchez Aceves.

Co-dirigido por:

Nombre Completo del Co-Director del Trabajo.

Mtro. Jorge Arturo Sánchez Aceves.
Presidente
Dr. José Ramón Morales Hernández.
Secretario
Mtro. Tomás Cisneros Medina.
Vocal
Dr. Armando Guevara Andraca.
Suplente
Mtro. Agustín Luna Lugo.
Suplente

Centro Universitario, Querétaro, Qro.
Mayo, 2023.
México

RESUMEN

El hombre ha explotado los recursos naturales del planeta, en aras del crecimiento económico y el desarrollo. Este aprovechamiento desmedido de la naturaleza, ha puesto de relieve la fragilidad del medio ambiente ante la intervención humana y la necesidad de encontrar un punto de equilibrio entre desarrollo y sostenibilidad. Con el objetivo de contrarrestar estos efectos negativos, pero inevitables, se han emitido mecanismos regulatorios en materia ambiental, sin embargo, estos esfuerzos no han sido suficientes. En 1972, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) acuñó el principio “Quien contamina paga”, lo que abrió la discusión sobre el uso de instrumentos económicos para mitigar la contaminación, como una forma de internalizar las externalidades negativas originadas por determinadas actividades económicas que implicaran la explotación de los recursos naturales. Desde finales del siglo pasado en otros países se establecieron los llamados impuestos verdes, sobre las emisiones de dióxido de carbono. Con el paso del tiempo, la imposición ambiental se ha extendido, en cuanto a su aplicación, diseño y objeto de imposición. Nuestro país, impulsado por los acuerdos internacionales suscritos, no ha sido ajeno a su establecimiento y algunos estados como Zacatecas, Nuevo León y Querétaro han implementado este tipo impuestos que, en el marco del federalismo fiscal, han desatado debates sobre su constitucionalidad, respecto a la distribución de competencias entre la Federación y las entidades federativas. Esta investigación tiene como propósito, analizar la constitucionalidad del impuesto sobre extracción de materiales del suelo y del subsuelo, vigente en Querétaro a partir del año 2022 -hoy llamado impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo- a fin de determinar si su imposición se ajusta al sistema de distribución de potestades tributarias previsto por la Constitución Federal. Para tal efecto, se realizó un análisis del impuesto, a la luz de las disposiciones constitucionales que

distribuyen las facultades tributarias en México, así como los criterios jurisdiccionales emitidos por el Poder Judicial de la Federación al respecto

(Palabras clave: competencia tributaria, constitucionalidad, impuestos ecológicos, facultades, Querétaro)

ABSTRACT

Humankind has exploited the planet's natural resources in the pursuit of economic growth and development. This excessive exploitation of nature has highlighted the fragility of the environment in the face of human intervention and the need to find a balance between development and sustainability. Environmental regulatory mechanisms have been enacted to counteract these negative, but inevitable, effects; however, these efforts have not been sufficient. In 1972, the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) coined the "Polluter Pays" principle, which opened the discussion on the use of economic instruments to mitigate pollution as a way to internalize the negative externalities caused by certain economic activities that involve the exploitation of natural resources. Since the end of the last century, so-called green taxes on carbon dioxide emissions have been established in other countries. Over time, environmental taxation has expanded in terms of its application, design, and purpose. Our country, driven by the international agreements it has signed, has not been immune to their establishment, and some states such as Zacatecas, Nuevo León, and Querétaro have implemented this class of taxes, which, in light of fiscal federalism, have sparked debates about their constitutionality and the distribution of powers between the Federation and the states. The purpose of this research is to analyze the constitutionality of the tax on the extraction of materials from the soil and subsoil, in force in Querétaro as of 2022—currently called the tax on environmental remediation caused by soil erosion—in order to determine whether its imposition complies with the system for the distribution of tax powers provided for in the Federal Constitution. To this end, an analysis of the tax was conducted under the constitutional provisions that distribute tax powers in Mexico, as well as the jurisdictional criteria issued by the Federal Judicial Branch on the matter.

(Key words: constitutionality, ecological taxes, powers, tax competition, Querétaro)

DEDICATORIAS

Con amor y agradecimiento para Carlos, Sebastián y Nelly, por ser sostén, motivo y origen.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Autónoma de Querétaro, por expandir mi pensamiento a través de sus aulas.

Al Dr. Jorge Arturo Sánchez Aceves, agradezco que haya aceptado fungir como director de esta tesis y me haya brindado su tiempo y orientación.

A mis maestros, colegas y mentores, por el conocimiento compartido y la formación que me han brindado.

A mis Sinodales, por la oportunidad de presentar este trabajo ante ustedes.

Por último, a la Campaña ¡Titúlate Ya! 2025 de la Facultad de Contaduría y Administración, por su acompañamiento e impulso para concluir este trabajo de investigación.

ÍNDICE

RESUMEN.....	iii
ABSTRACT	v
DEDICATORIAS.....	vi
AGRADECIMIENTOS.....	vii
ÍNDICE	viii
ÍNDICE DE TABLAS	1
1. INTRODUCCIÓN	3
1.1 Planteamiento del Problema	7
1.2. Justificación de la Investigación	9
1.3 Pregunta de investigación	11
1.4 Objetivo.....	11
1.5 Hipótesis	12
2. MARCO TEÓRICO	13
2.1. La actividad financiera del Estado.....	13
2.1.1 Concepto de la actividad financiera del Estado	13
2.1.2 Las etapas de la actividad financiera del Estado	15
2.1.3 La potestad tributaria.....	17
2.1.4 Los ingresos públicos y su clasificación	19
2.1.5 Las contribuciones como género.....	21
2.1.6 Los impuestos como principal contribución.	24
2.1.6.1 Principios de los impuestos tradicionales.	28
2.1.6.2 Principios constitucionales de los impuestos.	30
2.2 El federalismo fiscal en México	38
2.2.1 Las competencias en el sistema federal mexicano.....	39
2.2.2 La distribución de potestades tributarias en el sistema federal mexicano.	44
2.2.3 Las facultades tributarias exclusivas de la federación.	45
2.2.4 Las facultades concurrentes entre la federación y los estados.	47
2.3 Los impuestos ecológicos como herramienta de tipo ambiental.....	51
2.3.1 La lucha del medio ambiente, como antecedente de los impuestos ecológicos... 51	
2.3.2. Principios y fines extrafiscales de los impuestos ecológicos.....	55
2.3.3. La Introducción de los impuestos ambientales en México.	62

2.3.3.1. Las competencias de los impuestos ecológicos en México.	68
2.3.3.2. La potestad de la Federación para crear impuestos ecológicos.	69
2.3.3.3. La falta de certeza jurídica para la creación de impuestos ecológicos estatales.	72
2.3.4 El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el Estado de Querétaro.	77
2.3.4.2 Los estados que han establecido el impuesto por remediación ambiental.	84
2.3.4.3 El impuesto por remediación ambiental en Querétaro.	114
2.3.4.3.1 La exposición de motivos de este impuesto.	115
2.3.4.3.2 La aprobación en la Legislatura del Estado.	117
2.3.4.3.3 La publicación en el Periódico Oficial del Estado.	118
2.3.4.3.4 Los fines fiscales y extrafiscales del impuesto.	120
2.3.4.3.5 Los elementos esenciales del impuesto.	122
2.3.4.3.6 La constitucionalidad del impuesto.	153
3. METODOLOGÍA	191
3.1 Metodología de la investigación.	191
3.2 Diseño de la investigación.	191
3.3 Instrumentos a trabajar.	192
4. RESULTADOS	193
CONCLUSIONES	197
REFERENCIAS	201

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Establecimiento de impuestos ecológicos en las entidades federativas. .	78
Tabla 2. Tipos de impuestos ecológicos vigentes en las entidades federativas y Ciudad de México en 2025	81
Tabla 3. Impuesto sobre extracción de materiales vigentes en México en 2025 ...	84
Tabla 4. Cuotas del Impuesto sobre por remediación ambiental en la extracción de materiales pétreos vigentes en Coahuila de Zaragoza para 2025.	93
Tabla 5. Tarifa por metro cúbico del Impuesto para preservación y Restauración Ecológica en la Extracción de Materiales en el Estado de Durango para 2025.	96
Tabla 6. Cuotas previstas impuesto a la industria de extracción de materiales pétreos en transporte de vehículos o camiones de volteo vigente en el Estado de Nayarit.	98
Tabla 7. Cuotas previstas en el artículo 69 D de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca.	103
Tabla 8. Cuota prevista en el artículo 64 de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo vigente en 2025.	106
Tabla 9. Cuotas previstas en el artículo 11 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas	113
Tabla 10. Proyección de recaudación por concepto de impuestos ecológicos en la Leyes de Ingresos del Estado de Querétaro para los ejercicios fiscales 2023, 2024 y 2025.	121
Tabla 11. Clasificación de materiales del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en 2022.	125
Tabla 12. Comparativo entre el texto de los artículos de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro relativos al impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigentes en los ejercicios fiscales 2022 y 2023.	129
Tabla 13. Comparativo entre el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en el ejercicio fiscal 2023 y el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el ejercicio fiscal 2024. ..	137
Tabla 14. Ejercicio comparativo entre los impuestos por remediación ambiental relativos a la extracción de materiales vigentes en Querétaro, Oaxaca, Nuevo León y Campeche, durante el ejercicio fiscal 2025.	145
Tabla 15. Ejercicio comparativo la regulación del Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo de Querétaro y el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales de Zacatecas, vigentes en 2025.	150

Tabla 16. Comparativo entre la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente en 2025 y criterios del Poder Judicial de la Federación emitidos en materia de imposición estatal sobre extracción de materiales.....175

1. INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene como objetivo analizar la constitucionalidad del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, para determinar si se ajusta al sistema de facultades tributarias previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, identificando los alcances y limitaciones de la potestad tributaria del Estado de Querétaro para establecer impuestos de esta naturaleza.

El examen que se realiza, parte del reconocimiento de la protección al medio ambiente como un interés legítimo y a la vez como un deber de las entidades federativas, pero cuya consecución debe sujetarse a los límites establecidos por el marco constitucional vigente en México.

La distribución de competencias tributarias entre la Federación y las entidades federativas ha sido materia de extensas discusiones doctrinales y legislativas desde el nacimiento de nuestro país como nación independiente. También ha sido objeto de múltiples controversias judiciales, dada su complejidad, pues nuestra carta magna no prevé un sistema de asignación radical de atribuciones de facultades impositivas entre los niveles de gobierno federal y local, si no que se ha decantado por la concurrencia fiscal.

La repartición de atribuciones en materia de imposición de contribuciones, no solo es relevante desde el punto de vista de la actividad financiera de la Federación y los estados, sino también atendiendo a sus efectos en el desarrollo económico y la consecución de otros fines perseguidos por el Estado, entre ellos, la protección ambiental.

La decisión de abordar este tema, surge del reciente establecimiento de los impuestos ecológicos en el estado de Querétaro, por la importancia jurídica que de suyo representa la incorporación de estas nuevas figuras tributarias en el marco normativo local y sus implicaciones ambientales.

Asimismo, motivaron la elección del tópico central de este trabajo, las decisiones jurisdiccionales emitidas por los tribunales federales con relación a impuestos ambientales en otras entidades federativas, siendo el caso del estado de Zacatecas el más emblemático, ya que derivado del establecimiento de cuatro tributos ecológicos a partir del año 2017 en dicha entidad y de la interposición de diversos medios de impugnación en los que se cuestionaba la constitucionalidad de los mismos, se abrió el debate jurídico sobre los denominados impuestos verdes.

Las resoluciones recaídas a los medios de defensa promovidos en contra de los impuestos ecológicos de Zacatecas, a la postre dieron lugar a los primeros criterios sobre constitucionalidad tributaria ambiental en nuestro país y de algún modo impulsaron el establecimiento de contribuciones ambientales por parte de otras entidades de la República.

Con posterioridad a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunciara respecto de la constitucionalidad de los impuestos ecológicos de Zacatecas, el estado de Querétaro optó por el establecimiento de tres impuestos ambientales; sin embargo, ello no fue óbice para su imposición produjera la promoción de diversos juicios de amparo en contra de los impuestos verdes queretanos.

Del conjunto de impuestos ecológicos en vigor en el estado de Querétaro, es el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión de suelo, el que reviste especial importancia para su análisis, desde la óptica constitucional, toda vez que es el que entraña una mayor controversia desde dicha perspectiva.

Conforme a estas ideas, se ha cuestionado si este impuesto por remediación ambiental, cumple con respetar las fuentes impositivas exclusivas de la Federación, puesto que es una cuestión conocida que todo lo que se refiere a los minerales y sustancias contenidas en el territorio nacional, le corresponde de origen a dicho ente público.

En tal virtud, a diferencia de los impuestos por la emisión de gases a la atmósfera y por la disposición final de residuos de manejo especial y peligrosos, también en vigor en el estado de Querétaro, este impuesto por remediación grava la extracción de materiales del suelo y del subsuelo, lo que consideramos lo ubica en los límites de la potestad tributaria de las entidades federativas y de las atribuciones exclusivas de imposición concedidas en favor de la Federación, conforme a lo dispuesto por los artículos 27 y 73, fracción XXIX de la Constitución Federal.

En adición a lo anterior, otros impuestos estatales sobre la extracción de materiales han sido objeto de impugnaciones por parte del sector empresarial que llevaron a nuestro máximo tribunal a emitir pronunciamientos de trascendencia sobre el federalismo fiscal ambiental.

En este sentido, el análisis de la Corte respecto al tema de la presente investigación permite dilucidar si el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo de Querétaro, invade o no la potestad tributaria federal desde su revisión a partir del sistema constitucional de distribución de competencias, así como también determinar si, en su caso, es posible modificar su diseño normativo para evitar la transgresión de atribuciones federales y el cumplimiento de los fines extrafiscales propios de su naturaleza ambiental.

Para tales efectos, el marco teórico de esta investigación se ha dispuesto en tres capítulos. En el primero de ellos se aborda el estudio de la actividad financiera del Estado, la potestad tributaria, los ingresos públicos y las contribuciones como

especie de aquellos, examinando con especial énfasis los impuestos y los principios constitucionales que los rigen. En el capítulo segundo, se examina el federalismo fiscal y el sistema de competencias establecido en nuestra ley suprema, diferenciando las facultades concurrentes entre estados y Federación y las de carácter exclusivo atribuidas a ésta última. Lo anterior de la mano de grandes constitucionalistas como los maestros Felipe Tena Ramírez y Jorge Carpizo Mac Gregor.

En el capítulo tercero, revisamos los antecedentes históricos de los impuestos ecológicos, sus principios y fines extrafiscales, así como las principales clases de esta especie de tributos; su introducción en México, las competencias establecidas en la Constitución Política Mexicana con respecto a ellos y la problemática relacionada con su establecimiento.

En este apartado, de igual forma se dedica un espacio para el análisis del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, a partir del proceso legislativo que le dio origen, sus finalidades fiscales y extrafiscales y un ejercicio comparativo con los impuestos similares en otras entidades federativas, profundizando en el caso del estado de Zacatecas y en los criterios jurisdiccionales emitidos en torno al tema. También se examinan los elementos esenciales del tributo en comento.

Este diseño metodológico permite un análisis exhaustivo del impuesto objeto de estudio, desde la perspectiva tributaria, constitucional y ambiental, que otorga fundamentos doctrinarios, normativos y jurisdiccionales para dar respuesta a la pregunta de investigación planteada.

El propósito último de este trabajo es profundizar en el estudio de los tributos ambientales y aportar claridad en el ejercicio de las potestades tributarias de las entidades federativas.

La elaboración de este trabajo nace dentro del marco del Programa ¡Titúlate Ya!, al cual agradezco la oportunidad de dar conclusión a esta etapa de formación académica.

1.1 Planteamiento del Problema

En el ejercicio fiscal de 2022, el estado de Querétaro estableció en su Ley de Hacienda, el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, cuyo objeto imponible consiste en la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza, a los componentes de los terrenos. La denominación y el objeto de este gravamen se reformuló en el año 2023 como impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo, conservando la mencionada actividad extractiva como presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

La finalidad del legislador estatal al incorporar este impuesto al marco jurídico local, consistió, según se advierte de los considerandos de la exposición de motivos de dicha reforma, en establecer mecanismos normativos para proteger, conservar, restaurar y propiciar la sustentabilidad de los recursos naturales, garantizar el derecho a un medio ambiente sano y promover la mitigación y adaptación al cambio climático, a través del ejercicio de la potestad tributaria local, que consiste en la facultad que tiene este nivel de gobierno para establecer contribuciones sobre la extracción de minerales no reservados a la Federación.

Con relación al poder impositivo local, para establecer la contribución que nos ocupa, la legislatura estatal señaló que el estado de Querétaro está facultado

para establecer tributos por la extracción de minerales no reservados a la Federación y que constituyan depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, tales como materiales del suelo y subsuelo, incluyendo los productos derivados de su descomposición, cuando la extracción de dichos materiales no necesite trabajos subterráneos; citando como fundamento lo dispuesto en los artículos 27, cuarto párrafo, 73, fracción XXIX-G y 124, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 2 y 5, fracción IV de la Ley de Minería.

Asimismo, afirmó que si bien de los numerales 27, cuarto párrafo y 73, fracciones XXIX y XXIX-G de la Carta Magna y 2, 4, fracción II y 5, fracción IV, de la Ley de Minería, se desprende que la Nación ejerce un dominio directo sobre todos los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas y yacimientos, constituyen depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, así como de los productos derivados de la descomposición de las rocas cuando su explotación necesite trabajos subterráneos, así como la facultad exclusiva del Congreso Federal para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de dichos recursos, estas actividades extractivas quedaban fuera del ámbito de aplicación del novel tributo queretano.

También señaló, que conforme a la “cláusula residual” prevista en el artículo 124 de la Constitución Federal, como pilar de nuestro federalismo, las facultades que no se encuentren concedidas de manera expresa a la Federación, se entienden reservadas a los estados, razón por la cual las legislaturas de las entidades federativas se encuentran facultadas para establecer contribuciones por la extracción de los minerales no reservados a la Federación y que constituyen depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, tales como materiales del suelo y subsuelo, así como de los productos derivados de su descomposición, siempre que su extracción no necesite trabajos subterráneos.

Por último, expuso que el propósito de este gravamen consistía en evitar que las personas dedicadas a las actividades extractivas gravadas por la norma, exploten dichos recursos de manera ilimitada.

De la lectura de la exposición de motivos, desde nuestro punto de vista, intuimos la existencia de un problema propio del federalismo mexicano que, como sucede en otras materias, también acontece en el ámbito tributario. En este caso, existe una situación que viene a poner en duda la constitucionalidad de este nuevo impuesto ecológico queretano, pues en una primera visión, estaríamos ante una invasión de la esfera competencial de la Federación, debido a que, se ha entendido, que todo lo que se relaciona con la explotación de bienes contenidos en el artículo 27 constitucional, le corresponde de origen a la Nación, representada por este nivel federal de gobierno.

Bajo este orden de ideas, es que resulta necesario analizar si la configuración normativa del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo, se encuentra dentro de los límites de la potestad tributaria conferida por la Constitución Federal al estado de Querétaro o si, por el contrario, invade facultades exclusivas del Congreso de la Unión, al gravar una actividad reservada a la Federación.

1.2. Justificación de la Investigación

La reciente expansión del establecimiento de tributos ambientales por parte de las entidades federativas, como instrumentos económicos para mitigar el daño ambiental provocado por ciertas actividades económicas, ha dado lugar a diversos

planteamientos en torno a la constitucionalidad de dichos gravámenes, especialmente aquellos relacionados con la explotación y el uso de bienes del dominio directo de la Federación.

El debate encuentra su origen en el complejo sistema de distribución de facultades tributarias previsto en la Constitución Federal, el cual conforme a la interpretación de los tribunales de la Federación, establece la concurrencia entre las potestades de las entidades federativas y de la Federación en materia impositiva.

En este contexto, el establecimiento del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo en Querétaro, inicialmente denominado impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, invita al análisis de los límites de las potestades tributarias locales, frente a aquellas que le resultan exclusivas al Poder Federal.

El examen de este tributo, resulta relevante dada la heterogeneidad de los criterios judiciales emitidos con respecto a esta clase de tributos, toda vez que mientras que algunos impuestos de naturaleza análoga han sido declarados constitucionales por los órganos jurisdiccionales, en otros se ha determinado su invalidez al exceder los límites que establece la Constitución Federal para el ejercicio de la potestad tributaria local.

Asimismo, la importancia de esta investigación radica en dilucidar el papel de las entidades federativas en la imposición ambiental, en el contexto del federalismo fiscal, ante la innegable necesidad de contar con instrumentos de orden económico que permitan prevenir y resarcir los daños al medio ambiente causados a nivel local.

Los resultados del análisis constitucional del diseño normativo del impuesto contenido en este trabajo con respecto a la competencia de las entidades federativas para establecer tributos ambientales relacionados con la explotación del suelo y el subsuelo, serán útiles para los operadores jurídicos de la norma y contribuirá al desarrollo de la doctrina relativa a la imposición ambiental local.

De esta forma, estamos ante un tema de particular importancia para el estudio de este tipo de impuestos, toda vez que se refieren, tanto al ámbito tributario, como también a cuestiones ambientales, todo esto, en un marco de plena novedad y actualidad.

1.3 Pregunta de investigación

¿El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro se ajusta al sistema de distribución de potestades tributarias previsto por la Constitución Federal?

1.4 Objetivo

Analizar la constitucionalidad del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, para determinar si se ajusta al sistema de facultades tributarias previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, identificando los alcances y limitaciones de la potestad tributaria del Estado de Querétaro para establecer tributos de esta naturaleza.

1.5 Hipótesis

El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, no se ajusta al sistema de distribución de potestades tributarias, toda vez que invade facultades reservadas impositivas de forma exclusiva a la Federación.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. La actividad financiera del Estado

Tal y como lo realizan todas las personas físicas y morales, el Estado Mexicano también tiene la necesidad de realizar actividades que le permitan subsistir y desarrollarse. Por lo tanto, a continuación, se señalan las diferentes fases de la actividad financiera estatal, comenzando con algunas definiciones que nos permitan entender de mejor manera, la importancia de esta especial actividad.

2.1.1 Concepto de la actividad financiera del Estado

Al desarrollar el tema de la actividad financiera del Estado, resulta importante traer a colación las definiciones que han formulado diversos estudiosos del tema, con la finalidad de que se comprenda la naturaleza de esta figura financiera.

Este aspecto de la gestión estatal, reviste un carácter de primordial relevancia, toda vez que constituye un instrumento y presupuesto fundamental, mediante el cual, el Estado obtiene ingresos, administra su patrimonio y los destina a través del gasto público a cumplir el resto de las actividades que le han sido encomendadas y a consumir los fines que persigue, entre ellos, la prestación y el ejercicio de los servicios y las funciones públicas, respectivamente (De la Garza, 2008, pp. 5-6). El mismo autor apunta que uno de los fines del Estado consiste en la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad y, para ello, debe allegarse de los recursos que se precisan para lograr tal quehacer.

Lapatza (2006) afirma que, cuando el Estado y los demás entes públicos, obtienen y utilizan medios pecuniarios para llevar a cabo las tareas que le han sido encomendadas por la sociedad, desarrolla una actividad a la que se le denomina como actividad financiera (p. 17).

Por su parte (Fonrouge, 2011, p. 1) define a la actividad financiera del Estado, como la obtención de los medios para cumplir la consecución de sus fines, así como a la gestión y manejo de ellos.

Como puede apreciarse, la mayoría de los autores citados coinciden en los siguientes elementos en la definición de la actividad financiera del Estado:

- a) La consecución de los fines del Estado como propósito último de la obtención de ingresos por parte de éste, de donde también se advierte su carácter instrumental, y
- b) El destino que se le otorga a dichos recursos para cumplir con las encomiendas que la colectividad le ha otorgado al Estado.

Por su parte, (De la Garza, 2008, pp. 6-8) afirma que la actividad financiera del Estado es un fenómeno complejo, en el que confluyen diversos aspectos, como el económico, al sustentarse en la obtención y aplicación de recursos de esta clase y el político, pues dicha actividad obedece a los fines que persigue la institución estatal, dado que la facultad del Estado de allegarse mediante la exacción de los ingresos de los ciudadanos, para la consecución de sus fines, descansa en la naturaleza política del ente estatal y, en consecuencia, en el poder que le es intrínseco.

Asimismo, de acuerdo con este autor, concurre el aspecto jurídico, toda vez que las normas jurídicas regulan la actividad financiera en todas sus etapas y el sociológico que concurre a la actividad financiera del Estado, precisamente por los efectos que la misma tiene en la sociedad y sus sectores en determinado momento y lugar; así como la influencia de estos sobre los objetivos que busca satisfacer la propia actividad financiera.

Así las cosas, es posible concluir que, para atender las necesidades públicas, el Estado, toma una parte de los recursos económicos producidos en el ámbito privado, para administrarlos y aplicarlos en la satisfacción de las necesidades generales, con base en las reglas que las disposiciones jurídicas establecen.

2.1.2 Las etapas de la actividad financiera del Estado

Conforme a las ideas expresadas en líneas anteriores, podemos advertir que la actividad financiera estatal se compone de tres etapas:

- La obtención de los recursos;
- La de su administración y,
- Por último, la de su erogación.

Con la finalidad de obtener los medios económicos necesarios para el desempeño de sus funciones, el Estado cuenta con un amplio abanico de formas de hacerse de dichos recursos, entre ellos, la explotación de sus bienes, el manejo de sus empresas y el ejercicio de su poder de imperio, mediante el cual establece contribuciones a cargo de los ciudadanos para sostener el gasto público (Delgadillo, 2007, pp. 27-32)

También cuenta con otros mecanismos financieros para allegarse de medios económicos, sobresaliendo los empréstitos, los productos y los aprovechamientos, siendo que estos últimos, a pesar de estar regulados en el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, no tienen naturaleza tributaria.

Una vez que el Estado obtiene los ingresos, estos pasan a formar parte del erario público, es decir, el caudal destinado a la satisfacción de las obligaciones del Estado, los cuales conforman la denominada Hacienda Pública, definida como el conjunto de bienes que posee el ente estatal para la realización de sus fines (Yanome, 2009, p. 3) y para ello, corresponde al Estado -a través de sus diversos órganos y entes- administrarlos con base en las normas jurídicas que regulan el manejo de los recursos públicos.

En palabras de Delgadillo, 2007 la última fase de la actividad financiera del Estado, es su aplicación, a través de las erogaciones que le permitan alcanzar sus objetivos, precisando que conforme a la concepción moderna, las finanzas públicas no solo son un medio para cubrir el presupuesto, como lo afirmaba la teoría clásica, sino que constituyen un instrumento para intervenir en la vida social, mediante el cual es posible promover el desarrollo de determinados sectores económicos, alentar la producción de ciertos bienes e inhibir el consumo de otros. Concluyendo que, con esta forma de intervención especial, el Estado pretende regular la actividad

comercial, distribuir la riqueza e implementar la protección de riesgos sociales. (pp. 18-19)

Para los efectos de esta investigación nos enfocaremos en la primera de ellas, es decir, en la obtención de recursos por parte del Estado, específicamente la que realiza en ejercicio de su facultad de imperio.

2.1.3 La potestad tributaria

La potestad tributaria se ha definido como la facultad jurídica conferida al Estado para exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción (Fonrouge, 2011, p. 314)

(De la Garza, 2008, p. 207) define al poder tributario como la “facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”

La potestad tributaria, también conocida como poder de imposición, encuentra su origen en la soberanía estatal que proviene originalmente del pueblo (artículo 39 constitucional) y, que, en ejercicio de su voluntad, se constituye como una república representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental (artículo 40 constitucional).

Además, conforme al artículo 41 de nuestra ley fundamental, queda establecido el principio de jerarquía constitucional, debido a lo cual todas las constituciones de los estados y sus leyes locales deben respetar nuestra carta magna, siendo esta circunstancia de particular relevancia para este trabajo de investigación, lo que se desarrollará de forma especial en el próximo capítulo.

También debemos mencionar que la propia carta magna establece en su artículo 49 que la soberanía del pueblo se ejercerá a través de los poderes de la Unión y que éstos se dividen en el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial.

Ahora bien, la potestad tributaria le corresponde ejercerla al poder legislativo quien determina las situaciones que darán lugar a la obligación tributaria, es decir, define cuáles serán los hechos que provocarán que los particulares paguen una contribución.

Las características del poder tributario, de acuerdo a (Álvarez, 2010, p. 7) son: la irrenunciabilidad, pues el órgano estatal al que se le ha otorgado, no puede disponer de ella y se transforma en un deber; la objetividad dado que tiene su origen en una norma jurídica que delimita la capacidad de imponer contribuciones y, por último, la imprescriptibilidad, ya que sólo se extingue con el Estado mismo.

En los sistemas constitucionales en los que opera la división de poderes, esta facultad de imponer contribuciones se encomienda de forma exclusiva al Poder Legislativo.

De esta forma sucede en México, en donde a nivel federal la potestad tributaria corresponde al Congreso de la Unión, quien se encuentra facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, según lo establece en el artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal.

Como se verá más adelante, en los sistemas federales, como el nuestro, esta potestad no solo resulta exclusiva del Estado federal, sino también de los estados miembros de la Federación, a quienes también se les atribuye la facultad de establecer contribuciones, con sus respectivas limitaciones establecidas en los artículos 117 y 118 de nuestra carta magna.

Cabe precisar, la diferencia entre lo que debe entenderse por potestad y competencia tributaria, ya que como hemos dicho, la primera consiste en la facultad de imposición que deriva de la norma suprema, mientras que la segunda corresponde a la facultad de ejercitarla de forma material (Fonrouge, 2011).

Para Delgadillo, 2007, la competencia tributaria es “una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden público preestablecido”. p. 39), es decir, no se debe confundir lo que es establecer contribuciones (poder de imposición) con el cobro de las mismas (competencia tributaria).

2.1.4 Los ingresos públicos y su clasificación

La doctrina ha efectuado diversas clasificaciones de los ingresos públicos.

Una de ellas es la que los agrupa en ingresos originarios y derivados, los primeros son aquellos que percibe el Estado por la explotación de los bienes que forman parte de su patrimonio, mientras que la segunda corresponde a los ingresos que no provienen de aquél, entre los que se encuentran los impuestos, derechos, contribuciones especiales, aprovechamientos y empréstitos.

Como lo apunta (Sánchez, 2008, p. 202), otra clasificación distingue entre ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado, diferenciando unos de otros, por el hecho de que la soberanía del Estado participe o no como un elemento para su percepción.

Los ingresos estatales también se clasifican como ingresos de carácter ordinario y extraordinario, en atención a la regularidad con la que el Estado los recibe, los ordinarios se perciben cada ejercicio fiscal y se destinan a cubrir los fastos ordinarios del Estado (Amieva-Huerta, 2010, p. 3). Esta clasificación se pone de manifiesto en la Ley de Ingresos de la Federación, que prevé en su artículo 1º los ingresos derivados de contribuciones, que constituyen los ingresos ordinarios, así como los extraordinarios derivados de financiamientos, expropiaciones, etc.

Para efectos de esta investigación, resulta útil atender a la clasificación de los ingresos en tributarios y no tributarios, referida por De la Garza (2008), entendiéndose por los primeros, los impuestos, derechos y contribuciones especiales y como no tributarios todos los demás ingresos del Estado, sin importar el origen del cual deriven.

2.1.5 Las contribuciones como género.

Un sistema tributario, debe favorecer entre otros, el crecimiento económico y proveer al gobierno de los ingresos necesarios para financiar el gasto público, conforme a un orden jurídico y sin desincentivar el ahorro, la inversión y el trabajo. (Reynolds, 2000 como se citó en Amieva, 2010).

Para Sánchez (2008) “las contribuciones son aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas” (p. 237).

Por su parte, Fonrouge (1976, como se citó en Sánchez, 2008), afirma que el tributo es una prestación obligatoria, generalmente dineraria, que exige el Estado en uso de su facultad de imperio y que da lugar a la creación de relaciones de derecho público.

También son definidas por Ortega (2017) como “aquellas prestaciones patrimoniales coactivas, previstas en ley, que se entregan a un ente público, por razones de solidaridad social, cuyo objetivo principal e inmediato es realizar los fines constitucionales” (p. 35).

Los tributos o contribuciones, constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades no solo por su cuantía y carácter ordinario, toda vez

que son recaudadas año con año, sino también por su origen constitucional, como bien lo apunta De la Garza (2008).

En México, nuestra ley fundamental, en la fracción VI del artículo 31, establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Del contenido de la norma constitucional antes citada, se pueden advertir algunas de las características de las contribuciones. La primera de ellas atiende al sujeto sobre el cual recae la obligación de contribuir, es decir, las personas físicas y morales obligadas a su cumplimiento, lo que revela su carácter personal.

En segundo término, al tratarse de aportaciones destinadas a cubrir el gasto público, es posible constatar su calidad primordialmente dineraria, no obstante, la Ley consiente la posibilidad de que se establezcan contribuciones en especie, lo que nos lleva a distinguir como tercera característica, su finalidad, que es precisamente la de satisfacer las necesidades colectivas a través de su asignación al gasto público, aunque al respecto debe apuntarse que mediante ley puede “destinarse una contribución a un gasto público específico”, de conformidad con lo señalado por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

La disposición constitucional que nos ocupa, establece que la contribución que se realice al gasto público debe realizarse en “la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes”, de lo que se desprenden tres principios constitucionales de las contribuciones que limitan el poder del Estado en materia de imposición de tributos:

- El principio de proporcionalidad tributaria, que dicta que las contribuciones deben imponerse de forma proporcional a la riqueza de la persona a la que se encuentran dirigidas.
- El principio de equidad tributaria, que se traduce en la máxima de otorgar el mismo trato a quienes se encuentren en igualdad de circunstancias, y
- El principio de legalidad tributaria, conforme al cual la imposición de contribuciones sólo puede establecerse a través de una Ley.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1º, retoma el texto del artículo 31 constitucional y prevé que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Ahora bien, es importante mencionar que el término de contribuciones representa el género, siendo que las especies de las contribuciones, conforme al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, son las siguientes:

- Los impuestos.
- Las aportaciones de seguridad social.
- Las contribuciones de mejoras, y
- Los derechos.

Toda vez que la sustancia del presente trabajo de investigación, se refiere únicamente a los impuestos, las demás contribuciones no requieren ser desarrolladas.

2.1.6 Los impuestos como principal contribución.

De entre las diferentes clases de contribuciones, el impuesto es la más significativa de todas, tanto por razones políticas como sociales Mabarak, 2007 p. 62).

De igual forma es posible advertir su relevancia desde la perspectiva económica, toda vez que los impuestos permiten mejorar la asignación de recursos e inciden directamente en el gasto público (Amieva-Huerta, 2010, p. 4) y por ende en el cumplimiento de las funciones estatales, relacionadas con el crecimiento económico y la redistribución de la riqueza.

Ciertamente, los impuestos son la principal fuente de ingresos de los estados contemporáneos y en nuestro país representan la mayor proporción de los ingresos que percibe el ente estatal en los diferentes niveles de gobierno (Delgadillo 2007, p. 59).

Para entender la naturaleza de los impuestos como un instrumento del Estado para allegarse de recursos públicos, es necesario atender a la clasificación de los servicios públicos de acuerdo a la forma en que se sufragan, en la que encontramos servicios públicos indivisibles, en los que es imposible determinar el

grado de beneficio o ventaja que obtiene un individuo respecto de otros por la prestación de los mismos y otros divisibles en los que sí es posible identificar dicho grado de beneficio con respecto al resto de la colectividad (Margáin, 201, p. 67).

Así las cosas, para cubrir el gasto que representa la prestación de estos servicios públicos indivisibles, el Estado lo distribuye, entre los individuos, a través de los impuestos.

Desde la doctrina, encontramos múltiples definiciones elaboradas en torno a esta figura, de las cuales hemos seleccionado solo algunas, a fin de comprender la naturaleza de este concepto del derecho tributario.

“La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por un mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria”. (Berliri, 1965 como se citó en De la Garza, 2008, p.372)

Mabarak (2007) define al impuesto como: “...la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal” (p. 23)

Para (Seligman, como se citó en Flores, 2004) “Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos

realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados.” (p. 48).

Tal y como ya se mencionó, en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación se establecen las especies de contribuciones, siendo que en su fracción I del numeral en cita, se nos otorga una definición legal de los impuestos de la siguiente manera:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

...”

Cabe destacar que, si bien esta definición ha sido adoptada por la mayor parte de los códigos fiscales de las entidades federativas, también ha recibido críticas por parte de la doctrina mexicana.

Al respecto, Rodríguez (2011), afirma que por sí misma, no es una definición, pues el concepto que formula resulta coincidente con la totalidad de las contribuciones, ya que en todas ellas encontramos que son tributos previstos en Ley a cuyo pago están sujetas las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho contenida en la norma, y porque además se obtiene por exclusión, esto es, no señala la naturaleza del impuesto, sino que nos dice que

serán impuestos, aquellas contribuciones que no sean consideradas como una aportación de seguridad social, una contribución de mejoras o un derecho.

A pesar de los cuestionamientos que existen respecto de la definición de impuestos contenida en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, de ella es posible desprender las características de los impuestos como lo apunta (De la Garza 2008, pp. 372-377):

- a) Es una obligación ex-lege, en tanto se origina en la unión de un hecho real y un presupuesto normativo previsto en la Ley que lo define;
- b) Es una prestación pecuniaria, que excepcionalmente puede pagarse en especie;
- c) La hipótesis normativa o presupuesto que lo origina es independiente de toda actividad estatal, pues su pago no da lugar a que el contribuyente reciba del Estado una contraprestación o beneficio específico o servicio alguno, siendo esta característica una de sus notas distintivas. (Ataliba, 1975 como se citó en De la Garza 2008).
- d) Su pago está a cargo de personas físicas y morales, y
- e) Se encuentran destinados a cubrir el gasto público.

En materia local, el Código Fiscal del Estado de Querétaro vigente, en su artículo 25, define al impuesto como:

“Artículo 25. Son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en los artículos 26 y 27 de este Código.”

Como se advierte del texto del numeral transcrito, este retoma la definición de impuestos provista por el Código Fiscal Federal, replicando el método por descarte para identificar cuándo es que nos encontramos frente a un impuesto y no a otro tipo de contribución.

2.1.6.1 Principios de los impuestos tradicionales.

La doctrina ha formulado diversos principios en torno a los impuestos tradicionales, en ellos se plasman las reglas que deben cumplir dichas contribuciones en aras de su eficacia, certeza y trato igualitario a las personas obligadas a su pago.

En 1776, el economista inglés Adam Smith en su obra titulada *La Riqueza de las Naciones*, formuló cuatro principios en materia de imposición tributaria que continúan siendo un referente en la actualidad, los cuales se explican a continuación (Smith, trad. en 1994):

- El principio de igualdad, conforme al cual los gobernados deben contribuir al Estado en proporción a su ingreso;

- El principio de certidumbre que exige que los individuos conozcan de forma clara y cierta el impuesto a su cargo, en cuanto a su cantidad y forma de pago, para evitar su incumplimiento;
- El principio de comodidad que establece que los impuestos deben diseñarse de forma que el momento de su recaudación sea el más conveniente para el contribuyente, y
- El de economía, que refiere el costo de exacción de los impuestos debe ser siempre el menor posible.

Además de los principios de Smith, existen otros estudiosos que emitieron los suyos propios, como, por ejemplo, el economista alemán del siglo XIX Adolfo Wagner, quien, en su Tratado de la Ciencia de las Finanzas, enunció cuatro grupos de principios de tributación, tal y como lo cita De la Garza (2008), los cuales se conforman de la siguiente manera:

- Grupo de política financiera, que señala que los impuestos deben ser suficientes y diversos para cubrir las necesidades financieras del Estado.
- Grupo de economía política, el cual hace énfasis en la elección de la fuente de ingreso a gravar, considerando sus efectos económicos y sociales.
- Grupo de equidad, de acuerdo al cual se propone la máxima generalidad y uniformidad en los impuestos, sin exenciones o cuotas progresivas.

- Grupo de principios de administración fiscal, en el que se postulan reglas de claridad y eficiencia del sistema tributario, pasando por las normas que los regulan, los funcionarios que las aplican e incluso la publicidad de las mismas.

Por su parte, el tratadista alemán Friz Neumark, postuló los principios que deben regir la política fiscal para que pueda considerarse justa y económicamente racional (Delgadillo, 2007). Estos principios son:

- Los político-sociales que permiten distribuir la imposición de la forma más equitativa posible;
- Los político-económicos que tienden a lograr el desarrollo económico, a través de la libre competencia a la par de la suficiencia presupuestal y la adecuación a las variaciones de la actividad económica, y
- Los técnico-tributarios que proclaman que la eficiencia operativa de la imposición descansa en un sistema fiscal estructurado y leyes claras y precisas que facilitan al ente público y a los contribuyentes, su aplicación.

Es de hacerse notar, que, si bien existen multiplicidad de principios de los impuestos tradicionales, los aquí apuntados son a los que hacen referencia la mayoría de los autores consultados para los efectos de la presente investigación.

2.1.6.2 Principios constitucionales de los impuestos.

Tal y como ya se ha mencionado en puntos anteriores, el poder de imposición es la facultad que tiene el Estado de crear tributos mediante Ley, que encuentra sus límites en los principios generales del Derecho Tributario, es decir, la potestad tributaria normativa es “aquella que tiene un ente público de allegarse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos con capacidad contributiva, siempre con fundamento en las normas jurídicas, preferentemente de índole constitucional” (González, *et. al.* p. 125)

Estos límites se contienen en principios constitucionales tributarios que se hallan previstos en la carta magna, mediante los cuales, el constituyente dispone los lineamientos a los que debe ceñirse tanto el legislador en la creación de tributos, como la autoridad administrativa cuando actúa en ejercicio de sus funciones.

En México, los principios constitucionales de la tributación son: el principio de legalidad tributaria, el principio de equidad, de proporcionalidad y el de destino al gasto público, que se consagran en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es de explorado derecho que, en nuestro país, además del principio de legalidad general, contenido en el artículo 16, primer párrafo de nuestra Constitución, existe también el principio de legalidad tributaria, mismo que exige que los elementos esenciales del impuesto se establezcan en la Ley, posibilitando que otras normas de menor jerarquía se encarguen de regular otros aspectos diversos de aquellos.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia, que lleva por rubro: “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA

DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL¹, ha señalado que, conforme a este principio, los caracteres esenciales del impuesto, así como la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en una Ley. Esta exigencia, garantiza que sean los gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deban soportar e impide la actuación arbitraria de las autoridades, así como el establecimiento de obligaciones tributarias imprevisibles.

Asimismo, a pesar de que la disposición constitucional que nos ocupa no lo hace, el Poder Judicial de la Federación, ha precisado que los elementos esenciales de las contribuciones, que deben estar contenidos expresamente en normas generales de observancia obligatoria consisten en: el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, como se advierte de la tesis de jurisprudencia de rubro: “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”²

Como se aprecia, este principio comprende dos conceptos jurídicos, el de preeminencia de la Ley, relacionado con la aplicación de las normas por parte de las autoridades y, el de reserva de ley, que define cuáles materias deben estar reguladas o producidas únicamente por la Ley (González, *et. al.* 2008, p. 15).

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis de la novena época que lleva por rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL

¹ Semanario Judicial de la Federación, página 173, volumen 91-96, Primera Parte, Séptima Época, registro digital 2327.

² Semanario Judicial de la Federación, tesis 243, Séptima Época, Pleno, publicada en el apéndice 2000, Tomo I. Const. Jurisprudencia SCJN, página 289, con registro digital 900243

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.”, identificada con el número P. CXLVIII/97,³, ha sustentado que, en materia tributaria, el principio de reserva de Ley es relativa, dado que se permite que el marco normativo primario contenga las reglas esenciales de la materia y que se permitan remisiones a ordenamientos de carácter secundario, supeditados a aquella, como complemento de la regulación legal ya sea por razones técnicas o relacionados con la finalidad recaudatoria.

El principio de proporcionalidad tributaria, en materia de impuestos, consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos, en proporción a su capacidad económica, de manera que cubran un monto superior, quienes más ingresos perciben, así, la disminución patrimonial que sufran los contribuyentes, debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos por éstos.

La anterior definición, se encuentra en la tesis de jurisprudencia número 255, con registro digital número 900255, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada bajo el rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”⁴, visible en el apéndice 2000. Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, página 302.

Nuestra Suprema Corte también ha aportado ciertos matices a la definición de este principio, precisando que para determinar si una contribución se ajusta a él, resulta indispensable atender a su naturaleza, ya que la capacidad contributiva no se manifiesta de igual forma en todas las contribuciones. Por ejemplo, en los impuestos directos como los que gravan el patrimonio son soportados por quienes

³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tesis P. CXLVIII/97, Tomo VI, noviembre de 1997, página 78, registro digital 197375.

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tesis de jurisprudencia número 255, Pleno, el apéndice 2000. Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, página 302, registro digital número 900255.

perciben un ingreso o son propietarios de bienes, mientras que los indirectos recaen sobre el consumidor final, que es el contribuyente que manifiesta de forma indirecta su capacidad de contribuir al gasto público.

Estas reflexiones, se contienen en la tesis P./J. 2/2009 de rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.”⁵.

Con relación al principio de equidad tributaria, este también se aborda en la tesis 255 antes apuntada, en la que nuestro máximo tribunal indica que dicho principio radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, en apego al principio de proporcionalidad antes mencionado.

Bajo este principio, las normas no pueden generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica, es decir, la norma debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Para ello, cuando exista una justificación objetiva y razonable, el legislador debe crear categorías de contribuyentes que permitan dar un tratamiento diverso

⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tesis P./J. 2/2009, novena época, Pleno, Tomo XXIX, abril de 2009, página 1129.

entre una y otra categoría. Este tratamiento diferenciado puede atender a fines de índole económico, social, de política fiscal o incluso a finales de carácter extrafiscal.

Así lo ha reconocido el tribunal supremo, en las tesis de jurisprudencia del pleno número P./J. 42/97 y P./J. 24/2000, bajo los rubros: “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.”⁶ “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”⁷ respectivamente.

El principio de gasto público, establece que las contribuciones deben destinarse a cubrir los gastos públicos de la Federación, las entidades federativas, la Ciudad de México y los municipios.

En la tesis jurisprudencial P./J. 15/2009, de rubro “GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.”⁸, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresó que este principio consiste en que el Estado destine los recursos producto de la exacción de contribuciones a la satisfacción de necesidades colectivas, públicas o sociales, con lo que se asegura que éstos no sean dispuestos para atender necesidades de carácter particular o privadas, de acuerdo a la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que señala que el gasto público debe orientarse a cumplir con las obligaciones y aspiraciones que emanan de nuestra ley suprema.

⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, página 36.

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, marzo de 2000, página 35.

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Abril de 2009, página 1116.

Cabe apuntar que, conforme a este principio, también es posible que la recaudación obtenida de los tributos, pueda destinarse, a gastos públicos específicos mediante ley.

2.1.7 Origen de los impuestos ecológicos

En virtud de que el presente trabajo se centra en el estudio de un impuesto ecológico, es importante realizar un breve análisis de los antecedentes que dieron lugar a esta especial clase de tributos.

En este sentido, cabe apuntar que, durante la mayor parte del siglo XIX, conforme a las teorías económicas predominantes, como la del liberalismo económico basada en la máxima “dejar hacer, dejar pasar”, se restó valor a los recursos naturales, considerándolos únicamente como una fuente de trabajo Figueroa (2005), lo que provocó una explotación desmedida de los bienes naturales como el agua, la tierra y el aire, dada la falta de mecanismos de control sobre su uso y la priorización del crecimiento económico.

No fue sino hasta principios del siglo XX que la ciencia económica produjo las primeras teorías que buscaron equilibrar esta explotación excesiva.

A través de estas nuevas corrientes del pensamiento, es que se reconoce el valor intrínseco de los recursos naturales, partiendo de la idea de que si bien, dichos recursos no tienen un valor de mercado, con su aprovechamiento permiten la producción de otros bienes y servicios, de manera tal que su explotación conlleva

un costo, el cual si no es correctamente apreciado genera su aprovechamiento ilimitado y, por ende, su deterioro (Vargas, 2014, p. 94).

Estas teorías constituyen el sustento de la intervención del Estado en materia ambiental, a través de la imposición, pretendiendo por un lado prevenir la contaminación y por otro, compensar o restaurar los efectos de la misma sobre el medio ambiente, mediante el establecimiento de los denominados tributos ecológicos.

Los primeros impuestos ambientales surgieron en Europa a partir de la década de 1990. Finlandia y Suecia fueron los primeros países en imponer impuestos al carbono, con la finalidad de reducir las emisiones contaminantes de dióxido de carbono.

En nuestro país, en los albores del siglo XXI se presentaron diversas iniciativas tendientes a implementar la fiscalidad ambiental en el sistema jurídico mexicano, como las reformas a diversas leyes fiscales planteadas en 2001 y la propuesta de Ley de Impuestos Ambientales presentada por el entonces presidente Vicente Fox, sin embargo, dichos esfuerzos fueron infructuosos.

A nivel federal fue a partir del año 2014, que encontramos en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, impuestos a la venta de combustibles fósiles y plaguicidas, que han sido considerados por algunos, como los primeros impuestos de corte ambiental en México.

Sin embargo, no fue sino hasta el año 2017, que, con un claro propósito de fiscalidad ambiental, el Estado de Zacatecas, estableció cuatro impuestos ecológicos: sobre emisiones a la atmósfera, contaminación de agua, depósito de residuos y extracción de materiales, con lo que se da paso al nacimiento de diversos tributos ambientales en el ámbito local, como es el caso del Estado de Querétaro, motivo de la presente investigación.

Los antecedentes expuestos de manera sucinta en líneas anteriores, nos permiten esbozar brevemente la evolución de la tributación ambiental en México, la cual se analizará con la profundidad debida en el capítulo 2.3 del presente trabajo.

2.2 El federalismo fiscal en México

La idea de que los estados se unieran en un ente mayor surgió de la necesidad que tuvieron los norteamericanos de defenderse de los ataques de los ejércitos ingleses que buscaron derrotar a los colonos, una vez que habían logrado su independencia en el año de 1776. Estas necesidades de protección entre las diferentes colonias americanas las obligaron a ceder competencias al nuevo ente jurídico creado, al que posteriormente se le llamó la Federación. Todas estas ideas quedaron establecidas en la constitución americana por el constituyente de Filadelfia de 1789.

Nació así, un nuevo sistema político llamado federalismo que divide el poder y las competencias en un gobierno central y en gobiernos estatales o locales, que conservan su propia autonomía, pero observando la constitución federal a la cual quedan sujetos.

Nuestro país, siguiendo las ideas norteamericanas, también se organizó política y administrativamente bajo el sistema federal, compuesto de estados libres y autónomos respecto a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de nuestra carta magna.

2.2.1 Las competencias en el sistema federal mexicano.

La adopción del sistema federal se encuentra prevista en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reza: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

Como todo sistema federal, al existir dos niveles de gobierno, existen problemas para precisar qué competencias le corresponden a la federación y cuáles a los estados y en esta forma, el federalismo mexicano no podía ser diferente.

Este problema es de origen, en otras palabras, también en los Estados Unidos de América se ha presentado este problema, pues existe temas cuya distribución de competencias no parece estar bien delimitado en su constitución federal.

En México, la asignación de atribuciones se encuentra regulada a través de los artículos 117, 118 y 124 de la Constitución Federal, siendo el último de los citados, su piedra angular.

El artículo 117 constitucional establece las prohibiciones absolutas a las entidades federativas, quienes en ningún caso, pueden: celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras; acuñar moneda, estampillas; gravar el tránsito de personas o cosas; prohibir la entrada y salida de mercancías de origen nacional o extranjero; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, a través de aduanas locales; con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; entre otras.

Las prohibiciones relativas de los Estados, es decir, aquellas atribuciones cuyo ejercicio se encuentra vedado, salvo consentimiento del Congreso de la Unión, está contenidas en el artículo 118 del texto constitucional, que restringe la posibilidad de establecer derechos de tonelaje, de puertos, la imposición de contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones; el mantenimiento de tropas permanente y buques de guerra y hacer la guerra a alguna potencia extranjera.

Por su parte, el artículo 124 constitucional señala que: “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.” Conforme a dicha disposición, las atribuciones no otorgadas a la Federación competen a las entidades federativas.

Carpizo (1982) afirma que este dispositivo de la ley fundamental, nos indica que el sistema adoptado en México es el norteamericano, en el que la competencia de origen corresponde a las entidades federativas, quienes la delegan en la

Federación y que de ahí emana el principio de que las autoridades federales únicamente pueden ejercer las atribuciones que les asigna la Constitución, y que las demás facultades corresponden a los estados miembros de la Federación quienes deben ceñirse a lo establecido en sus propias constituciones locales y que solo la Constitución Federal puede realizar la distribución de competencias.

Conforme al mismo jurista mexicano, la Constitución establece diversos principios para resolver la distribución de competencias:

- a) Facultades atribuidas a la Federación, a saber, las consignadas en el artículo 73 de la Constitución Federal y las que se desprenden de las prohibiciones contenidas en los numerales 117 y 118 del texto de la ley fundamental. Amén de algunas otras, como la contenida en el segundo párrafo del artículo 130 constitucional que otorga al Congreso de la Unión, la facultad exclusiva para legislar en materia de culto público, iglesias y agrupaciones religiosas.
- b) Facultades atribuidas a los Estados, que derivan del artículo 124 constitucional. Aquí surge el principio básico del federalismo mexicano, que consiste en que, lo no expresamente concedido a la Federación se entiende concedido a las entidades federativas, con las salvedades que establecen los artículos 117 y 118 de la Constitución.

En este rubro, también se encuentran aquellas disposiciones en las que la Constitución establece más a modo de obligación, la facultad de legislar sobre alguna materia, como sucede en el caso del artículo 5º, tercer párrafo de la carta magna que señala que las legislaturas de cada entidad federativa determinarán cuáles son las profesiones que

necesitan título para su ejercicio, las condiciones para su obtención y las autoridades encargadas de su expedición.

- c) Facultades prohibidas a la Federación. A pesar de la regla contenida en el artículo 124 constitucional, en aras de la claridad, nuestro texto fundamental establece algunas prohibiciones para la Federación, como acontece con lo preceptuado por el artículo 24 del pacto federal, que prevé la prohibición expresa del Congreso de la Unión para dictar leyes que establezcan o prohíban religión alguna.
- d) Facultades prohibidas a las entidades federativas, éstas se encuentran clasificadas en absolutas y relativas, según se establecen en los artículos 117 y 118 constitucionales que fueron abordados a detalle en líneas anteriores.
- e) Facultades coincidentes, que son aquellas que conforme a la norma constitucional tanto la Federación como las entidades federativas pueden ejercer. Esta clase de facultades pueden ser amplias o restringidas, en las primeras de ellas la Constitución no fija un criterio de división, mientras que en las segundas confiere a la Federación o a los estados, la atribución para fijar las bases sobre cierta facultad.

En este sentido, en el párrafo cuarto, del artículo 18 de la Constitución Política Mexicana podemos encontrar un claro ejemplo de una facultad coincidente amplia, al indicar que: “La Federación y las entidades federativas establecerán, en el ámbito de sus respectivas competencias, un sistema integral de justicia para los adolescentes.” Por su parte, el artículo 3º en su fracción VIII, prevé una facultad

restringida al atribuir al Congreso de la Unión la atribución de expedir leyes para unificar y coordinar la educación en todo el país.

- f) Facultades coexistentes, que son atribuciones que corresponden parcialmente a la Federación y a las entidades federativas. Al respecto, es ilustrativa la facultad prevista en la fracción XVII del artículo 73 constitucional que asigna al Congreso Federal la facultad de dictar leyes sobre las vías generales de comunicación, correspondiendo a las legislaturas estatales emitir ordenamientos que regulen las vías locales de comunicación.
- g) Facultades de auxilio, aquellas concedidas únicamente para auxiliar al órgano que detenta una facultad conferida constitucionalmente, ya sea a la Federación o a los estados.
- h) Facultades que emanan de la jurisprudencia, aquellas que si bien, atendiendo al marco constitucional corresponden a órganos del orden federal o local, los criterios de los Tribunales Federales las han modificado.

El autor también refiere a las facultades concurrentes, que define como aquellas atribuciones que no se encuentran exclusivamente conferidas a la Federación, ni prohibidas a los estados, de manera tal que, si la Federación no las ejerce, entonces pueden hacerlo las entidades federativas; sin embargo, sus actos quedarán derogados en caso de que de la Federación decida actuar y ejercer tales atribuciones. Estas facultades en su opinión no existen, dado que el sistema de competencias instaurado en nuestra Constitución, no las permite.

Cabe precisar que, tanto en la doctrina, como en la jurisprudencia mexicana, a las facultades que Jorge Carpizo llama “coincidentes”, se les ha dado también el nombre de “concurrentes”, por lo que para efectos de la presente investigación se les denominará de esta última forma.

De esta manera los dos tipos de competencias o facultades que serán desarrolladas con mayor profundidad en el presente trabajo, son las facultades exclusivas de la Federación y las facultades concurrentes, a las cuales Jorge Carpizo denominó coincidentes.

2.2.2 La distribución de potestades tributarias en el sistema federal mexicano.

Como podemos advertir el sistema de distribución de competencias en la Federación Mexicana, reviste cierta complejidad, la cual también se traslada al ámbito tributario. Para entender la actual distribución de potestades tributarias en nuestra Constitución y su problemática, se expondrán de forma breve, los antecedentes históricos que le dieron origen.

Debe decirse que en nuestro país la controversia sobre la distribución de potestades tributarias ha sido una constante desde la promulgación de la Constitución de 1824, en la cual se adoptó el sistema federal.

Esta carta magna de 1824, siguiendo el sistema norteamericano, no estableció una distribución expresa de poderes tributarios entre la Federación y las entidades federativas.

2.2.3 Las facultades tributarias exclusivas de la federación.

La primera vez que se intentó resolver este problema de la distribución de las potestades tributarias entre la Federación y los estados, nos comenta Felipe Tena Ramírez, sucedió en el proyecto de Constitución presentado al constituyente de 1856. En éste, se propuso que los impuestos indirectos fueran establecidos por la Federación, en tanto que los impuestos directos fueran gravados por las entidades federativas, sin embargo, esta propuesta no fue aprobada por los legisladores (Tena Ramírez, 1980).

Si bien no se logró la distribución de potestades tributarias en ese proyecto de constitución de 1856, sí se establecieron a favor de la Federación, en la constitución de 1857, facultades exclusivas para imponer contribuciones al comercio exterior y el impuesto al timbre. Estas facultades exclusivas de la federación, tenían como consecuencia que únicamente este ente público pudiera establecer contribuciones en base a estas fuentes impositivas.

Posteriormente, en la reforma de 1942, se adicionaron más fuentes impositivas exclusivas a favor de la federación, mismas que quedaron establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional. Así quedaron como fuentes exclusivas, el aprovechamiento y explotación de recursos naturales propiedad de la Nación; Instituciones de crédito y de seguros; servicios públicos concesionados o explotados por la federación; contribuciones especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación y explotación forestal.

En la última convención fiscal celebrada en 1947, se sentaron las bases de armonización del sistema fiscal del país. Como consecuencia de ella, en ese mismo año, se aprobó otra reforma a la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal, otorgando a la Federación la facultad exclusiva de establecer contribuciones sobre la producción y el consumo de cerveza.

En la actualidad, las fuentes impositivas exclusivas de la Federación se encuentran precisadas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, que textualmente señala lo siguiente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y

- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.”

Destaca para los efectos de este trabajo, lo señalado en Inciso segundo anterior que establece la exclusividad de la federación respecto a “Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27”; que será mejor desarrollado en el siguiente capítulo.

2.2.4 Las facultades concurrentes entre la federación y los estados.

Como se pudo constatar en el punto anterior, a partir de la Constitución de 1857, se introducen las llamadas facultades exclusivas de la federación, iniciando con las fuentes impositivas del comercio exterior y del timbre.

De esta forma, los gobernantes de los estados, con base al artículo 124 constitucional, señalaron que todo lo que no está expresamente establecido en favor de la Federación, entendieron que les corresponde a las entidades federativas, pues lo único que le incumbe a la federación, eran los impuestos al comercio exterior y el impuesto al timbre, siendo que todas las demás fuentes de imposición diferentes éstas, les correspondían a los estados.

No obstante, Tena Ramírez (1980) nos indica que este sistema de distribución de potestades tributarias se resolvió por Ignacio L. Vallarta, quien basándose en argumentaciones de los jueces americanos Hamilton, Madison y Story, decidió que todas las fuentes impositivas distintas de las exclusivas de la Federación, podían concurrir y ser gravadas por ambos entes públicos, naciendo así las llamadas facultades concurrentes en materia tributaria. Esta llamada tesis

Vallarta, implantaba así la anarquía en materia fiscal, toda vez que se daba la denominada doble o múltiple imposición (p. 325).

Este sistema de concurrencia de potestades tributarias, prevaleció en la Constitución Mexicana de 1917, agregándose algunas materias expresamente reservadas a la Federación, tal y como ya se mencionó (De la Garza, 2008, pp. 214-215).

La falta de delimitación de las competencias federales y locales, provocó una multiplicidad de impuestos locales y federales, incluso sobre las mismas fuentes impositivas, lo que trajo como consecuencia, el establecimiento de cargas excesivas para los contribuyentes, así como la falta de eficiencia recaudatoria de las autoridades tanto federales como estatales.

Con el propósito de resolver esta problemática y lograr una mejor coordinación en el ejercicio de estos poderes tributarios, en 1925 se celebró la primera Convención Nacional Fiscal, a la que le siguieron las de 1932 y 1947.

A la par de las convenciones fiscales y en algunos casos, como resultado de aquellas, se promovieron diversas iniciativas con la intención de precisar la distribución de las potestades tributarias, unas con mayor éxito que otras.

Otro intento para resolver el tema de la doble o múltiple imposición, se dio con la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados del 28 de diciembre de 1953, en base a un sistema de participaciones que cuando menos era más respetuoso a la autonomía de las entidades federativas. Sin embargo, no se

sumaron a esta coordinación varios estados de la República, debido a la cual esta ley no funcionó.

En 1978, se publica la última verdadera reforma fiscal, que tuvo como principal objetivo cumplir con las demandas de bancos internacionales (Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo y Fondo Monetario Internacional), que a cambio de préstamos para resolver la crisis financiera causada por la devaluación del peso mexicano del año de 1976, impusieron exigencias para que se gravaran más los impuestos al consumo en nuestro país y se redujeran las tasas del impuesto sobre la renta a las personas morales y se gravara lo menos posible al patrimonio o capital.

Como consecuencia de lo anterior, en 1980, desapareció el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que “producía un efecto en cascada” (Amieva-Huerta, 2010, p. 330) y conjuntamente se eliminaron más de 400 impuestos estatales y se expidieron nuevas leyes, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y la Ley Federal de Derechos.

Cabe destacar, que gracias a esta reforma tributaria se estableció la Ley de Coordinación Fiscal, con la que se dio paso a la coordinación del sistema fiscal entre los tres órdenes de gobierno y se reguló la participación de estados y municipios en los ingresos federales, como una forma de evitar la múltiple imposición, armonizar el sistema fiscal del país y simplificar las cargas tributarias.

En este importante ordenamiento jurídico, se estableció el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través del cual, los estados mediante la suscripción de un convenio de adhesión, se comprometen a no mantener en vigor ciertos impuestos

locales, a cambio de la participación en la recaudación de impuestos federales y el acceso a otros recursos, mediante la distribución de fondos establecidos en dicha ley, con los que compensan aquellos ingresos que dejan de percibir las entidades adheridas a dicho sistema, mismo que sigue vigente hasta nuestros días.

A pesar de los esfuerzos para establecer un sistema fiscal federal con una mayor simplicidad que permita tanto el ejercicio de las potestades tributarias por parte de las entidades federativas y la Federación, de forma cierta y sin incurrir en invasión de facultades, esto aún sigue siendo un objetivo por cumplir.

Con relación a la concurrencia impositiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia publicada bajo el rubro IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS⁹, ha determinado que nuestra ley fundamental, no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas reglas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII y 124);
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, o sea las fuentes de imposición exclusivas de la federación (artículo 73, fracción XXIX), y

⁹ Semanario Judicial de la Federación. Volumen 151-156, Primera Parte, página 149.

- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

De acuerdo a lo señalado, el sistema de distribución de competencias impositivas en México, establece como primera premisa la existencia de facultades concurrentes entre el Poder Federal y las entidades federativas.

2.3 Los impuestos ecológicos como herramienta de tipo ambiental.

Conocidos también como impuestos ambientales o impuestos verdes, tienen como finalidad que las empresas paguen por los impactos negativos a la naturaleza y al medio ambiente, por lo que en este punto se desarrollarán sus antecedentes y fundamentos.

2.3.1 La lucha del medio ambiente, como antecedente de los impuestos ecológicos.

Ya una ligera introducción del tema se había realizado en el punto 2.1.5., de este trabajo. Agregamos así que, en una economía basada en la obtención de mayores ganancias, en las que se utiliza la extracción y la explotación de todo tipo de materiales, minerales y recursos naturales, si bien ha venido a mejorar el nivel de vida de los seres humanos, también tuvo como consecuencia un daño severo en la naturaleza, en especial cuando en el pasado, se pensó que este tipo de explotación no tenía límites en el futuro.

Llamado también como sector primario de la economía, sus actividades principales consisten en la agricultura, la ganadería, la pesca, la minería y la extracción petrolera, la explotación forestal (silvicultura) y la caza. Es decir, se trata del sector de la economía que obtiene todos sus productos directamente de la naturaleza, sin realizar sobre éstos una transformación importante.

El deterioro de la naturaleza, sobre todo después de la revolución industrial, comenzó a ser evidente. Sin embargo, no fue sino hasta el año de 1968 en que se realiza uno de los primeros pronunciamientos, al conformarse el Club de Roma, conformado por 35 personalidades que compartieron su creciente preocupación por las afectaciones al entorno ambiental. Su primer informe, titulado "Los Límites del Crecimiento", también conocido Informe Meadows, tuvo como tesis central que la población y la producción mundiales no pueden seguir creciendo indefinidamente (Ecopalabras, 2017). Este informe fue criticado por ser alarmista, pero fue un best seller, ya que vendió más de 12 millones de copias en 27 idiomas en el mundo (Ecopalabras, 2017).

En ese mismo año de 1968, se formó el Fondo Mundial para la Naturaleza y la muy conocida Green Peace fundada en 1971, organizaciones que de una u otra forma luchan por conservar y mejorar el medio ambiente. Se comenzó entonces, a mencionar la necesidad de un desarrollo sustentable.

A partir de entonces, se han introducido una buena cantidad de tratados y protocolos que tienen la finalidad de proteger y conservar el medio ambiente, destacando los siguientes:

- a) Declaración de Estocolmo de 1972, surgida de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, celebrada en Estocolmo, Suecia, del 5 al 16 de junio de 1972, y conocida como la primera conferencia mundial sobre el medio ambiente. La Declaración derivó en 26 principios y marcó el inicio de un diálogo entre los países industrializados y en desarrollo sobre el medio ambiente.
- b) El Protocolo de Montreal de 1987, cuyo fin ha consistido en combatir el cambio climático y proteger la capa de ozono (Protocolo de Montreal relativo a las Sustancias que Agotan la Capa de Ozono (Protocolo de Montreal), 2022).
- c) El Convenio de Basilea de 22 de marzo de 1989, que mediante la firma de 116 países propusieron el Control de los Movimientos Transfronterizos de los Desechos Peligrosos y su Eliminación.
- d) La Declaración de Río de Janeiro de 1992, conocida como la Cumbre de la Tierra, fue la conferencia de las Naciones Unidas más importante sobre medio ambiente y desarrollo del siglo pasado. 172 gobiernos, incluidos 108 jefes de Estado y de Gobierno, aprobaron grandes acuerdos que habrían de regir la labor futura, firmándose dos instrumentos con fuerza jurídica obligatoria: la Convención Marco sobre el Cambio Climático y el Convenio sobre la Diversidad Biológica (Medio Ambiente y Desarrollo Territorial Jalisco, s.f.).
- e) La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, surgida de la Cumbre de la Tierra de Río, entró en vigor el

21 de marzo de 1994, mismo que fue ratificado por 197 países. El objetivo final de la Convención es estabilizar las concentraciones de gases de efecto invernadero "a un nivel que impida interferencias antropógenas (inducidas por el hombre) peligrosas en el sistema climático". (Medio Ambiente y Desarrollo Territorial Jalisco, s.f.).

- f) El Protocolo de Kioto de 1995, creado para reducir las emisiones de gases de efecto (GEI) invernadero que causan el calentamiento global (dióxido de carbono, metano, óxido de nitrógeno, ozono y vapor de agua). Es un instrumento para poner en práctica lo acordado en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático (Naturales, 2016).

Todos estos esfuerzos han tenido un impacto importante en el desarrollo de una doctrina de corte ecológica, que fue creando principios que guían las acciones para proteger el medio ambiente, buscando la conservación de los recursos naturales. De entre estos principios sobresalen los siguientes (United Nations Climate Change, s.f.):

- Sostenibilidad o de desarrollo sostenible.
- Solidaridad.
- Prevención.
- Precaución.
- Contaminador pagador.
- Subsidiariedad.

- Cooperación.
- Responsabilidades comunes pero diferenciadas.
- Participación.

De los anteriores principios, el que nos interesa para efectos de los impuestos ecológicos, es el que se refiere al contaminador pagador, al que nos referiremos en seguida.

2.3.2. Principios y fines extrafiscales de los impuestos ecológicos.

Se debe entender a las contribuciones ambientales, como una más de las medidas que se utilizan para la protección del medio ambiente. No obstante, se citaron entre los estudiosos muchas razones por las cuales se criticaba la imposición de este tipo de impuestos. Destacaban las siguientes (Instituto de Estudios Fiscales, 1972, pp. 442-443):

- La carga de este tipo de contribuciones podría ser trasladado por las empresas a los consumidores, elevándose de esta manera los precios de los productos.
- Este aumento de los precios de los materiales, generaría una mayor inflación en los países.
- El alza de los costes, vendría a perjudicar la competitividad de las empresas de una nación.

- Se decía que no era posible conocer el coste social del daño con arreglo al cual debe fijarse el impuesto, lo que se consideraba como el problema número uno.

Sin embargo, debido a las influencias de los protocolos internacionales antes citados, empezaron introducirse en el ámbito internacional algunos impuestos ecológicos, principalmente en los países escandinavos, como los siguientes (Vega, 2012):

- En Finlandia se introdujo por primera vez un impuesto al carbón en 1990. La tasa fue creciendo progresivamente hasta 1998, año en la que alcanzó los 62.9 euros por tonelada.
- Por su parte, Noruega impuso en el año de 1991 un impuesto de esta naturaleza, pero lo amplió de forma paulatina a otros elementos utilizados en la elaboración de energía, e inclusive se gravó a la piedra caliza y al gas.
- Suecia realizó una extensa reforma fiscal en el año de 1991, en la que incluyeron dos impuestos ambientales que gravaron sobre todo al carbón y al azufre.

A partir de entonces, se han señalado un buen número de soluciones al deterioro ambiental, como, por ejemplo, internalización de costos ambientales, estrategias alternativas y sustentables, la transferencia de tecnología, el reciclado

de materiales, el manejo eficiente de residuos, aumento del secuestro de carbono, por ejemplo, a través de plantaciones forestales, conservación de bosques, etc. (Pesce, 2007, pp. 5-6).

Como una de las soluciones más importantes al respecto, se introdujeron instrumentos fiscales y directrices que permitieron conformar diferentes fases de un modelo fiscal, cuyos principios fueron adoptados en gran medida por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en el que se introdujo la imposición ambiental, y que algunos han llamado “la Reforma Fiscal Verde”,¹⁰ habiéndose establecido contribuciones ecológicas, principalmente en los países europeos.

En el punto anterior, señalamos los principios más destacados de los impuestos ambientales, por lo que, en este momento desplegaremos únicamente el de contaminador pagador. Este principio, está frecuentemente vinculado en la doctrina a otras formas de solución al daño ambiental, como el de la internalización de los costos ambientales y al de la corrección del daño en la propia fuente del mismo. “... Se trata de que contaminar no salga gratis, en el sentido de que no resulte, a priori, rentable (sino más bien lo contrario: que se presente como rentable el no contaminar).

Un ejemplo simple en este sentido consiste, por ejemplo, en la determinación del impuesto de circulación, a través del cual, debe ser una decisión más rentable adquirir un coche poco contaminante que uno contaminante, pues la cuantía del impuesto será menor (medida ambiental) (Gago, *et. al.*, 2003).”¹¹

¹¹ Ídem.

Es cierto que, en la mayor parte del siglo veinte, se pensaba que el principio del contaminador pagador daba la posibilidad a pagar por el derecho a contaminar; sin embargo, con el avance del derecho se lo ha repensado "... como el medio que permite aplicar el tributo ambiental a quien se beneficia del uso irracional de los recursos naturales, internalizando los costos de la contaminación"; sin que esto implique el sometimiento a un arbitrario o caprichoso intervencionismo que provoque distorsiones económicas.¹²

El principio del contaminador pagador, señala que "el que contamina paga", establece que "... quién decide desarrollar una actividad económica cuyos efectos y riesgos no se conocen con certeza, ha de asumir en principio una cuota mayor de responsabilidad ante daños que pueda ocasionar su actuar...".¹³

Estas argumentaciones fueron el fundamento para establecer los tributos ambientales de forma internacional, buscándose con ello, que se limite el deterioro de la naturaleza por actividades económicas, con el fin de que estos deterioros sean los menores y estén de cierta manera regulados. De esta forma, viene a hacer necesario que el poder público intervenga "... cuando concurren circunstancias singulares de peligrosidad, intensidad de uso, escasez del bien..."¹⁴, en otras palabras, que tengan como consecuencia un impacto ambiental perjudicial.

Surge aquí, un principio muy importante que los estudiosos consideran debe respetar los impuestos ambientales. Se dice así que, si bien éstos pueden participar

¹² Yáñez Villavicencio, Judith. "Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea. El caso ecuatoriano.", in FORO, Revista de Derecho, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/597/2451>

¹³ Ortega Maldonado, Juan Manuel. "Estructura y Límites para el Establecimiento de Tributos de Protección al Medio Ambiente en los Estados y Municipios de México", p. 7.

¹⁴ Ídem.

de la función recaudatoria, una de las características propias de este tipo de imposición consiste en que no se persigue, como primera finalidad, la obtención de ingresos.

En este sentido, se considera que el aspecto recaudatorio es secundario, siendo las finalidades más importantes, las siguientes:¹⁵

- 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.

¹⁵ J. Arturo Sánchez Aceves, "Impuesto a la tenencia de vehículos, la oportunidad de transformar en México un impuesto federal tradicional en un tributo ecológico." Centro Universitario de la Ciénega, Universidad de Guadalajara. Revista Electrónica. Letras Jurídicas Núm. 9, Otoño 2009, p. 8, ISSN 1870-2155. <https://cuci.udg.mx/sites/default/files/arturosanchez1.pdf>

- 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.

Es importante mencionar las características de los también llamados ecotributos, que enuncia la Agencia Europea del Medio Ambiente, entre éstas, destacan las siguientes:¹⁶

- Son instrumentos particularmente efectivos para la internacionalización de externalidades, es decir, para la incorporación de los costes de los daños ambientales a los precios de los bienes, servicios o actividades que los causan, contribuyendo de esta forma a la aplicación del principio quién contamina paga, y a la integración de las políticas económica y ambiental.
- Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien su comportamiento hacia un uso eco-eficiente de

¹⁶ Cobos Gómez, José María. "Trayectoria y Principios de la Tributación Ambiental en la Unión Europea", Tratado de Tributación Medioambiental, Volumen II, Directores Becker, Fernando, et al., Iberdrola y Ed. Thomson-Aranzandi, 1a edición, España, 2008, pp. 866-867.

los recursos, así como para estimular la innovación, los cambios estructurales y el cumplimiento de la normatividad ambiental.

- Pueden aumentar los ingresos fiscales, que pueden utilizarse para incrementar los gastos ambientales o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital o el ahorro.
- Son instrumentos particularmente efectivos para abordar las prioridades ambientales actuales, como son las fuentes de contaminación difusas (por ejemplo, emisiones generadas por los medios de transporte, los residuos o los productos químicos usados en la agricultura).

Así pues, un “impuesto verde” tiende a prevenir algún daño ambiental ya antes detectado, o bien, a remediar las consecuencias de una actividad económica dañina al medio ambiente. Pero una característica muy importante de este tipo de contribuciones, consiste en que los ingresos recaudados deben ser aplicados meramente a reparar o prevenir el daño ambiental para el cual fue diseñado. En otras palabras, debe tener un fin extrafiscal y no sólo un fin tradicional relacionado con aumentar la recaudación para el presupuesto.

Se trata pues de una característica propia de las contribuciones ecológicas; éstas tienen fines extra fiscales precisos, lo cual en la actualidad tiene amplia aceptación, porque “... se entiende que no existe ningún problema para que se utilicen tributos con propósitos distintos a los recaudatorios. De esta manera, las contribuciones ya no se limitan a la mera obtención de recursos, sino que también

se encaminan al cumplimiento de otros objetivos ajenos a los estrictamente fiscales.”¹⁷

2.3.3. La Introducción de los impuestos ambientales en México.

Las influencias de las prácticas internacionales en materia ambiental tuvieron repercusiones también en nuestro país. Debido a lo anterior, se fueron estableciendo normas constitucionales con contenido relativo a la preservación, cuidado y protección de la naturaleza y el derecho de las personas a disfrutar de la misma. A continuación, señalamos las siguientes:¹⁸

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

¹⁷ Sánchez Aceves, J. Arturo. "El problema de los impuestos ambientales en las facultades constitucionales concurrentes", en Temas Selectos Sobre Derecho y Cambio Climático, Quintana Contreras, José de Jesús, et al. Universidad de Guadalajara y tirant lo blanch, Ciudad de México, 2027, ISBN: 978-84-0169-186-0, p. 5.

¹⁸ J. Arturo Sánchez Aceves, "Impuesto a la tenencia de vehículos, la oportunidad de transformar en México un impuesto federal tradicional en un tributo ecológico.", Op. Cit., pp. 4-5.

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 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.

- De la lectura de las anteriores normas, se advierte que no parece existir en forma expresa la posibilidad de establecer impuestos ecológicos. No obstante, no debe entenderse que se trata de una prohibición legislativa, sobre todo sí se toman en cuenta los principios del derecho internacional en la materia, En otras palabras, no significa que sea una actividad prohibida, máxime cuando se han contraído compromisos internacionales que así lo establecen...”.¹⁹

Conforme a estas ideas, es importante mencionar que, no se encuentra ninguna prohibición para el establecimiento de impuestos materiales, sean federales, estatales o municipales, pues éstos no pugnan “...contra precepto constitucional alguno, sino al contrario, es la propia Carta Fundamental la que orilla a asumir este compromiso social de protección preventiva...”.²⁰

En nuestro país, se empezaron a establecer planeaciones y criterios de tipo ambiental, a partir de la publicación en el año de 1988, de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, en cuyo texto original se establecía la necesidad de incluir en la planeación nacional del desarrollo, la política ecológica general y el ordenamiento ecológico y, que por tratarse de una de ley general, estaba considerada como una “ley marco”, es decir, que la normatividad, tanto de la federación, como la de los estados, los municipios y la Ciudad de México, deben legislar respetando los principios generales contenidos en las leyes generales.

¹⁹ 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.

²⁰ Ortega Maldonado, Juan Manuel, Op. Cit., p. 9.

No fue sino hasta el año de 1996, que se introduce en el artículo 21, 22 y 23 de esta Ley, el mandato para que, en las legislaciones, tanto de la federación, como de los estados y el entonces Distrito Federal, establecieran ciertos instrumentos económicos de tipo ambiental, a través de los cuales se incentivara el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental. Dichos instrumentos normativos y administrativos eran los siguientes:

- Los instrumentos de carácter fiscal, que consistían en estímulos fiscales que incentivaran el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental. Se hacía el énfasis en que estos instrumentos no debían establecerse con fines exclusivamente recaudatorios.
- Los instrumentos financieros, establecidos como créditos, fianzas, seguros de responsabilidad civil, fondos y fideicomisos, cuando sus objetivos estuvieran dirigidos a la preservación, protección, restauración o aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, para la preservación del equilibrio ecológico y protección al ambiente.
- Los instrumentos de mercado, como las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos que correspondieran a volúmenes preestablecidos de emisiones de contaminantes en el aire, agua o suelo, o bien, que establecieran los límites de aprovechamiento de recursos naturales, o de construcción en áreas naturales protegidas o en zonas cuya preservación y protección se considere relevante desde el punto de vista ambiental.

La finalidad de estos instrumentos consistía en que las personas asumieran, por un lado, los beneficios; pero por otro, también los costos ambientales, que generaran las actividades económicas, buscando incentivar que se realizaran acciones que favorecieran el medio ambiente.

Sin embargo, los instrumentos económicos introducidos en esta ley ambiental, no se consideran verdaderos impuestos ecológicos, pues como las normas mismas establecen, se trata de estímulos fiscales que nada tienen que ver con lo tributario.

No fue sino hasta el año de 2003, durante el gobierno de Vicente Fox, que se propuso la Ley de Impuestos Ambientales, en la que se intentó establecer impuestos ecológicos, propiamente dichos, pues además de que se buscaba que éstos no tuvieran un fin predominantemente recaudatorio, también su estructura y sus finalidades eran de características ambientales, ya que la intención era que el sujeto asumiera el costo de limpieza o de la degradación ambiental, en el que se contemplaban los siguientes tres impuestos:

- Por la contaminación por sustancias tóxicas bien sean por contaminantes persistentes o por sustancias químicas industriales tóxicas.
- Por el deterioro de los ecosistemas forestales.
- Por la pérdida de componentes de la biodiversidad.

Estos impuestos propuestos fueron criticados. En la primera opción, porque se cuestionaba cómo era que gravaban sustancias prohibidas y, en los dos últimos supuestos, se busca gravar el aprovechamiento o tenencia de los recursos forestales y de fauna o flora silvestre consideradas en riesgo, siendo ello, una doble imposición, pues ya había tributos que gravaban el aprovechamiento y tenencia a través de derechos o impuestos sobre los ingresos obtenidos.²¹ Como haya sido, esta Ley no fue aprobada.

Debemos señalar que, en el medio federal, se habían considerado a ciertos impuestos tradicionales, como si fueran impuestos ecológicos, sobre todo si hablamos del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. Si bien, estos impuestos gravan ciertos productos que son contaminantes, como los hidrocarburos y sus derivados, así como el uso de los automóviles, es un error considerar estos impuestos como ambientales, pues, para empezar, estos impuestos tienen un fin eminentemente recaudatorio.

Siguiendo estas ideas, en el año de 2014, se introdujeron en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, más productos contaminantes, como la enajenación e importación de plaguicidas.

Además, se introdujo en la Ley de Ingresos de este ejercicio fiscal de 2014, un nuevo ingreso "... que es el impuesto al carbono, este por un monto de 14,641.7 millones de pesos (mdp) (LIF 2014). Dicho impuesto se encuentra especificado en

²¹ Figueroa Neri, Aimée. "Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas.", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Vol. 38, Núm. 114, Ciudad de México, septiembre-diciembre 2005, versión On-line ISSN 2448-4873 versión impresa ISSN 0041-8633. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332005000300002

la reforma aprobada de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) en el artículo 2o. Fracción I inciso H) (LXII Legislatura). En él se establecen diversas cuotas dependiendo del bióxido de carbono producido por cada combustible fósil (...) este impuesto al carbono, de acuerdo a la iniciativa, cumple con un doble objetivo: 1) reducir las emisiones y 2) incrementar la recaudación del Gobierno Federal (SHCP).”²²

Como se puede observar, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios grava productos que dañan la naturaleza, no obstante, se trata de un impuesto tradicional, al cual se le ha querido ver como una contribución ambiental.

De esta forma, se consideró a México como uno de los países que menos impuestos ecológicos utiliza dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a la cual pertenece nuestro país.²³

2.3.3.1. Las competencias de los impuestos ecológicos en México.

Tal y como ya lo hemos mencionado en puntos anteriores de este trabajo de investigación, en ninguna de las constituciones de 1824, 1857 y la actual de 1917, se estableció en forma expresa qué actividades, bienes o servicios le corresponde gravar a la federación y cuáles a las entidades federativas.

²² Ramones Fernández, Fernando. “El impuesto al carbono y el IEPS petrolero”, Centro de Investigación Económica y Presupuestaria: CIEP, noviembre 22 de 2023. <https://ciep.mx/el-impuesto-al-carbono-y-el-ieps-petrolero/>

²³ Cfr. Sánchez Aceves, J. Arturo. “El problema de los impuestos ambientales en las facultades constitucionales concurrentes”, Op. Cit. pp. 7-8.

Lo único que hemos constatado, es que se han otorgado desde la ley fundamental de 1857, las llamadas facultades exclusivas de la federación que, en aquel entonces, consistían únicamente en los impuestos al comercio exterior y el impuesto al timbre.

Después, ya en pleno siglo veinte, sobre todo a partir de la Convención Fiscal de 1933, se fueron incrementando los productos y bienes introducidos dentro de la exclusiva esfera competencial federal, hasta llegar a lo ahora se encuentra contenido en el artículo 73, fracción XXIX, de nuestra carta magna, como son, entre otros, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional; las instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y los especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Además de lo anterior, también se consideraron como parte de las actividades y bienes exclusivos de la federación, a los contenidos en la fracción X, del artículo 73 constitucional, como son los hidrocarburos, la minería, las sustancias químicas, los explosivos, la pirotecnia, la industria cinematográfica, el comercio, los juegos con apuestas y sorteos, la intermediación y servicios financieros y la energía eléctrica y nuclear. Aunque es importante señalar que se ha criticado lo anterior, debido a que la constitución, en esta norma legal, establece que es para legislar y no para gravar impuestos.

2.3.3.2. La potestad de la Federación para crear impuestos ecológicos.

Es evidente que, en términos generales, la federación no parece tener límites para imponer sus contribuciones. Tal y como se ha visto, por un lado, tiene sus fuentes impositivas exclusivas y, por el otro lado, también tiene sus facultades concurrentes, en este caso, junto con las entidades federativas.

De esta forma, así como puede la federación establecer impuestos al ingreso, al consumo, al capital o patrimonio, también puede imponer sus contribuciones ecológicas.

Sin lugar a dudas, lo puede hacer respecto a sus fuentes de imposición exclusivas, que se encuentran señaladas en el artículo 73, fracciones X y XXIX, de la Constitución.

De esta forma y siguiendo el tema de las actividades que pueden impactar la naturaleza, la federación puede, conforme a las normas antes citadas, imponer impuestos relativos, por ejemplo a las actividades que realiza la industria petrolera y sus derivados y la industria minera, los cuales, de una forma u otra, ya están gravados por impuestos tradicionales como el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre producción y servicios, e inclusive, podrían imponerse sobre estas actividades también impuestos ecológicos.

Así, por ejemplo, la federación tiene su facultad exclusiva de gravar a través de impuestos ambientales todos los bienes que están contenidos en el cuarto párrafo del artículo 27 constitucional, que dice:

“Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.”

Como pueden ver, esta norma señala el dominio directo de todos los recursos naturales, los de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; y agrega de todos los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos.

Véase como se ha subrayado lo relativo a los depósitos “cuya naturaleza sea distinta de los terrenos, y adiciona tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.”

Conforme a lo anterior, se puede adelantar que le toca en forma exclusiva a la Federación, la posibilidad de gravar con impuestos ecológicos respecto a la extracción de minerales, con dos características muy importantes:

- Que los recursos naturales respecto a los minerales, constituyan depósitos que sean de naturaleza distinta de los componentes de los terrenos.
- Que cuando la explotación de yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas, así como los productos derivados de la descomposición de las rocas, necesite trabajos subterráneos.
- Que los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, sea en relación con la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

2.3.3.3. La falta de certeza jurídica para la creación de impuestos ecológicos estatales.

La posibilidad de que las entidades federativas pudieran establecer impuestos ecológicos, siempre parece haber estado en duda. En primer lugar, porque es evidente que se deben respetar las fuentes exclusivas de la federación, tal y como ya se ha mencionado. En otras palabras, no pueden existir impuestos

ecológicos basados en las fuentes que se encuentran citadas en los artículos 73, fracciones X y XXIX de la Constitución; así como también se debe respetar las prohibiciones que están señaladas en los artículos 117 y 118 de la carta magna.

Por lo tanto, a los estados únicamente les queda la posibilidad de gravar fuentes que sean consideradas como concurrentes, siendo que en todo el siglo veinte, no se establecieron en nuestro país impuestos importantes de este tipo.

La situación cambio a partir del año de 2017, en que se establecieron impuestos ecológicos en el Estado de Zacatecas. Si bien no eran los primeros, sí se han convertido en los más importantes, debido a que han pasado las pruebas de constitucionalidad por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Los impuestos establecidos en esta ley de ingresos fueron los siguientes:

- Impuesto por Remediación Ambiental en la Extracción de Materiales.
- Impuesto de la Emisión de Gases a la Atmosfera.
- Impuesto de la Emisión de Contaminantes del Suelo, Subsuelo y Agua.
- Impuesto al Depósito o Almacenamiento de Residuos.

Estos impuestos fueron impugnados por diferentes razones de orden constitucional, entre las cuales destacan las siguientes, señalándose que se transgreden:

- Los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, ya que no constituyen impuestos propiamente dichos;
- No resultan ser proporcionales y equitativos;
- Tampoco cumplen con el principio de legalidad;
- Ni los recursos que se recauden por ellos se destinan al gasto público;
- Que los aludidos preceptos violan la esfera competencial de la Federación;
- Faltan al proceso legislativo, y
- Transgreden los derechos de irretroactividad de la ley, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad.

Puede observarse que se señala en la primera viñeta que estos impuestos ecológicos no son impuestos propiamente dichos, no obstante, la Corte señaló al respecto las siguientes características:²⁴

- El diseño del cálculo de un impuesto ecológico debe incluir un deber público de protección ambiental, que los distingue de otras contribuciones con fines ambientales extrafiscales.
- La base de los impuestos ecológicos se encuentra íntimamente relacionada con la emisión de sustancias, la extracción de materiales o con cualquiera que sea el elemento o circunstancia que genere o sea susceptible de ocasionar un impacto ecológico negativo.
- Lo anterior, además de pretender el reconocimiento de los costos originados por las externalidades negativas, busca generar un incentivo para mejorar los procesos productivos contaminantes.
- La doctrina económica y tributaria ha denominado como impuestos ecológicos en estricto sentido a aquellos que incluyen en la configuración de su base el deber público de protección ambiental, los cuales pueden distinguirse de otras contribuciones ambientales en general (como los derechos o las sobre cuotas) ya que no incorporan las finalidades

²⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Registro digital: 2022288, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 54/2020 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 474, Tipo: Jurisprudencia.

ambientales en forma “extra” a la gravación de una manifestación de riqueza que nada tiene que ver con la protección al equilibrio ecológico.

- En otras palabras, su naturaleza ambiental no se fija sólo a través de una intención añadida al fin recaudatorio.
- Tampoco tienen fines disuasorios en el consumo de un producto o servicio (como sucede con las sobre tasas que se emplean, por ejemplo, en los impuestos especiales sobre combustibles fósiles o sobre fertilizantes) sino que buscan que la base del tributo motive que el productor invierta en el desarrollo de tecnología que reduzca la degradación de bienes ambientales y, con ello, disminuyan los costos de producción.

Por otra parte, en el aspecto tributario, surge la incógnita de conocer cuáles normas constitucionales y legales deben aplicarse respecto a los impuestos ecológicos estatales, ya que con la existencia de una ley general o “ley marco”, se podría intuir que este tipo de contribuciones quedan sujetas a la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, que en su capítulo II que se titula Distribución de Competencias y Coordinación, en su artículo 5º, fracciones I y II, , otorga a la federación las facultades de formular y conducir la política ambiental nacional y la aplicación de los instrumentos de la política ambiental previstos en esta ley.

La duda antes señalada, se despejó por la Corte, al establecer que “para dilucidar si la competencia para legislar en materia de impuestos ecológicos, en estricto sentido, es concurrente con las Legislaturas de las entidades federativas o es exclusiva del Congreso de la Unión, debe estarse sólo a las disposiciones de la

Constitución General que prevén las facultades en materia impositiva y no a lo dispuesto en las leyes generales en materia ambiental.”²⁵

Siguiendo con estas ideas, se justifica dicha afirmación mencionando que se “... ha determinado en diversos asuntos que la potestad tributaria se encuentra establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de un sistema complejo que incluye concurrencias, facultades exclusivas y restricciones expresas. Además, la regulación de la materia sustantiva medio ambiental, por un lado, y de la competencia o potestad tributaria para establecer impuestos ecológicos en sentido estricto, por otro, constituyen temas distintos. Por tanto, el tópico competencial debe examinarse y resolverse estrictamente bajo la óptica tributaria dispuesta a nivel constitucional, sin acudir a leyes generales ambientales.”²⁶

2.3.4 El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el Estado de Querétaro.

Con motivo de la declaración de validez constitucional por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los impuestos ecológicos establecidos en el estado de Zacatecas en el año 2017, las demás entidades federativas comenzaron a imponer también sus propios tributos ambientales, siendo uno de ellos el estado de Querétaro. A continuación, desarrollaremos este tema, que es la parte sustancial del presente trabajo de investigación.

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Registro digital: 2022284, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. XXIII/2020 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 1052, Tipo: Aislada

²⁶ Idem.

2.3.4.1 El establecimiento de impuestos ecológicos por parte de las entidades federativas.

En México, diversos estados han establecido impuestos ecológicos estatales, mientras que otros aún no han incorporado en su legislación esta clase de tributos, como se aprecia en la siguiente tabla:

Tabla 1. Establecimiento de impuestos ecológicos en las entidades federativas.

Entidad Federativa	Impuestos ecológicos vigentes en 2025
Aguascalientes	X
Baja California	✓
Baja California Sur	X
Campeche	✓
Coahuila	✓
Colima	✓
Chiapas	X
Chihuahua	X
Ciudad de México	✓
Durango	✓
Estado de México	✓
Guanajuato	✓
Guerrero	X
Hidalgo	X

Jalisco	×
Michoacán	×
Morelos	✓
Nayarit	✓
Nuevo León	✓
Oaxaca	✓
Puebla	×
Querétaro	✓
Quintana Roo	✓
San Luis Potosí	✓
Sinaloa	×
Sonora	×
Tabasco	×
Tamaulipas	✓
Tlaxcala	×
Veracruz	×
Yucatán	✓
Zacatecas	✓

Elaboración propia con datos obtenidos de (Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C., 2025) y Leyes de Ingresos de las entidades federativas.

Como se advierte de la tabla anterior, catorce estados no han optado por establecer tributos ambientales, siendo los siguientes: Aguascalientes, Baja California Sur, Chiapas, Chihuahua, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, Michoacán, Puebla, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tlaxcala y Veracruz.

Sin embargo, la mayoría de las entidades federativas en nuestro país, ya cuentan con al menos un impuesto ecológico en su marco jurídico, siendo los siguientes: Baja California, Campeche, Ciudad de México, Coahuila, Colima, Durango, Estado de México, Guanajuato, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Tamaulipas, Yucatán y Zacatecas.

Del análisis de las fechas en que cobraron vigencia estos tributos, se aprecia una clara tendencia a la imposición de los llamados impuestos verdes a nivel local, a partir del año 2022. Nótese que estos impuestos ecológicos estatales son un tributo del pleno siglo XXI, toda vez que, en todo el siglo anterior, no se establecieron este tipo de contribuciones ambientales, por lo que se entiende que estamos ante un tema muy novedoso que dará mucho de qué hablar en el futuro.

Tan es así, que apenas se incorporaron este tipo de gravámenes en la primera década de este siglo, tal es el caso de Colima, Quintana Roo y Campeche, que establecieron el impuesto sobre la extracción materiales pétreos desde los ejercicios fiscales de 2003, 2007 y 2010, respectivamente.

También destaca Michoacán, estado en el que a pesar de haber establecido en el ejercicio fiscal 2019 cuatro impuestos de corte ambiental²⁷, a la fecha estos se encuentran derogados, en virtud de haber sido declarados inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, situación que se abordará más adelante con mayor puntualidad.

²⁷ Impuestos sobre la extracción de materiales, emisión de gases a la atmósfera, emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua y depósito o almacenamiento de residuos tóxicos o peligrosos.

Tal y como ya lo mencionamos al inicio de este capítulo, la explosión de los impuestos estatales ambientales se dio a partir de la determinación que hizo la corte respecto de los tributos ecológicos de Zacatecas, en el sentido de declarar su constitucionalidad, todo lo cual se desarrolló de manera más detallada en el capítulo anterior.

Para los efectos de la presente investigación también resulta relevante identificar las actividades elegidas por los legisladores locales como objeto de los gravámenes estatales de carácter ambiental. A continuación, se señalan estas actividades, a través de la Tabla siguiente y que proviene de las leyes de ingresos o de hacienda de los estados que en ella se mencionan.

Tabla 2. Tipos de impuestos ecológicos vigentes en las entidades federativas y Ciudad de México en 2025

Entidad federativa	Actividades gravadas por impuestos ecológicos en 2025
Baja California	• Extracción de materiales. • Emisión de gases a la atmósfera.
Campeche	• Extracción de materiales.
Coahuila	• Extracción de materiales.
Colima	• Extracción de materiales. • Emisión de gases a la atmósfera.
Ciudad de México	• Emisión de contaminantes a la atmósfera
Durango	• Extracción de materiales. • Emisión de gases a la atmósfera.

	• Emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua. • Depósito de residuos
Estado de México	• Emisión de gases a la atmósfera. • Emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua. • Depósito de residuos.
Guanajuato	• Emisión de gases a la atmósfera. • Emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua. • Depósito de residuos
Morelos	• Emisión de contaminantes a la atmósfera.
Nayarit	• Transporte de materiales pétreos.
Nuevo León	• Extracción de materiales. • Emisión de gases a la atmósfera. • Emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua.
Oaxaca	• Extracción de materiales.
Querétaro	• Extracción de materiales. • Emisión de gases a la atmósfera. • Depósito de residuos
Quintana Roo	• Extracción de materiales.
San Luis Potosí	• Emisión de contaminantes a la atmósfera.
Tamaulipas	• Emisión de gases a la atmósfera.
Yucatán	• Emisión de gases a la atmósfera. • Emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua
Zacatecas	• Extracción de materiales.

-
- Emisión de gases a la atmósfera.
 - Emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua.
 - Depósito de residuos
-

Elaboración propia con datos obtenidos de (Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C., 2025) y leyes de ingresos y de hacienda de las entidades federativas.

Según se desprende de los datos asentados de la tabla previa, a la fecha, la distribución entre los diferentes tipos de impuestos ecológicos clasificados por las actividades sujetas a imposición en los estados que cuentan con algún tipo de tributo ecológico vigente en 2025, es la siguiente:

- Únicamente Nayarit cuenta con un gravamen sobre el transporte de materiales pétreos.
- En seis entidades, a saber: Durango, Estado de México, Guanajuato, Querétaro y Zacatecas se cuentan con impuestos sobre el depósito de residuos.
- Por su parte, Durango, Estado de México, Guanajuato, Nuevo León, Yucatán y Zacatecas, suman seis entidades con impuestos sobre la emisión de contaminantes al suelo, subsuelo o agua.
- El tributo con mayor prevalencia es el impuesto sobre la emisión de contaminantes o gases a la atmósfera, vigente en doce entidades federativas: Baja California, Ciudad de México, Durango, Estado de

México, Guanajuato, Morelos, Nuevo León, Querétaro, San Luis Potosí, Tamaulipas, Yucatán y Zacatecas.

2.3.4.2 Los estados que han establecido el impuesto por remediación ambiental.

Por su parte, en este apartado, nos referiremos de manera específica al impuesto sobre la extracción de materiales, el cual también se le conoce como impuesto sobre remediación ambiental, gravamen que, después del impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera, es el tributo verde con mayor preminencia en México. Esta contribución se encuentra establecida en diez entidades federativas, destacándose que este tipo de impuesto, es el que se estudiará de manera más profunda en el presente trabajo de investigación. En seguida se señalan las entidades federativas que han establecido este impuesto conforme a la siguiente Tabla:

Tabla 3. Impuesto sobre extracción de materiales vigentes en México en 2025

Entidad federativa	Denominación
Baja California	Impuesto ambiental sobre la extracción y aprovechamiento de materiales pétreos.
Campeche	Impuesto sobre la extracción de materiales del suelo y subsuelo.
Coahuila	Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales pétreos.
Colima	Derecho por la extracción de minerales.
Durango	Impuesto para preservación y restauración ecológica en la extracción de materiales.

Nuevo León	Impuesto ambiental por contaminación en la extracción de materiales pétreos.
Oaxaca	Impuesto sobre la extracción de materiales por remediación ambiental.
Querétaro	Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo.
Quintana Roo	Impuesto sobre la extracción de materiales del suelo y subsuelo.
Zacatecas	Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.

Elaboración propia con datos obtenidos de (Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C., 2025).

A continuación, analizaremos a detalle, la regulación de los impuestos locales sobre extracción de materiales actualmente en vigor en nuestro país.

En este sentido, a la fecha encontramos ciertas entidades federativas en cuya legislación no se contemplan impuestos sobre extracción de materiales en la actualidad, pero vale la pena resaltar el caso de algunas de ellas, en las que en su momento estuvieron vigentes esta clase de tributos, pero que a la fecha han sido expulsadas de su orden jurídico.

Así sucedió en el estado de Michoacán de Ocampo, en donde el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, se estableció en la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán de Ocampo publicada en fecha 31 de

diciembre de 2018 y posteriormente los artículos que regulaban el tributo fueron derogados el 12 de junio de 2019.

El 31 de diciembre de 2019, el impuesto se incorporó nuevamente al orden jurídico local, sin embargo, el 8 de diciembre de 2020, mediante la sentencia recaída a la Acción de Inconstitucionalidad 99/2020 y su acumulada 100/2020, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declaró la invalidez de los artículos 34 al 39 de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán, que regulaban este tributo (Acción de Inconstitucionalidad, 2020).

En este supuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que el impuesto violaba los principios de certeza jurídica y proporcionalidad tributaria, al existir una discordancia entre la base gravable y la tasa del impuesto, en virtud de que la primera consistía en el volumen de metros cúbicos extraídos, mientras que la segunda se encontraba construida con base en el valor total de la enajenación del material extraído, elemento ajeno al objeto del impuesto, lo que propiciaba la arbitrariedad en su aplicación y la desnaturalización del impuesto en cuanto a su finalidad ambiental, la cual nada tenía que ver con la cantidad material enajenado.

Con motivo de lo anterior, para 2021, este impuesto no fue incluido en la ley de hacienda estatal de Michoacán, publicada en el órgano de difusión oficial de dicha entidad el 27 de diciembre de ese mismo año y a la fecha no se encuentra contemplado en la norma en cita, a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de este tipo de impuestos respecto del estado de Zacatecas.

Otra entidad en este mismo supuesto, es Sonora, en la que el impuesto sobre la extracción de materiales pétreos, se mantuvo en vigor del 1º de enero de 2013 al 1º de enero del 2014, fecha en la que fue derogado, lo cual quedó establecido conforme al Decreto de que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Sonora, del Código Fiscal del Estado de Sonora, de la Ley que regula la operación, funcionamiento de los establecimientos destinados a la fabricación, envasamiento, distribución, transportación, venta y consumo de bebidas de contenido alcohólico en el Estado de Sonora y de la Ley de Tránsito del Estado de Sonora, publicado en el Boletín Oficial de dicha entidad el 19 de diciembre de 2013.

La breve existencia de este gravamen, obedeció a la presión de los sectores empresarial y minero del estado (Redacción/SinEmbargo, 2013), que primero motivó la emisión de un decreto mediante el cual se estableció un estímulo del 100% del impuesto causado, para finalmente dar lugar a la derogación de los numerales encargados de su regulación.

A continuación, se expone brevemente el marco normativo de los impuestos ecológicos sobre extracción de materiales pétreos, vigente en 2025 en las diversas entidades federativas del país.

Baja California

Baja California incorporó a su ley hacendaria el impuesto ambiental sobre la extracción y aprovechamiento de materiales pétreos, mediante el Decreto publicado en su órgano de difusión estatal de fecha 04 de marzo de 2022, para entrar en vigor al día siguiente de su publicación (DECRETO No. 84, 4).

- Los artículos que regulan este impuesto van del 156-55 a 156-60 de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California.
- Elementos esenciales del tributo:
 - Objeto: la extracción y aprovechamiento de material pétreo que se realice en el Estado, bajo el régimen de propiedad privada o ejidal, considerando como materiales pétreos, los minerales o sustancias no reservadas a la Federación, que constituyan depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, como pueden ser la arena, arcilla, limos, materiales en greña, grava, las rocas o demás productos de su descomposición.
 - Sujetos: las personas físicas y morales, que, con fines de lucro, realicen las actividades gravadas por el tributo en mención.
 - Base: volumen mensual, determinado en metros cúbicos, de material pétreo extraído o aprovechado.
 - Cuota: \$4.78 (cuatro pesos 78/100 M.N.) por metro cúbico extraído que sea aprovechado (Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el ejercicio fiscal del año 2025, 2024)
 - Época de pago: mensual.
 - Obligaciones: registro ante la Recaudación de Rentas del Estado; contar con autorización de impacto ambiental otorgada por la Secretaría de Medio Ambiente y Desarrollo Sustentable para la explotación y aprovechamiento de materiales pétreos y llevar un

registro diario de los volúmenes extraídos en los formatos emitidos para tal fin.

Colima

En Colima, se encuentra vigente el derecho por extracción de minerales, establecido desde el 28 de diciembre de 2002, mediante el Decreto no. 295.- Por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Colima (Decreto no. 295.- Por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Colima, 2002).

- Artículos que lo regulan: 64-A a 64-D de la Ley de Hacienda del Estado de Colima.
- Elementos esenciales:
 - Objeto: explotación o extracción del suelo o subsuelo, sustancias, minerales o materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, en el territorio del estado y cuya regulación esté reservada al Estado por las Leyes respectivas.
 - Sujetos: personas físicas y morales que realicen las actividades gravadas por el impuesto.
 - Base: volumen en metros cúbicos de material extraído.
 - Tarifa: establecida en Unidades de Medida y Actualización, de forma diferenciada atendiendo al tipo de material.
 - Época de pago: mensual.

- Obligaciones: inscripción ante el Registro Estatal de Contribuyentes, presentar avisos a dicho registro; proporcionar datos e informes a las autoridades fiscales, recibir órdenes de visita y llevar libros de registros y expedir comprobantes respecto de sus ingresos.

Campeche

Con la emisión de la Ley de Hacienda del Estado de Campeche publicada en el Periódico Oficial de dicha entidad el 21 de diciembre de 2009, se estableció en la legislación local el impuesto sobre la extracción de materiales del suelo y subsuelo (Ley de Hacienda del Estado de Campeche, 2009).

- Las disposiciones norman actualmente esta contribución se encuentran inmersas en los numerales 13 a 19 de Ley de Hacienda del Estado de Campeche.
- Elementos esenciales:
 - Objeto: la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, tales como: rocas, piedras, sustrato o capa fértil y se encuentran obligadas a su pago las personas físicas y morales o unidades económicas que, dentro del territorio estatal, extraigan esta clase de materiales.
 - Sujetos: las personas físicas y morales o unidades económicas que realicen la extracción de materiales objeto del tributo.

- Base: la cantidad de metros cúbicos de material extraído. No obstante, la autoridad fiscal estatal puede determinar la base mediante los instrumentos que sean necesarios, inclusive a través de los denominados sistemas de posicionamiento global o cualquier otro que tecnológicamente permita determinarlo.
- Tarifa: la cantidad equivalente a catorce veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización.
- Época de pago: mensual.
- Obligaciones: presentar la declaración correspondiente y realizar el pago del impuesto; llevar un registro diario de extracción; el registro de domicilio fiscal estatal en el caso de contar con domicilio fiscal para efectos de impuestos federales en otras entidades y empadronarse en la oficina recaudadora correspondiente al lugar en el que se encuentren los terrenos objeto de explotación.

Coahuila de Zaragoza

El impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales pétreos previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza vigente en 2025, se incorporó al marco jurídico local a partir del 1º de enero de 2012 (Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, 2011).

- Los numerales 41 a 47 de la ley hacendaria de Coahuila en vigor regulan este gravamen.

- Elementos esenciales:
- Objeto: la extracción, explotación o aprovechamiento de materiales pétreos, así como otros productos derivados, que no sean concesibles por la Federación y que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, que se realice por medio de trabajos a cielo abierto, en el territorio estatal.

Para efectos del impuesto, se consideran materiales pétreos las piedras de construcción y de adorno, mármol, canteras, arenas, granito, gravas, pizarras, arcillas que no requieran trabajos subterráneos, calizas, puzolanas, turbas, arenas silíceas, ónix, travertinos, tezontle, tepetate, piedras dimensionadas o de cualquier otra especie que no sean preciosas conforme a lo señalado en el artículo 4 de la Ley Minera, mezclas de minerales no metálicos y las sustancias terrosas, y demás minerales o metálicos, así como los agregados pétreos, las piedras, las piedras y sustrato o capa fértil, el caolín, las rocas y el material en greña.

Como nota distintiva, la norma define a los agregados pétreos, como el material proveniente de la roca y que se utiliza sin apenas sufrir transformaciones, encontrados regularmente en forma de macizos rocosos o en depósitos no consolidados conteniendo fragmentos de distintos tamaños y como se consideran piedras preciosas, los señalados en el artículo 4 de la Ley de Minera.

- Sujeto: las personas físicas y morales o unidades económicas, que realicen las actividades gravadas en este impuesto.

- Base: el volumen de materiales pétreos extraídos, explotados o aprovechados.
- Cuota: expresada en veces la Unidad de Medida y Actualización aplicable por cada metro cúbico que se extraiga, de acuerdo a la siguiente Tabla.

Tabla 4. Cuotas del Impuesto sobre por remediación ambiental en la extracción de materiales pétreos vigentes en Coahuila de Zaragoza para 2025.

Material	Cuota
Piedras de construcción y de adorno de mármol, de granito y ónix.	4.45 UMA
Cantera	0.20 UMA
Arenas	0.20 UMA
Gravas	0.20 UMA
Pizarras	4.45 UMA
Arcillas	0.03 UMA
Arenas silíceas	0.20 UMA
Travertinos	4.45 UMA
Mezclas de minerales no metálicos	0.20 UMA
Puzolanas	0.20 UMA
Turbas	0.20 UMA
Tezontle	0.20 UMA
Tepetate	0.20 UMA
Piedras dimensionadas no preciosas	0.20 UMA
Caolín	5.00 UMA

Rocas	4.45 UMA
Piedras y sustrato o capa fértil	0.12 UMA
Agregados pétreos	0.20 UMA
Piedra	0.17 UMA
Caliza	0.11 UMA
Material en greña	0.03 UMA

Nota. Elaboración (Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza, 2011), p. 20.

- Obligaciones: los contribuyentes del impuesto, deben realizar el pago mensual del gravamen; inscribirse en el Registro Estatal de Contribuyentes; presentar la autorización de impacto ambiental expedida por la Secretaría de Medio Ambiente; llevar un libro de registros de extracción diarios en metros cúbicos; registrar como domicilio fiscal estatal el lugar en donde se realicen los actos o actividades objeto del impuesto, tratándose de aquellos que cuente con domicilio fiscal en otras entidades para efectos de los impuestos federales.

Durango

A partir del 1º de enero del año 2023, entró en vigor el impuesto para preservación y restauración ecológica en la extracción de materiales, establecido a través del Decreto que contiene reformas y adiciones a la Ley de Hacienda del Estado de Durango del 27 de diciembre de 2022 (Decreto 313 que contiene reformas y adiciones a la Ley de Hacienda del Estado de Durango, 2022).

- El impuesto se encuentra previsto por los artículos 44 quater a 44 quater 5 de la Ley de Hacienda del Estado de Durango (Ley de Hacienda del Estado de Durango, 1999).
- Elementos esenciales:
 - Objeto: el aprovechamiento y la extracción del suelo y subsuelo de las sustancias no reservadas a la Federación, que constituyan depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, tales como rocas o productos de su descomposición que sólo puedan utilizarse para la fabricación de materiales para la construcción u ornamento de obras, aún y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos tales como: agregados pétreos, andesita, arcillas y limos, arena, caliza, cantera, caolín, grava, rocas, piedras y sustrato o capa fértil y riolita.

Se definen como agregados pétreos a los materiales granulares sólidos inertes que se emplean en los firmes de las carreteras con o sin adición de elementos activos y con granulometrías adecuadas; se utilizan para la fabricación de productos artificiales resistentes, mediante su mezcla con materiales aglomerantes de activación hidráulica (cementos, cales, entre otros) o con ligantes asfálticos y como rocas a el granito, la roca volcánica, el mármol, el ónix, roca travertino, rocas sedimentarias y demás rocas para la construcción.

- Sujetos: las personas físicas y las personas morales o unidades económicas. Se precisa que, no serán sujetos de este impuesto, los titulares de concesiones mineras por la remoción de los suelos o sustancias iguales a las que componen los terrenos, en los que se realicen los trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área

que comprende el depósito mineral, así como, los encaminados a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo para la exploración, explotación, beneficio y aprovechamiento de los minerales o sustancias, a que hacen referencia los artículos 2, 3 y 4 de la Ley Minera.

- Base: el volumen de extracción en metros cúbicos.
- Tarifa: la expresada en pesos para cada tipo de material, de acuerdo a la siguiente tabla.

Tabla 5. Tarifa por metro cúbico del Impuesto para preservación y Restauración Ecológica en la Extracción de Materiales en el Estado de Durango para 2025.

Material	Tarifa por metro cúbico
Agregados pétreos	\$9.62
Andesita	\$17.86
Arcillas y limos	\$7.70
Arena	\$9.62
Caliza	\$5.29
Cantera	\$9.62
Caolín	\$214.09
Grava	\$9.62
Piedras y sustrato o capa fértil	\$4.81
Riolita	\$12.32
Rocas	\$214.09

Elaboración propia con datos obtenidos del artículo 44 quater 3 de la Ley de Hacienda del Estado de Durango vigente para 2025. (Ley de Hacienda del Estado de Durango, 1999).

- Obligaciones: llevar a cabo el registro como domicilio fiscal estatal, el lugar en donde se originen sus actos, en caso de contar con domicilio fiscal para efectos federales en otra entidad; registrar en la oficina recaudadora que corresponda al lugar de la ubicación de los terrenos explotados y llevar un libro de registros de extracción diaria.

Nayarit

En Nayarit se implementó el impuesto a la industria de extracción de materiales pétreos en transporte de vehículos o camiones de volteo vigente desde el 1º de enero de 2023 (Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Nayarit, 2022)

- El impuesto se encuentra regulado por el Capítulo V de la Ley de Hacienda del Estado de Nayarit, que comprende los artículos 91-Bis al 91-Octies (Ley de Hacienda del Estado de Nayarit, 2012).
- Elementos esenciales:
 - Objeto: Transporte de materiales pétreos, desde bancos de materiales pétreos legalmente autorizados, independientemente de su destino final.

- Sujetos: las personas físicas y morales o unidades económicas que dentro del territorio del Estado transporten materiales que por su naturaleza semejante a los componentes del terreno, sean susceptibles de ser utilizados como material de construcción, como agregados para la fabricación de estos como elementos ornamentales, siempre que no sean preciosas conforme a lo señalado en el artículo 4 de la Ley Minera, mezclas de minerales no metálicos y las sustancias terrosas, y demás minerales no metálicos, así como los agregados pétreos, las piedras y sustrato o capa fértil, el caolín, las rocas y el material en greña.
- Base: el volumen calculado en metros cúbicos, de materiales pétreos que se trasladen en territorio del Estado.
- Tasa: expresada en veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización, conforme a la siguiente Tabla, dependiendo el tipo de material de que se trate.

Tabla 6. Cuotas previstas impuesto a la industria de extracción de materiales pétreos en transporte de vehículos o camiones de volteo vigente en el Estado de Nayarit.

Material pétreo	Cuota
Rocas o productos de descomposición	0.20 UMA
Arenas	0.20 UMA
Gravas	0.20 UMA
Jal	0.20 UMA
Tepetate	0.20 UMA

Arcillas	0.20 UMA
Tezontle	0.20 UMA
Rocas	0.20 UMA
Agregados pétreos	0.20 UMA
Piedra	0.20 UMA
Material en greña	0.20 UMA

Elaboración propia con información del artículo 91 Quinquies de la Ley de Hacienda del Estado de Nayarit vigente para 2025.

- Época de pago: mensual y se establece la posibilidad de que la Secretaría de Administración y Finanzas del estado establezca la opción de pagar el gravamen mediante una cuota fija mensual, determinada con base en el valor estimado mensual de las actividades del contribuyente.
- Obligaciones: inscribirse en el Registro Estatal de Contribuyentes, llevar un registro diario de transportación y, en caso de tener domicilio fiscal para efectos federales en otra entidad federativa, registrar como domicilio fiscal en el Estado el lugar en donde se realicen los actos o actividades objeto de este impuesto.

Como nota distintiva, la ley nayarita establece que la recaudación de este impuesto será destinada a la restauración, mantenimiento y rehabilitación de caminos rurales y carreteras estatales, con el fin de fomentar la protección al medio ambiente y la responsabilidad social de las empresas dedicadas a la extracción de materiales.

Nuevo León

Mediante publicación del 23 de diciembre de 2021, se estableció en el impuesto ambiental por contaminación en la extracción de materiales pétreos en el Estado de Nuevo León, el cual se encuentra vigente desde el 1º de enero de 2022 (Decreto no. 37, 2021).

- Se encuentra regulado en el Capítulo Quinto denominado de “De los Impuestos Ecológicos”, del Título Segundo de la ley hacendaria de Nuevo León, específicamente en sus artículos 118 a 123 (Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, 1974).
- Elementos esenciales:
 - Objeto: la extracción, explotación o aprovechamiento de materiales pétreos, realizada por medio de trabajos a cielo abierto en el territorio de dicha entidad, que no sean concesibles por la Federación y que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos.

Para efectos del gravamen, se consideran materiales pétreos son las piedras de construcción y de adorno, mármol, canteras, arenas, granito, gravas, pizarras, arcillas que no requieran trabajos subterráneos, calizas, puzolanas, turbas, arenas silíceas, ónix, travertinos, tezontle, tepetate, piedras dimensionadas o de cualquier otra especie que no sean preciosas en términos del artículo 4 de la Ley de Minería, mezclas de minerales no metálicos y las sustancias terrosas, y demás minerales no metálicos.

- Sujetos: las personas físicas y morales o unidades económicas que dentro del territorio del Estado realicen la extracción, explotación o aprovechamiento de los materiales pétreos antes descrita.

También se encuentran obligados al pago del impuesto la Federación, el Estado y los Municipios, los organismos descentralizados de los tres niveles de gobierno y las empresas de participación estatal mayoritaria de carácter federal y estatal, las empresas de participación municipal mayoritaria, los fideicomisos constituidos por dependencias y entidades de la administración pública federal, por el Estado y por los Municipios, así como los órganos constitucionales autónomos federales o locales.

- Base: el volumen de materiales pétreos que se extraigan, exploten o aprovechen en territorio del Estado, y que se determinará conforme al volumen extraído.
- Tasa: 1.5 cuotas por cada metro cúbico o fracción que se extraiga de los materiales objeto del impuesto. Cada cuota equivale a la Unidad de Medida y Actualización (Código Fiscal del Estado de Nuevo León, 1984.).
- Época de pago: se realiza mediante declaración mensual, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda dicha declaración.
- Obligaciones: inscripción en el Registro Estatal de Contribuyentes y presentar la autorización de impacto ambiental expedida por la autoridad competente; llevar un registro de extracción diario del volumen extraído y contribuyentes que en materia de impuestos federales tengan su domicilio fiscal en otras entidades, que realicen

las actividades objeto del impuesto, deberán registrar domicilio dentro del Estado.

Oaxaca

El 24 de diciembre de 2019, se publicó el Decreto número 833, mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca, mediante el cual se añadió el Capítulo Noveno Bis del Título Tercero, en el que se establecen los elementos del Impuesto sobre la Extracción de Materiales por Remediación Ambiental (Decreto núm. 883.- Mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca, 2019).

- El Capítulo Noveno Bis del Título Tercero, regula este impuesto, a través de los artículos 69-A a 69-F (Ley de Hacienda Estatal del Estado de Oaxaca, 2012).
- Elementos esenciales:
 - Objeto: la extracción del suelo y subsuelo por medio de trabajos a cielo abierto en el territorio estatal de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos, tales como:
 - a) Agregados pétreos se definen como materiales granulares sólidos inertes que se emplean en los firmes de las carreteras con o sin adición de elementos activos y con granulometrías adecuadas cuyo uso se encuentra destinado a la fabricación de productos artificiales resistentes, mediante su mezcla con materiales

aglomerados de activación hidráulica (cementos, cales, entre otros) o con ligantes asfálticos.

- b) Andesita, las arcillas, la arena, el azufre, la caliza, la grava, la riolita.
- c) Las rocas dimensionables, como el granito, la cantera, el mármol, el ónix, roca travertino, rocas sedimentarias y demás rocas para la construcción.
- d) La sal, la vermiculita, el yeso, piedras y sustrato o capa fértil.

La norma tributaria, excluye expresamente los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley de Minería.

- Sujetos: las personas físicas y morales o unidades económicas.
- Base: el volumen de metros cúbicos de material extraído.
- Cuota: las equivalentes a la Unidad de Medida y Actualización que se muestran en la siguiente tabla:

Tabla 7. Cuotas previstas en el artículo 69 D de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca.

Material	Cuota en UMA
Agregados Pétreos	0.31
Andesita	0.47

Arcillas	0.19
Arena	0.25
Azufre	2.04
Caliza	0.21
Grava	0.20
Riolita	0.31
Rocas dimensionables	2.94
Sal	0.67
Vermiculita	7.45
Yeso	0.40
Piedras y sustrato o capa fértil	0.13

Tabla de elaboración propia obtenida con datos del artículo 69 D de (Ley de Hacienda Estatal del Estado de Oaxaca, 2012).

- Época de pago: bimestral, en los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente en que ocurran las actividades de extracción de materiales objeto de la contribución.
- Obligaciones: llevar un registro diario de extracción y registrar como domicilio fiscal en el Estado el lugar en el que se realicen las actividades gravadas por el tributo ecológico.

Querétaro

En el estado de Querétaro, actualmente se encuentra en vigor el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo; sin embargo, al tratarse el análisis de dicho tributo, el objeto primordial de este trabajo de investigación, su estudio se abordará más adelante de forma específica.

Quintana Roo

En el estado de Quintana Roo, se encuentra vigente el impuesto sobre la extracción de materiales del suelo y subsuelo, a partir del 1º de enero de 2007 (Decreto número: 119 por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo, 2006).

- El impuesto se encuentra establecido en los artículos 61 a 67 de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo (Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo, 2019).
- Elementos esenciales:
 - Objeto: la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, tales como: rocas, piedras, sustrato o capa fértil y sascab.
 - Sujetos: las personas físicas y morales o unidades económicas que dentro del territorio del estatal extraigan del suelo y subsuelo los materiales a que se refiere el objeto de impuesto.
 - Base: volumen extraído en metros cúbicos.

- Cuota: equivalente a las unidades de medida y actualización, diferenciada por el tipo de material de que se trate, según se establece en la tabla siguiente:

Tabla 8. Cuota prevista en el artículo 64 de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo vigente en 2025.

Tipo de material	UMAS/m3
Sustrato o tierra fértil	0.14
Sascab	0.16
Piedra	0.20
Arena	0.22

Elaboración propia con datos obtenidos del artículo 64 de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo vigente en 2025.

- Época de pago: mensual.
- Obligaciones: llevar registros diarios de extracción e inscripción de un domicilio fiscal en el Estado, presentar una declaración informativa anual sobre las personas físicas y morales y unidades económicas a las que durante el año anterior el sujeto pasivo de la contribución, les hubiera suministrado los materiales cuya extracción se encuentra gravada por este tributo local.

Tabasco

Si bien la Ley de Hacienda del Estado de Tabasco, no prevé un impuesto sobre la extracción de materiales pétreos, en su artículo 91-A, se establecen derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, específicamente por los trámites en materia de aprovechamiento de recursos naturales de competencia del Estado.

La característica particular de este tributo, es que la cuota aplicable expresada en Unidades de Medida y Actualización, se aplica sobre la cantidad de metros cúbicos sujetos a extracción o aprovechamiento, es decir, su diseño se identifica más con un impuesto, lo que parece evidenciar que la intención del legislador fue la de establecer un gravamen que reflejara el impacto ambiental vinculado al volumen de material explotado o aprovechado por el contribuyente.

En este sentido, conforme a dicho precepto, el aprovechamiento y extracción de material pétreo causa un derecho equivalente a 0.18 veces la Unidad de Medida y Actualización, mientras que, por la extracción y aprovechamiento de arena, arcilla, suelo u otros materiales similares, genera un derecho correspondiente a 0.10 veces la Unidad de Medida y Actualización.

Zacatecas

Mediante el Decreto número 109, publicado en el Periódico Oficial de dicha entidad en fecha 31 de diciembre de 2016, se expidió la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas que entraría en vigor el 1º de enero de 2017 (Decreto 109 Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas, 2016), en la que se contemplaron cuatro nuevos

impuestos ecológicos: el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, de la emisión de gases a la atmósfera, de la emisión de contaminantes al suelo, subsuelo y agua y del impuesto al depósito o almacenamiento de residuos.

El establecimiento de estos impuestos ambientales, colocó a Zacatecas como referente en materia de tributación ambiental a nivel nacional, al ser primera entidad federativa en implementar su recaudación a gran escala (Redacción El Economista, 2020); así como por el resultado de las controversias judiciales que trajo consigo su imposición, tópico al que nos referiremos de forma específica más adelante.

Dada la relevancia del caso de Zacatecas en materia de tributación ambiental en México, antes de señalar los elementos esenciales del tributo y los preceptos que lo regulan, se estima pertinente señalar los argumentos más destacados contenidos en la exposición de motivos de la iniciativa de ley que dio origen a los impuestos ecológicos en dicha entidad federativa. Al respecto, el Poder Ejecutivo del Estado de Zacatecas, señaló:

- a) La concurrencia impositiva entre la Federación y las entidades federativas, como regla general en materia tributaria, de manera que, al no existir una facultad exclusiva en favor de la Federación para el establecimiento de esta clase de tributos, tampoco existe una restricción específica que impida el ejercicio de la potestad tributaria del Estado de Zacatecas para el establecimiento de los impuestos ecológicos propuestos.

- b) Las facultades de los estados para diseñar y aplicar instrumentos económicos para incentivar el cumplimiento de la política ambiental, considerándose como tales 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, de conformidad con lo dispuesto por los numerales 21 y 22 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente.

- c) Lo dispuesto por el artículo 30, fracción III, de la Ley General de Cambio Climático que señala que las entidades federativas, en el ámbito de su competencia, implementarán acciones para la adaptación, mediante el impulso de mecanismos de recaudación y obtención de recursos, para destinarlos a la protección y reubicación de los asentamientos humanos más vulnerables ante los efectos del cambio climático.

Con respecto al impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, en la exposición de motivos que nos ocupa, el Ejecutivo estatal formuló diversos argumentos e invocó diversos preceptos constitucionales y legales, con el propósito de sustentar la facultad del estado de Zacatecas para establecer contribuciones por la extracción de minerales no reservados a la Federación.

Al respecto, expresó de manera destacada que:

- De los numerales 27, cuarto párrafo y 73, fracciones XXIX y XXIX-G de nuestra Carta Magna y 2, 4, fracción 11 y 5, fracción IV, de la Ley de Minería se desprende que la Nación ejerce un dominio directo sobre todos los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas y yacimientos, constituyen depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, así como de los productos derivados de la descomposición de las rocas cuando su explotación necesite trabajos subterráneos.
- Asimismo, de los dispositivos en cita se advierte que el Congreso de la Unión tiene la facultad exclusiva para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos antes mencionados.
- El artículo 124 de la Constitución Federal, establece que las facultades que no se encuentren cedidas de manera exclusiva a la Federación, se entienden reservadas a los Estados.
- De lo anterior se concluye que las legislaturas de los estados se encuentran facultadas para establecer contribuciones por la extracción de los minerales no reservados a la Federación, que constituyan depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, tales como materiales del suelo y subsuelo, incluyendo los productos derivados de su descomposición, siempre y cuando la extracción de dichos materiales no necesite trabajos subterráneos.

Además, con el objetivo de justificar la conveniencia del establecimiento del impuesto, el Ejecutivo del estado refirió a la competencia de las entidades federativas para prevenir y controlar la contaminación generada por el

aprovechamiento de las sustancias no reservadas a la Federación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7, fracción X de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, y por cuanto ve a su finalidad, indicó que la contribución que nos ocupa se imponía a efecto de evitar que los contribuyentes dedicados a esta actividad la realizaran sin límites.

Por otra parte, con el propósito de satisfacer el fin extrafiscal de los impuestos ecológicos, en la iniciativa de ley que se analiza, se propuso un estímulo fiscal consistente en la reducción del veinte por ciento del impuesto a pagar en el ejercicio inmediato siguiente a aquél en el que el contribuyente hubiese registrado una disminución en la emisión de contaminantes en razón de un veinte por ciento, entre un ejercicio fiscal y otro.

En cuanto a su destino, se propuso destinar los recursos derivados de su recaudación, de forma prioritaria a las áreas de mayor afectación ambiental y de rezago económico para los rubros de: obras, infraestructura y operación de los servicios de salud; obras, infraestructura, mejoramiento o restauración de equilibrio ecológico; acciones estatales de inspección y vigilancia de fuentes fijas de contaminantes y de; desastres naturales, contingencias ambientales por sequías, ciclones, sismos, entre otros; vivienda, para reubicación de los habitantes de zonas de riesgo y a las materias previstas en la fracción II del artículo 8 de la Ley General de Cambio Climático.

Durante el proceso de aprobación de la propuesta legislativa de mérito, en el dictamen emitido por la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública del Congreso del Estado de Zacatecas, dicho órgano legislativo, manifestó su coincidencia con los motivos expuestos por el Ejecutivo del Estado en la iniciativa y, específicamente en el caso del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales,

señaló que la imposición de este gravamen no invadía la esfera de competencia de la Federación.

Actualmente, la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas, regula el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales en los términos que a continuación se indican.

- El impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, se encuentra previsto en los artículos 8 a 13 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas.
- Elementos esenciales:
 - Objeto: la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos tales como: agregados pétreos, andesita, arcillas, arena, caliza, cantera, caolín, grava, riolita, rocas, piedras y sustrato o capa fértil, realizados por medio de trabajos a cielo abierto en el territorio del Estado. No se consideran objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley de Minería.

Para efectos de este impuesto, se consideran agregados pétreos los materiales granulares sólidos inertes que se emplean en los firmes de las carreteras con o sin adición de elementos activos y con granulometrías adecuadas; se utilizan para la fabricación de productos artificiales resistentes, mediante su mezcla con materiales aglomerantes de activación hidráulica (cementos, cales, entre otros) o con ligantes asfálticos y rocas al granito, la roca volcánica, el mármol,

el ónix, roca travertino, rocas sedimentarias y demás rocas para la construcción.

- Sujetos: las personas físicas, las personas morales o unidades económicas que dentro del territorio del Estado que realicen las citadas actividades de extracción.
- Base: el volumen de metros cúbicos de material extraído, al cual se aplicará una cuota establecida en pesos, dependiendo del tipo de material extraído, según se señala en la siguiente tabla:

Tabla 9. Cuotas previstas en el artículo 11 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas

Material	Cuota
Agregados Pétreos	\$ 24.11
Andesita	\$35.72
Arcillas	\$14.50
Arena	\$17.59
Caliza	\$ 15.56
Cantera	\$ 18.29
Caolín	\$ 456.01
Grava	\$ 11.25
Riolita	\$ 24.64
Rocas	\$ 399.67
Piedras y sustrato o capa fértil	\$ 11.25

- Época de pago: mensual.
- Obligaciones: empadronarse ante la oficina recaudadora correspondiente a dicho domicilio; llevar un libro de registros de extracción diario en el que se asiente la cantidad de metros cúbicos extraídos, y tratándose de contribuyentes con domicilio fiscal para efectos federales fuera del territorio Zacatecas, existe la obligación de registrar un domicilio fiscal estatal, el cual corresponderá al lugar en el que lleven a cabo la extracción de materiales.

Es de destacarse, que la Ley de Hacienda del Estado Zacatecas, también prevé el destino de los recursos obtenidos con la recaudación de los tributos ecológicos y el estímulo fiscal, en los términos referidos en párrafos precedentes, precisando que dicho beneficio no resulta aplicable al impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.

Como se adelantó previamente, la constitucionalidad de los impuestos ecológicos del estado de Zacatecas fue controvertida ante los tribunales de la Federación, tanto por empresas integrantes del sector minero local, como por el Poder Ejecutivo Federal. Dichas impugnaciones fueron resueltas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien emitió pronunciamientos de gran relevancia en materia de tributación ambiental en nuestro país. Estos criterios se abordarán más adelante.

2.3.4.3 El impuesto por remediación ambiental en Querétaro.

En el estado de Querétaro, los impuestos ecológicos entraron en vigor a partir del 1º de enero de 2022, derivado de la aprobación de la miscelánea fiscal estatal

presentada por el Poder Ejecutivo del Estado ante la Legislatura el 30 de noviembre de 2021.

2.3.4.3.1 La exposición de motivos de este impuesto.

El legislador local sustentó la incorporación de los impuestos ecológicos en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, a través de los fundamentos y razones siguientes:

- El carácter prioritario de las tareas del Estado, en materia de protección, conservación, restauración y sustentabilidad de los recursos naturales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro.
- La existencia de diversos instrumentos internacionales en materia de cambio climático de los que México es parte, tales como el Acuerdo de París y la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, de los que se desprende la obligación del Estado Mexicano, e incluso de sus entidades federativas, de combatir el cambio climático.
- Lo dispuesto por la Ley General de Cambio Climático, que establece la concurrencia entre la Federación, en cuanto a la facultad de los estados para diseñar, desarrollar y aplicar instrumentos económicos, incluidos los de carácter fiscal, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos relacionados con la mitigación y adaptación del cambio que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política nacional en dicha materia.

- Diversos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, de los que se desprende el deber de protección del medio ambiente - entendido como derecho humano- en contra de las acciones de agentes no estatales que lo pongan en peligro, así como la transcendencia y relación de este derecho, con la sustentabilidad y otros derechos fundamentales.
- La aprobación del Código Ambiental del Estado de Querétaro, por parte de la Legislatura local en el mes de septiembre de 2021, norma reglamentaria del numeral 5 de la constitución estatal y, entre cuyos propósitos, se encuentra el de fijar las bases para garantizar el derecho de quienes se encuentren en el territorio del Estado, a vivir en un medio ambiente propicio para su desarrollo, salud y bienestar.
- La necesidad de establecer, desde el ámbito de competencia del estado de Querétaro, diversas medidas en el marco jurídico local para proveer los objetivos antes indicados, entre ellas, las de carácter tributario como los impuestos ecológicos propuestos.
- El reconocimiento de los tribunales federales de la posibilidad de que las contribuciones, persigan además de los recaudatorios, otros fines de índole extrafiscal.

Con respecto a la competencia del estado de Querétaro para establecer contribuciones ecológicas, y específicamente el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales propuesto, el Poder Ejecutivo local precisó que, conforme a lo sostenido por el pleno de nuestro máximo tribunal en la tesis identificada bajo el número P.XV/2003, que lleva por rubro: JUEGOS CON

APUESTAS Y SORTEOS. LA FACULTAD PARA IMPONER CONTRIBUCIONES EN ESTA MATERIA CORRESPONDE TANTO A LA FEDERACIÓN COMO A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS POR SER DE NATURALEZA CONCURRENTE, se desprende que la facultad federal para legislar en determinada materia, no conlleva una potestad tributaria exclusiva de la Federación para establecer contribuciones sobre cualquier cuestión propia de la materia que se regula.

Asimismo, hizo referencia al contenido del artículo 124 del Pacto Federal y, por último, aseveró que el estado de Querétaro contaba con competencia para establecer el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, citando al efecto lo expresado en la resolución recaída a la controversia constitucional 56/2017, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en fecha 11 de febrero de 2019 respecto de las atribuciones de las entidades federativas de establecer gravámenes sobre la extracción de materiales no reservados de forma exclusiva para la Federación.

Debe destacarse que los motivos expresados por el Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro en la iniciativa objeto de estudio, fueron reproducidos casi en su totalidad por la Legislatura local al momento de la emisión de la ley correspondiente.

2.3.4.3.2 La aprobación en la Legislatura del Estado.

En la Sesión Ordinaria número diez del Pleno de la LX Legislatura del Estado de Querétaro, celebrada en fecha 11 de diciembre de 2021, se dio cuenta del dictamen en sentido positivo de la iniciativa de que nos ocupa, el cual fue aprobado por veinticinco votos a favor, cero votos en contra y cero abstenciones, ordenándose, en consecuencia, la expedición del proyecto de ley respectivo y su

posterior remisión al titular del Poder Ejecutivo del Ejecutivo para su publicación en el Periódico Oficial de Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga”.

Es de destacarse, que, no obstante, lo novedoso de los impuestos ecológicos contenidos en la iniciativa y no obstante que en otras entidades federativas estas figuras tributarias habían sido objeto de múltiples controversias, el dictamen correspondiente se aprobó en un solo acto, sin debate alguno por parte de las diputadas y diputados integrantes del congreso estatal.

2.3.4.3.3 La publicación en el Periódico Oficial del Estado.

Una vez aprobada la iniciativa de ley por la LX Legislatura del Estado de Querétaro, en fecha 23 de diciembre de 2021, se publicó en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga”, la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, del Código Fiscal del Estado de Querétaro, de la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, de la Ley de Adquisiciones, Enajenaciones, Arrendamientos y Contratación de Servicios del Estado de Querétaro, de la Ley de Coordinación Fiscal Estatal Intermunicipal del Estado de Querétaro, de la Ley de Catastro para el Estado de Querétaro y de la Ley de Obra Pública del Estado de Querétaro.

Con motivo de diversas modificaciones a la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro contenidas en dicha publicación, se adicionó al citado ordenamiento hacendario local, el Capítulo Noveno, del Título Tercero, de la Ley de Hacienda del

Estado de Querétaro, denominado “Impuestos Ecológicos”, en el que se establecieron las tres nuevas contribuciones ambientales:

- Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.
- Impuesto por la emisión de gases a la atmósfera.
- Impuesto por la disposición final de residuos de manejo especial y peligrosos.

La presente investigación versa sobre el primero de ellos, es decir el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.

Es de mencionarse, que mediante dicha Ley adicionalmente se establecieron diversas disposiciones tendientes al otorgamiento de estímulos fiscales relativos a los mencionados tributos ecológicos aplicables durante el ejercicio fiscal 2022.

En este tenor, de conformidad con lo previsto en las fracciones XX y XXI del artículo noveno transitorio de la Ley publicada el 23 de diciembre de 2021, la Secretaría de Finanzas del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, quedó facultada para autorizar esquemas para el otorgamiento de estímulos fiscales directos respecto los impuestos ecológicos regulados por la ley hacendaria local y se previó la posibilidad de que los contribuyentes de dichos gravámenes pudiesen reducir la base gravable de los impuestos a su cargo mediante sellos de bajas de emisiones otorgados y transferidos a través del mecanismo establecido por la Secretaría de Desarrollo Sustentable del Poder Ejecutivo del estado, en términos de lo previsto en la Ley de Cambio Climático para el Estado de Querétaro.

2.3.4.3.4 Los fines fiscales y extrafiscales del impuesto.

Como se mencionó en líneas anteriores, en la exposición de motivos de la ley mediante la cual se establecieron los impuestos ecológicos en el estado de Querétaro, el legislador local señaló medularmente que el propósito del establecimiento de estos tributos consistía en integrar al marco jurídico local instrumentos económicos de carácter tributario, que permitieran a dicha entidad federativa, dar cumplimiento a las tareas de protección al medio ambiente y combate al cambio climático, encomendadas al gobierno local, de conformidad con lo dispuesto por la Ley Suprema estatal, la Ley General de Cambio Climático, Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.

Asimismo, expuso diversas consideraciones en torno a la validez constitucional de los fines extrafiscales mencionados y señaló que, toda vez que en términos de lo dispuesto por la fracción X del artículo 7 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente, corresponde a las entidades federativas la prevención y el control de la contaminación generada por el aprovechamiento de las sustancias no reservadas a la Federación, resultaba oportuno “imponer una contribución en las áreas donde se ubican los yacimientos, evitando que los contribuyentes que se dedican a esta actividad lo hagan sin límites.”

Al respecto, cabe destacar que, por cuanto hace a los fines recaudatorios de las contribuciones ecológicas objeto de análisis, únicamente se hizo mención de lo dispuesto por el artículo décimo transitorio de la Ley General de Cambio Climático, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 06 de junio de 2012, conforme a el cual las entidades federativas y los municipios, deben promover las reformas

necesarias a fin de fortalecer sus respectivas haciendas públicas, para que dichos órdenes de gobierno cuenten con los recursos que les permitan financiar las acciones derivadas de la entrada en vigor de dicha norma general.

Por su parte, de conformidad con el artículo primero de la Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el ejercicio fiscal 2022, esta entidad federativa proyectó que no percibiría cantidad alguna por el impuesto por remediación ambiental por extracción de materiales en dicha anualidad.

En nuestra consideración, esta previsión presupuestal pareciera obedecer a la intención del legislador local de poner de manifiesto el aspecto no recaudatorio de los impuestos ecológicos recién aprobados, toda vez que para el mismo ejercicio fiscal tampoco se proyectó percibir cantidad alguna respecto de los impuestos sobre el depósito o almacenamiento de residuos y por la emisión de gases a la atmósfera durante dicho ejercicio fiscal.

A pesar de lo anterior, para los ejercicios fiscales 2023, 2024 y 2025, no prevaleció esta misma consideración, toda vez que, en las leyes de ingresos estatal de esos mismos años, sí se proyectó la siguiente recaudación por concepto del impuesto por la remediación ambiental por extracción de materiales:

Tabla 10. Proyección de recaudación por concepto de impuestos ecológicos en la Leyes de Ingresos del Estado de Querétaro para los ejercicios fiscales 2023, 2024 y 2025.

Ejercicio fiscal	Ingresos estimados
2023	\$11,551,318.00

2024	\$17,613,801.00
2025 ²⁸	\$15,441,522.00

Elaboración propia con datos obtenidos de (Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para los ejercicios fiscales 2023, 2024 y 2025).

Con relación a la recaudación obtenida con motivo de impuestos por remediación ambiental en la extracción de materiales, por la emisión de gases a la atmósfera y por la disposición final de residuos de manejo especial y peligrosos recién aprobados, el artículo noveno transitorio de la ley publicada el 23 de diciembre de 2021, dispuso en su fracción XXII, que los recursos obtenidos por tales conceptos serían destinados principalmente a obras de infraestructura en el Estado, así como para proyectos ambientales.

Cabe señalar que si bien es cierto de la revisión del Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para los ejercicios fiscales 2022, 2023, 2024 y 2025 (Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2022, 2021), se advierte la existencia de diversos programas y proyectos en materia de infraestructura y medio ambiente, también lo es que no es posible identificar la asignación expresa de la recaudación del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales o por remediación ambiental causado por la erosión del suelo en algún programa o proyecto específico.

2.3.4.3.5 Los elementos esenciales del impuesto.

²⁸ Para el ejercicio fiscal 2025 impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo.

Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales

El impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales quedó establecido en la Sección II, del Capítulo Noveno, del Título Tercero de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, comprendido por los artículos 83 BIS-2 a 83 BIS-7, a través de los cuales se regula el objeto, base, cuota, época de pago, así como las obligaciones de los sujetos pasivos de dicho gravamen, como se aprecia a continuación:

El objeto del impuesto consiste en la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósito natural o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo, realizada en el territorio del Estado.

Asimismo, la ley precisó que en su artículo 83 BIS-2 que en ningún momento se considerarían objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley de Minería.

Por su parte, el citado numeral, estableció una clasificación de minerales, atendiendo a su impacto ambiental, en los siguientes términos:

- a) Minerales no metálicos de bajo impacto ambiental: arena, arenilla, tezontle, tepetate, tepecil, arcilla, una combinación de los anteriores, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades.

- b) Minerales no metálicos de alto impacto ambiental: grava, granito, roca volcánica, basalto, mármol, ónix, roca travertino, rocas sedimentarias, rocas metamórficas y rocas ígneas, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades.

Con relación a los sujetos pasivos de la contribución ambiental que nos ocupa, de conformidad con el artículo 83 BIS-3, son sujetos del impuesto, las personas físicas, las personas morales y unidades económicas que, en el territorio del Estado, independientemente del domicilio fiscal del contribuyente, extraigan del suelo y subsuelo materiales que constituyan depósitos de igual o semejante naturaleza a los componentes del terreno, a que se hace referencia en el artículo 83 BIS-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro.

En cuanto a la base del impuesto en cuestión, se integra por el volumen de metros cúbicos de material extraído, según lo manifestado en el informe anual de Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes a través de la Cédula de Operación Anual presentada a la Secretaría de Desarrollo Sustentable, de conformidad con lo previsto en el Código Ambiental del Estado de Querétaro.

Por su parte, la cuota del impuesto, que debe aplicarse sobre el volumen de materiales extraídos, expresó en unidades de medida y actualización, diferenciada por el tipo de material extraído, en cuanto a su impacto ambiental, como se muestra a continuación:

Tabla 11. Clasificación de materiales del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en 2022.

Material	Unidades de Medida y Actualización
Minerales no metálicos de bajo impacto ambiental	0.20
Minerales no metálicos de alto impacto ambiental	0.50

Elaboración propia con datos obtenidos de la Ley Hacienda del Estado de Querétaro vigente en 2022.

En cuanto a su época y forma de pago, la ley hacendaria de Querétaro, estableció que el impuesto debía enterarse en pagos definitivos, mediante declaración que se presentará ante la Secretaría de Finanzas por las personas físicas y morales, así como por las unidades económicas, a más tardar el día veintidós del mes inmediato siguiente a aquel en el que se extrajeron los materiales objeto de imposición.

Por último, se establecieron las obligaciones formales de los contribuyentes del impuesto, en los términos siguientes:

- a) Los contribuyentes deben presentar una declaración anual informativa a más tardar dentro del mes de marzo del año siguiente al ejercicio fiscal de que se trate, aún en los casos en que no resulte monto a pagar.

- b) Registrar su domicilio fiscal dentro del Estado, indistinto del que tengan registrado para efectos fiscales federales.
- c) Empadronarse como contribuyentes del impuesto, dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de inicio de sus operaciones, mediante aviso que será presentado en las formas que apruebe la Secretaría de Finanzas.
- d) Llevar un libro de registro de extracción, en el que se hará constar la cantidad en metros cúbicos de material que se extraiga del suelo y subsuelo.
- e) Presentar los avisos, datos, documentos, informes y registros que les soliciten las autoridades fiscales en relación con el impuesto, inclusive los relacionados en materia ambiental y poner a disposición de las autoridades competentes, para los efectos del ejercicio de sus facultades de comprobación, los informes, documentos, registros y comprobantes que le sean solicitados, inclusive los relacionados en materia ambiental.

Con la entrada en vigor del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, se promovieron ante el Poder Judicial de la Federación diversos amparos indirectos en contra de los artículos 83 Bis-2 a 83 Bis-7 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro para 2022.

Antes de finalizar el ejercicio 2022, los tribunales federales del Vigésimo Segundo Circuito, pronunciaron diversos fallos en los que determinaron que el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales invadía la esfera

competencial de la Federación, en relación con la facultad impositiva que tiene para gravar las actividades inherentes a la minería, en términos de los artículos 73, fracción XXIX, punto 4º, de la Constitución Federal y 6 de la Ley reglamentaria del diverso 27 Constitucional en materia de minería.

Al respecto, resulta ilustrativa la sentencia emitida el 10 de octubre de 2022, por el Juzgado Quinto de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Querétaro en el juicio de amparo indirecto 754/2022 (Sentencia, 2022), en la que dicho órgano jurisdiccional concluyó que el objeto del impuesto por remediación vigente en 2022 invadía las facultades impositivas de la Federación, al gravar la remoción de los suelos o sustancias iguales a las que componen los terrenos, en virtud de que esta actividad forma parte de la explotación minera en términos de lo dispuesto por los artículos 3, fracción II, y 6 de la Ley de Minería.

Lo anterior, dado que solo el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones que incidan en el aprovechamiento de los recursos materia de la minería, incluyendo también las actividades de exploración, explotación y su beneficio, conforme a lo establecido en los artículos de la Ley de Minería antes referidos.

De manera tal que si el objeto del impuesto por remediación ambiental vigente el estado de Querétaro en el año 2022, refería a los procesos productivos en general y la facultad exclusiva de la Federación para imponer contribuciones en materia de minería engloba a todo el proceso productivo de la industria minera, el tributo local incidía en actividades de competencia exclusiva de la Federación, como la exploración, explotación y beneficio de minerales.

En este contexto, al estar comprendía la remoción de suelos y materiales de igual naturaleza en la explotación y consistir dicha remoción en objeto del impuesto impugnado, el juez federal determinó que con ello se configuraba la violación de la esfera de competencia de la Federación.

Reformas del 22 de diciembre de 2022

Consideramos que en consecuencia de los fallos emitidos con motivo de los juicios de amparo promovidos en contra del impuesto por remediación ambiental y con la finalidad de subsanar su diseño normativo, el 30 de noviembre de 2022, se presentó por parte del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, una iniciativa de reformas a diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, entre ellas, las relativas a dicho tributo.

Concluido el proceso legislativo correspondiente, en fecha 22 de diciembre de 2022 se publicó en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga” la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, de la Ley de la Administración Pública Paraestatal del Estado de Querétaro, de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Querétaro, del Código Fiscal del Estado de Querétaro, de la Ley de Procedimientos Administrativos del Estado de Querétaro, de la Ley de Adquisiciones, Enajenaciones, Arrendamientos y Contratación de Servicios del Estado de Querétaro y de la Ley de Coordinación Fiscal Estatal Intermunicipal del Estado de Querétaro, mediante la que se aprobaron modificaciones al impuesto por

remediación ambiental en la extracción de materiales, así como respecto del impuesto por la emisión de gases a la atmósfera.

La pertinencia de estas reformas, según se desprende de la exposición de motivos de la ley en cita, encontró sustento en el Eje Rector número 4 del Plan Estatal de Desarrollo 2021-2027, denominado Medio Ambiente e Infraestructura Sostenible, principalmente orientado a ordenar, cuidar y vigilar el equilibrio ecológico, proyectar la infraestructura y el desarrollo para la prosperidad del presente y futuro del Estado de Querétaro, en un marco de sostenibilidad.

En este tenor, de acuerdo a lo mencionado en los considerandos de la ley que nos ocupa, se realizaron precisiones en cuanto al objeto del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, a fin de armonizar las disposiciones fiscales de reciente creación en función de la normatividad aplicable en la materia ambiental. No obstante, el legislador no logra precisar a qué norma ambiental se refiere. Las modificaciones efectuadas se resumen en la Tabla que se muestra a continuación:

Tabla 12. Comparativo entre el texto de los artículos de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro relativos al impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigentes en los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en el ejercicio fiscal 2022	Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el ejercicio fiscal 2023
Objeto	Objeto

Artículo 83 Bis-2. Es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósito natural o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.	Artículo 83 Bis-2. Es objeto de... <u>Asimismo, para efectos del presente artículo se entenderá que es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales sobre los cuales se efectúe el aprovechamiento, explotación y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación y de aquellas actividades donde se exploten o beneficien productos derivados de la descomposición o fragmentación de las rocas, mediante trabajos a cielo abierto.</u>
---	--

Para efectos de este artículo la extracción deberá realizarse en el territorio del Estado. En ningún momento se considerarán objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley Minera. Para efectos de este artículo se entenderá por: I. Minerales no metálicos de bajo impacto ambiental: arena, arenilla, tezontle, tepetate, tepecil, arcilla, una combinación de los anteriores, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades; y II. Minerales no metálicos de alto impacto ambiental: grava, granito, roca volcánica, basalto, <u>mármol</u>, ónix, roca travertino, rocas sedimentarias, rocas metamórficas y rocas ígneas, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades.	Para efectos de este artículo la extracción deberá realizarse en el territorio del Estado. En ningún momento se considerarán objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley Minera. Para efectos de este artículo se entenderá por: I. Minerales no metálicos de bajo impacto ambiental: arena, arenilla, tezontle, tepetate, tepecil, arcilla, una combinación de los anteriores, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades; y II. Minerales no metálicos de alto impacto ambiental: grava, granito, roca volcánica, basalto, ónix, roca travertino, rocas sedimentarias, rocas metamórficas y rocas ígneas, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades.
--	---

Como puede advertirse de la tabla previa, se realizaron dos modificaciones relevantes al artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro:

- a) La adición de un segundo párrafo, con el propósito de especificar qué se entenderá que es objeto del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, y
- b) Se eliminó el mármol de la clasificación de materiales no metálicos de alto impacto ambiental.

A nuestro parecer, la adición a que se refiere el inciso a) antes mencionado, careció de la técnica legislativa adecuada, pues no obstante con la suma de este nuevo párrafo segundo se buscaba definir con mayor precisión el objeto del impuesto, lo cierto es que su texto es ambiguo y poco claro, como se expondrá a continuación.

La frase “es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales sobre los cuales se efectúe el aprovechamiento, explotación y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación”, no precisa si este aprovechamiento, explotación o restauración, es posterior a la extracción o forma parte del proceso extractivo mismo.

En este sentido, si bien nos decantamos por el segundo supuesto, es decir, que el legislador local intentó identificar o precisar los supuestos operativos a través de los cuales se realizan las actividades extractivas gravadas por el tributo a saber: bancos de materiales de construcción y ornamento, consideramos que tal precisión fue deficiente, es decir, de su simple lectura no es posible determinar con claridad

si lo que persigue es describir las modalidades más bien operativas a través de las cuales se efectúa la extracción de materiales definida en su párrafo primero o, si lo que pretende es someter a imposición la extracción realizada con motivo de otro proceso.

En efecto, estimamos que, en este segundo párrafo adicionado, existen algunas inconsistencias lógicas en cuanto a su construcción, ya que describe la actividad gravada (extracción) como si esta dependiera de otra actividad (explotación) que forma parte del mismo proceso extractivo que constituye el objeto del impuesto. Lo anterior, estimamos que contrario a lo pretendido por el legislador, no logra delimitar el objeto del impuesto y resta certeza jurídica a los operadores jurídicos de la norma.

Durante el año 2023, se impugnaron mediante diversos juicios de amparo indirecto, mismos que más adelante se precisan, los dispositivos correspondientes al impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigentes en 2022 y 2023, por lo que en éste último ejercicio fiscal se emitieron una serie de sentencias en las que los tribunales federales declararon su inconstitucionalidad por violar el principio de legalidad tributaria y, en consecuencia, el de seguridad jurídica; así como por invadir la esfera de facultades impositivas reservadas a la Federación.

Derivado del examen efectuado por el Poder Judicial de la Federación respecto de los numerales referidos, se identificó que el impuesto no preveía con certeza la base, la cantidad a pagar por periodo, ni la época de pago del impuesto, toda vez que:

- a) El artículo 83 Bis-4 establecía que la base del impuesto consistía en los metros cúbicos extraídos, conforme a lo reportado según lo manifestado en el informe anual de Registro de Emisiones y Transferencia de Contaminantes a través de la cédula de operación anual presentada ante la Secretaría de Desarrollo Sustentable del Poder Ejecutivo del Estado.
- b) Mientras que el Código Ambiental del Estado de Querétaro señalaba que dicha cédula debía presentarse entre el 1 de enero y el 30 de abril de cada año, reportando operaciones del año anterior.
- c) Por su parte, el artículo 83 Bis-6 de la norma en cita, exigía el pago definitivo del impuesto a más tardar el día 22 del mes siguiente a la extracción, lo que generaba una contradicción entre ambos preceptos.

En este sentido, los jueces federales concluyeron, que la norma obligaba a los sujetos del impuesto a pagarlo a partir del 22 de febrero de 2022, por lo que ve a la extracción de materiales del mes de enero de ese mismo año, cuando de acuerdo con el artículo 83 Bis-4, se encontraban imposibilitados para determinar la base del impuesto, para esa fecha, en virtud de que la cédula de operación anual referida debía ser presentada hasta el año 2023, lo que provocaba incertidumbre para los contribuyentes del impuesto a efecto de calcular el pago del tributo.

De tal modo que se generaba incertidumbre para efecto de calcular el pago del tributo, porque la fecha para su pago, no resultaba coincidente con la señalada para calcular la base del impuesto, violentando con ello el principio de legalidad tributaria en perjuicio de los contribuyentes, quienes quedaban impedidos para conocer con claridad la forma y época del pago del gravamen, conforme a lo establecido en la forma de calcular la base del impuesto.

Las anteriores consideraciones fueron expuestas por el Juez Sexto de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Querétaro, en el fallo de fecha 17 de octubre de 2023, recaído al amparo indirecto número 1124/2023 (Sentencia, 2023), confirmado mediante la sentencia que resolvió el amparo en revisión 546/2023, ventilado ante el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito en sesión del 20 de febrero de 2025 (Amparo en revisión, 2025)

En algunas otras determinaciones, como en la sentencia de fecha 11 de septiembre de 2023, del Juzgado Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el estado de Querétaro, dictada en el amparo indirecto número 478/2023, se declaró la transgresión a los artículos 27, 73, fracción XXIX de la Constitución Federal (Sentencia, 2023), confirmada mediante la resolución dictada el 16 de enero de 2025, por el Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito, al resolver el amparo en revisión administrativo número 513/2023 (Amparo en revisión administrativo, 2025).

Así como en la diversa resolución emitida por el Juzgado Séptimo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Querétaro, en el juicio de amparo indirecto registrado con el número 985/2022 (Sentencia, 2023).

El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente a partir del ejercicio fiscal 2024.

A través de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones legislativas en materia fiscal y administrativa a partir del ejercicio fiscal 2024, publicada en el órgano de difusión oficial del estado de Querétaro el 27 de diciembre de 2023, se modificó la denominación del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, así como diversos artículos encargados de la regulación de sus elementos esenciales.

De acuerdo a la exposición de motivos de dicha Ley, las reformas y adiciones contenidas en la misma, tuvieron como finalidad propiciar la evolución del marco jurídico ya descrito, y específicamente a los siguientes objetivos relacionados con el hasta entonces impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales:

- a) Se modifica la denominación y conformación del objeto del impuesto para que se entiendan excluidas con mayor claridad las actividades de explotación, exploración y aprovechamiento contempladas en la Ley de Minería.
- b) Se reforman los artículos 83 BIS-4, y 83 BIS-7, de Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, por cuanto ve a la identificación de la base gravable de la contribución en cita, así como a la presentación de declaración informativa anual para su entero, a fin de continuar garantizando la seguridad jurídica de los contribuyentes.

De forma complementaria, se adicionó la fracción IV al numeral 253, del Código Ambiental del Estado de Querétaro, para incluir lo relativo al impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales y actualizar el registro de emisiones y transferencia de contaminantes.

Las modificaciones sufridas por los artículos relativos a la regulación de los elementos esenciales del hasta entonces llamado impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, en virtud de las reformas del 27 de diciembre de 2023, se muestran en el cuadro comparativo contenido en la Tabla siguiente:

Tabla 13. Comparativo entre el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en el ejercicio fiscal 2023 y el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el ejercicio fiscal 2024.

Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en el ejercicio fiscal 2023	Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el ejercicio fiscal 2024
Objeto Artículo 83 Bis-2. Es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósito natural o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.	Objeto Artículo 83 Bis-2. Es objeto de...

Asimismo, para efectos del presente artículo se entenderá que es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales sobre los cuales se efectúe <u>el aprovechamiento, explotación</u> y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación y de aquellas actividades donde se exploten <u>o beneficien</u> productos derivados de la descomposición o fragmentación de las rocas, mediante trabajos a cielo abierto. Para efectos de este artículo la extracción deberá realizarse en el territorio del Estado. En ningún momento se considerarán objeto de este impuesto <u>los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley Minera.</u>	Asimismo, para efectos del presente artículo se entenderá que es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales sobre los cuales se efectúe la <u>erosión</u> y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación y de aquellas actividades donde se exploten <u>o se obtengan</u> productos derivados de la descomposición o fragmentación de las rocas, mediante trabajos a cielo abierto. Para efectos de... En ningún momento se considerarán objeto de este impuesto <u>el aprovechamiento, exploración y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en particular de aquellos minerales o sustancias a que hace</u>
---	--

Para efectos de este artículo se entenderá por: I. Minerales no metálicos de bajo impacto ambiental: arena, arenilla, tezontle, tepetate, tepecil, arcilla, una combinación de los anteriores, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades; y II. Minerales no metálicos de alto impacto ambiental: grava, granito, roca volcánica, basalto, ónix, roca travertino, rocas sedimentarias, rocas metamórficas y rocas ígneas, o aquellas de igual o semejante naturaleza, características o propiedades.	referencia el artículo 4 de la Ley de Minería. Para efectos de... I. a la II. ...
Base Artículo 83 Bis-4. El impuesto a pagar establecido en la presente Sección, será la cantidad que resulte de aplicar la cuota señalada en el artículo 83 BIS-5, al volumen de metros cúbicos de material extraído, <u>según lo manifestado en el informe anual de Registro de Emisiones y Transferencia de</u>	Base Artículo 83 Bis-4. El impuesto a pagar establecido en la presente Sección, será la cantidad que resulte de aplicar la cuota señalada en el artículo 83 BIS-5, al volumen de metros cúbicos de material extraído.

<u>Contaminantes a través de la Cédula de Operación Anual presentada a la Secretaría de Desarrollo Sustentable, de conformidad con lo previsto en el Código Ambiental del Estado de Querétaro.</u>	
Obligaciones Artículo 83 Bis-7. Son obligaciones de los sujetos de este impuesto, además de las establecidas en el Código Fiscal del Estado de Querétaro, las siguientes: I. Las personas físicas, morales y unidades económicas que realicen en el Estado las actividades a que se refiere esta sección, deberán registrar su domicilio fiscal dentro del Estado, indistinto del que tengan registrado para efectos fiscales federales; II. Empadronarse para los efectos del presente impuesto, dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de inicio de sus operaciones, ante la Autoridad Fiscal del Estado mediante aviso que será presentado en las formas que apruebe la Secretaría de Finanzas;	Obligaciones Artículo 83 Bis-7. Son obligaciones de... I. a la IV. ...

III. Llevar un Libro de Registro de extracción, en el que se hará constar la cantidad en metros cúbicos de material que se extraiga del suelo y subsuelo, que estará a disposición de la Secretaría de Finanzas y de la Secretaría de Desarrollo Sustentable ambas del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, para efectos de gestión, medio de control, vigilancia y seguimiento del cumplimiento de la normativa medioambiental. El Libro de Registro de extracción podrá servir de base para los reportes que de conformidad con las disposiciones aplicables deban presentarse, y en el mismo se consignarán los datos que al efecto establezcan las disposiciones de carácter general emitidas por la Secretaría de Finanzas; IV. Presentar los avisos, datos, documentos, informes y registros que les soliciten las autoridades fiscales en relación con este impuesto, inclusive los relacionados en materia ambiental que sean referenciados en esta Ley para el pago de las contribuciones,	
---	--

dentro de los plazos, formas y lugares señalados al efecto; V. Poner a disposición de las autoridades competentes, para los efectos del ejercicio de sus facultades de comprobación, los informes, documentos, registros y comprobantes que le sean solicitados, en relación con la determinación y pago de este impuesto, inclusive los relacionados en materia ambiental que sean referenciados en esta Ley para el pago de las contribuciones, así como del resto de las obligaciones a su cargo en términos de la presente Sección; <u>y,</u> <u>VI.</u> Las demás que señale la presente Ley y los ordenamientos fiscales aplicables.	V. Poner a disposición de las autoridades competentes, para los efectos del ejercicio de sus facultades de comprobación, los informes, documentos, registros y comprobantes que le sean solicitados, en relación con la determinación y pago de este impuesto, inclusive los relacionados en materia ambiental que sean referenciados en esta Ley para el pago de las contribuciones, así como del resto de las obligaciones a su cargo en términos de la presente Sección; <u>VI. Presentar la declaración informativa anual, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 83 BIS-6 de la presente Ley; y</u> <u>VII.</u> Las demás que señale la presente Ley y los ordenamientos fiscales aplicables.
---	---

Conforme a lo citado en la Tabla anterior, con relación al artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, es importante destacar que las reformas efectuadas tuvieron como propósito delimitar el objeto del impuesto, a fin

de excluir del texto de dicho precepto, cualquier palabra que en su redacción pudiese implicar que las actividades gravadas por dicho tributo resultaran coincidentes con aquellas reservadas a la Federación, en términos de los artículos 27, cuarto párrafo y 73, fracción XXIX, de la Ley Suprema, tal y como el propio legislador lo indicaba en la exposición de motivos respectiva.

En este sentido, si bien se mantuvo la misma redacción del primer párrafo del citado numeral de la ley hacendaria, para continuar señalando que el objeto del impuesto, consistía en la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, se modificó el segundo párrafo adicionado mediante las reformas a dicha ley ocurridas en diciembre de 2021.

En esta nueva porción normativa se precisaron las modalidades operativas bajo las cuales debía efectuarse el aprovechamiento, explotación de materiales, y se refirió al término “erosión” y se eliminó el de “beneficio”.

También se indicó que, no se comprendían dentro del objeto del impuesto el aprovechamiento, exploración y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte, en las disposiciones de vigencia anual relativas a la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, para el ejercicio fiscal 2024, contenidas en el artículo sexto transitorio de la Ley materia de este apartado, se establecieron los siguientes estímulos fiscales para los contribuyentes del impuesto por remediación:

- a) Reducción de hasta el veinte por ciento de la base gravable mediante sellos de bajas emisiones otorgados por la Secretaría de Desarrollo Sustentable y se señaló la obligación de esta dependencia la obligación de emitir los lineamientos correspondientes, previa validación la Secretaría de Finanzas del Poder Ejecutivo.
- b) Autorización a la Secretaría de Finanzas del Estado, para la aplicación de estímulos fiscales de hasta el veinte por ciento por concepto del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo, en términos de los lineamientos que para tal efecto se emitan.

Respecto al destino de la recaudación por concepto de los impuestos ecológicos, este se mantuvo en los mismos términos, estando dedicados principalmente a obras de infraestructura en el Estado, así como para proyectos ambientales.

2.3.4.3.5.1 Ejercicio comparativo con otros estados.

A continuación, realizamos un ejercicio comparativo del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, con los de otras tres entidades federativas, con la finalidad de detectar las semejanzas y diferencias en la configuración normativa que se presentan entre los impuestos sobre extracción de materiales en vigor en cada una de ellas.

Al ser once estados los que han impuesto esta clase de contribuciones y toda vez que sería difícil realizar una comparación entre todos ellos, se determinó para su mejor comprensión, elegir la comparación entre el estado de Querétaro y los

estados de Oaxaca, Nuevo León y Campeche. Se eligió a Oaxaca al tratarse de una entidad perteneciente a una región geográfica con características diversas a las del estado de Querétaro; a Campeche por ser el primer estado del país que incorporó un impuesto por la extracción de materiales y, a Nuevo León por ser un estado perteneciente al norte de nuestra nación y tratarse de una de las economías estatales más fuertes de la República.

Tabla 14. Ejercicio comparativo entre los impuestos por remediación ambiental relativos a la extracción de materiales vigentes en Querétaro, Oaxaca, Nuevo León y Campeche, durante el ejercicio fiscal 2025.

	Querétaro	Oaxaca	Nuevo León	Campeche
Denominación	Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo.	Impuesto sobre la extracción de materiales por remediación ambiental.	Impuesto ambiental por contaminación en la extracción de materiales pétreos	Impuesto sobre la extracción de materiales del suelo y subsuelo
Objeto	La extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósitos naturales o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepalcates o cualquier material no metálico derivado	La extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos, tales como los agregados pétreos, la andesita, las arcillas, la arena, el azufre, la caliza, la grava, la riolita, las rocas dimensionables, la sal, la vermiculita, el yeso, piedras y sustrato o capa fértil.	La extracción, explotación o aprovechamiento de materiales pétreos, que no sean concesibles por la Federación y que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos.	La extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, tales como: rocas, piedras, sustrato o capa fértil.

	de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.			
Descripción de materiales	Agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.	Agregados Pétreos: Los materiales granulares sólidos inertes que se emplean en los firmes de las carreteras con o sin adición de elementos activos y con granulometrías adecuadas; se utilizarán para la fabricación de productos artificiales resistentes, mediante su mezcla con materiales aglomerados de activación hidráulica (cementos, cales, entre otros) o con ligantes asfálticos, y Rocas dimensionables: el granito, la cantera, el mármol, el ónix, roca travertino, rocas sedimentarias y demás rocas para la construcción.	Se consideran materiales pétreos las piedras de construcción y de adorno, mármol, canteras, arenas, granito, gravas, pizarras, arcillas que no requieran trabajos subterráneos, calizas, puzolanas, turbas, arenas silíceas, ónix, travertinos, tezontle, tepetate, piedras dimensionadas o de cualquier otra especie que no sean preciosas, mezclas de minerales no metálicos y las sustancias terrosas, y demás minerales no metálicos.	Materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, tales como: rocas, piedras, sustrato o capa fértil
	Materiales sobre los cuales se	La extracción deberá realizarse por medio	La extracción, explotación o	No se mencionan.

Modalidades operativas	efectúe la erosión y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación y de aquellas actividades donde se exploten o se obtengan productos derivados de la descomposición o fragmentación de las rocas, mediante trabajos a cielo abierto.	de trabajos a cielo abierto en el territorio del Estado.	aprovechamiento deberá realizarse por medio de trabajos a cielo abierto.	
Exclusión expresa de minerales o sustancias previstas por el artículo 27 constitucional	Se excluyen los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Federal, en particular de los señalados en el artículo 4 de la Ley de Minería.	No se considerarán objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley Minera.	Se excluyen las piedras preciosas, consideradas como las señaladas en el artículo 4 de la Ley Minera. El objeto se limita a la extracción, explotación o aprovechamiento de materiales pétreos, que no sean concesibles por la Federación.	No se prevé.
Base	Volumen de metros cúbicos de material extraído	Volumen de metros cúbicos de material extraído	Volumen de materiales pétreos que se extraigan, exploten o aprovechen	Volumen de metros cúbicos de material extraído
Clasificación de materiales	Materiales de bajo y alto impacto ambiental	Agregados pétreos y rocas dimensionables.	No se contiene.	No se contiene.

Elaboración propia con datos de obtenidos de las leyes de hacienda del estado de Querétaro, Oaxaca, Nuevo León y Campeche vigentes en 2025.

De los datos asentados en el cuadro anterior, encontramos que el estado de Querétaro y el de Oaxaca utilizan el concepto de “remediación ambiental” como parte de la denominación del impuesto, mientras que por su parte Nuevo León agrega la nota distintiva de “impuesto ambiental por contaminación” y que Campeche solamente refiere a la extracción de materiales, sin agregar algún apelativo referente al carácter ecológico del tributo. Llama la atención el estado de Querétaro, que decidió incorporar el término “erosión” como parte del nombre del impuesto.

Por cuanto ve al objeto del impuesto, se advierte que los estados de Querétaro, Oaxaca y Campeche, con el propósito de precisar los materiales cuya extracción grava el tributo que nos ocupa, optaron por indicar que son aquellos de igual naturaleza que los componentes de los terrenos, para luego establecer una lista de materiales de diversa naturaleza, mientras que Nuevo León únicamente indicó que dichos materiales eran aquellos de carácter pétreo “no concesibles” por la Federación.

A pesar de estas diferencias, en la legislación de las cuatro entidades federativas es palmaria la intención del legislador de excluir del objeto del impuesto, la extracción de materiales cuya explotación e imposición se encuentran reservadas a la Federación. Dicho fin, se pone en evidencia aún más al constatar que salvo en el caso de Campeche, el resto de las entidades federativas a que se refiere la tabla precedente, sí establecieron una exclusión expresa de las actividades de extracción de materiales o sustancias señalados en el artículo 4 de la Ley de Minería y que incluso en el caso de Querétaro, se exceptuaron también los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de nuestra Carta Magna.

En este mismo tenor, es posible identificar que tanto Querétaro, como Oaxaca y Nuevo León, prevén las modalidades de carácter operativo en las que debe efectuarse la extracción de materiales para considerarse objeto de imposición; así en estos tres estados de la República la norma indica que los trabajos de extracción deben realizarse a cielo abierto, siendo Querétaro nuevamente la entidad que además de ello, incorpora otros elementos adicionales relativos a los procesos productivos que se realizan sobre los citados materiales. En el caso de Campeche, no se prevé ninguna disposición que refiera a la forma en la que deben realizarse las actividades extractivas gravadas, por lo que debe entenderse que comprende a cualquiera de ellas, ya sea que se realicen a cielo abierto o no.

Continuando con el análisis, en el elemento en el que podemos reconocer una coincidencia unánime es en la definición de la base del impuesto, dado que, en la legislación hacendaria de las cuatro entidades federativas examinadas, se prevé que la base de los gravámenes de mérito, consista en el volumen de material extraído.

Por último, en cuanto a la clasificación de materiales, Querétaro los separa de acuerdo al grado de impacto ambiental, alto o bajo; Oaxaca distingue entre agregados pétreos y rocas dimensionables y, por su parte, Nuevo León describe cuáles materiales deben considerarse como agregados pétreos. Destaca nuevamente Campeche que enlista de forma muy breve los materiales objeto de imposición.

A manera de conclusión, advertimos que a pesar de que Oaxaca se puede percibir como un estado de características muy diversas a las de Querétaro, los impuestos sobre extracción de materiales vigentes en ambas entidades presentan una configuración normativa muy similar. También encontramos

coincidencias entre las disposiciones del estado de Nuevo León con las de nuestra entidad. Resultando Campeche el estado más cuyas características del impuesto son más diferentes que el resto de las entidades federativas antes citadas, sobre todo, en cuanto al diseño normativo del impuesto, el cual en nuestra opinión deviene en poco preciso y proclive a generar un conflicto competencial con la Federación, al no excluir de forma alguna los recursos y materiales previstos por el artículo 27 constitucional y 4 de la Ley de Minería.

Una vez que hemos obtenido esta información de la revisión de la tabla que antecede, en seguida realizaremos un ejercicio comparativo, únicamente entre el estado de Querétaro y el estado de Zacatecas, por ser este último la entidad federativa más relevante en cuanto a la imposición ambiental estatal.

Tabla 15. Ejercicio comparativo la regulación del Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo de Querétaro y el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales de Zacatecas, vigentes en 2025.

Impuestos ecológicos en Querétaro

Elemento	Querétaro	Zacatecas
Denominación	Impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo.	Impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.
Objeto	La extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósito natural o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.	La extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos tales como: agregados pétreos, andesita, arcillas, arena, caliza, cantera, caolín, grava, riolita, rocas, piedras y sustrato o capa fértil.
Descripción de materiales	Agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.	Agregados Pétreos: los materiales granulares sólidos inertes que se emplean en los firmes de las carreteras con o sin adición de elementos activos y con granulometrías adecuadas; se utilizan para la fabricación de productos artificiales resistentes, mediante su mezcla con materiales aglomerantes de activación hidráulica (cementos, cales, entre otros) o con ligantes asfálticos; y Rocas: el granito, la roca volcánica, el mármol, el ónix, roca travertino, rocas sedimentarias y demás rocas para la construcción.
Modalidades operativas	La extracción de materiales sobre los cuales se efectúe la erosión y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación y de aquellas actividades donde se exploten o se obtengan productos derivados de la descomposición o fragmentación de las rocas, mediante trabajos a cielo abierto.	La extracción deberá realizarse por medio de trabajos a cielo abierto en el territorio del Estado.
Exclusión expresa de minerales o sustancias previstas por el artículo 27 constitucional	Se excluyen los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Federal, en particular de los señalados en el artículo 4 de la Ley de Minería.	En ningún momento se considerarán objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley Minera.
Base	Volumen de metros cúbicos de material extraído.	Volumen de metros cúbicos de material extraído.
Clasificación de materiales	Materiales de bajo y alto impacto ambiental.	Agregados pétreos y rocas.

Tal y como hemos destacado, Querétaro se distingue por incorporar en la denominación del impuesto el concepto de erosión, lo que no sucede en el caso de Zacatecas.

Ahora bien, por cuanto ve al núcleo del impuesto, es decir, su objeto, advertimos una correspondencia casi total en su descripción en la regulación vigente en ambas entidades, diferenciándose únicamente en el tipo de materiales que de forma específica se enlistan en los preceptos respectivos.

También se advierte que el legislador de Zacatecas eligió definir lo que debe entenderse por agregados pétreos y rocas, mientras que el de Querétaro sólo optó por enunciarlos y posteriormente catalogarlos de conformidad con su grado de impacto ambiental.

En cuanto a las modalidades operativas en las que deben efectuarse las actividades de extracción gravadas por los tributos en cuestión, las normas hacendarias ambos estados, prevén que deben realizarse mediante trabajos de cielo abierto, excluyendo por tanto a los trabajos subterráneos propios de la actividad minera; sin embargo, debe apuntarse, como ya hemos dicho en líneas anteriores, que el estado de Querétaro incorpora otros elementos relativos a las modalidades del proceso productivo en el que se desarrolla la actividad extractiva objeto de imposición.

De igual forma encontramos que de forma coincidente tanto Zacatecas como Querétaro, exceptúan del objeto de sus respectivos impuestos por remediación las actividades contenidas en el artículo 4 de la Ley de Minería, con la salvedad de que en la legislación queretana también se prevé la exclusión expresa

de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Mexicana.

Con relación a la base del impuesto, en ambos tributos se considera como tal el volumen de material extraído.

En este contexto, podemos concluir que la regulación del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo y el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, vigentes en los estados de Querétaro y Zacatecas, guardan un amplio grado de similitud en cuando a su diseño jurídico, no obstante, debe subrayarse que el legislador queretano ha sido más exhaustivo, aunque no por ello más eficaz, en la delimitación del objeto del tributo.

Los hallazgos de este análisis comparativo resultan relevantes para los efectos de la presente investigación, en virtud de que las disposiciones fiscales del estado de Zacatecas que regulan el impuesto mencionado, han sido ya examinadas en cuanto a su constitucionalidad por la Suprema Corte de Justicia la Nación, quien ha emitido diversos criterios jurisdiccionales y jurisprudenciales en torno a tales preceptos, los cuales brindan un parámetro claro para efectuar el estudio de la constitucionalidad del impuesto ecológico que nos ocupa.

2.3.4.3.6 La constitucionalidad del impuesto.

En el presente apartado se abordará el análisis impuesto por remediación ambiental causado por la erosión al suelo vigente en el estado de Querétaro, desde la perspectiva constitucional, a fin de determinar si su diseño normativo se encuentra dentro del ámbito de la competencia impositiva del estado

de Querétaro, conforme al sistema de distribución de potestades tributarias previsto por nuestra Carta Magna.

Para efectos de lo anterior, es necesario acudir a lo expuesto por el legislador queretano en la exposición de motivos de las reformas a la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro que dieron nacimiento al entonces denominado impuesto por remediación en la extracción de materiales en el ejercicio fiscal de 2022.

En dicho documento, se aludió a la resolución emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Controversia Constitucional 56/2017, en la que nuestro máximo tribunal concluyó que las entidades federativas cuentan con facultades para legislar sobre el aprovechamiento de los recursos naturales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos de igual naturaleza de los componentes de los terrenos, excluyendo los previstos en el artículo 27, párrafo cuarto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los señalados en el artículo 4 de la Ley de Minería.

De igual forma, se refirió que en términos de lo previsto por los artículos 27, cuarto párrafo, 73, fracción XXIX-G y 124 de nuestra ley suprema, así como en los artículos 2 y 5, fracción IV de la Ley Minera, el estado de Querétaro cuenta con atribuciones para establecer tributos por la extracción de minerales no reservados a la Federación y que constituyan depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, tales como materiales del suelo y subsuelo, incluyendo los productos derivados de su descomposición, siempre y cuando la extracción de dichos materiales no necesite trabajos subterráneos.

En el mismo texto, el Poder Legislativo local destacó que, de los artículos 27, cuarto párrafo y 73, fracciones XXIX y XXIX-G de la Ley Suprema, así como de los artículos 2, 4, fracción II y 5, fracción IV, de la Ley de Minería, se desprende que la Nación ejerce un dominio directo sobre:

- Todos los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas y yacimientos, constituyen depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos;
- Así como de los productos derivados de la descomposición de las rocas cuando su explotación necesite trabajos subterráneos, y
- Que constitucionalmente corresponde al Congreso de la Unión, la facultad de establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de estos recursos.

El órgano legislativo también afirmó, que la imposición de dicho gravamen se encontraba sustentada en lo dispuesto por el artículo 124 del Pacto Federal, conforme al cual es posible concluir que las legislaturas de los estados se encuentran facultadas para establecer contribuciones que graven la extracción de minerales no reservados a la Federación y que constituyen depósitos de naturaleza similar a los componentes de los terrenos, siempre que su extracción no necesite trabajos subterráneos.

Este elemento, resulta relevante para efectos de la delimitación del objeto del impuesto, en virtud de que el hecho de que la extracción de materiales se efectúe a través de trabajos subterráneos, coloca a esta actividad dentro del ámbito

competencial de la Federación, al tratarse de una actividad comprendida en la minería, la cual se encuentra reservada en forma exclusiva a la Federación.

En este sentido, el legislador queretano consideró que este presupuesto normativo se cumplía en el caso del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, pues con él no se pretendía gravar las actividades antes mencionadas, al ser su único acto gravado la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósito natural o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.

Ahora bien, a efecto de constatar lo afirmado por el legislativo local en la exposición de motivos de mérito, es importante acudir al texto del artículo 83-Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente en el ejercicio fiscal 2022, que señalaba lo siguiente:

“Artículo 82-Bis 2. Es objeto de este impuesto la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aún y cuando constituyan vetas, mantos, depósito natural o yacimiento geológico de agregados pétreos, grava, piedra, tezontle, tepetate, arena, arenilla, tepecil o cualquier material no metálico derivado de las rocas o de procesos de sedimentación o metamorfismo.

Para efectos de este artículo la extracción deberá realizarse en el territorio del Estado.

En ningún momento se considerarán objeto de este impuesto los minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4 de la Ley Minera.”

Del texto del precepto transcrito, se desprende que, en la construcción del objeto del impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, el legislador intentó delinear su objeto a fin de que no quedaran comprendidos en él, los minerales o sustancias referidos en el artículo cuarto de la Ley de Minería, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 4. Son minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyen depósitos distintos de los componentes de los terrenos los siguientes:

I. Minerales o sustancias de los que se extraigan antimonio, arsénico, bario, berilio, bismuto, boro, bromo, cadmio, cesio, cobalto, cobre, cromo, escandio, estaño, estroncio, flúor, fósforo, galio, germanio, hafnio, hierro, indio, iridio, itrio, lantánidos, litio, magnesio, manganeso, mercurio, molibdeno, niobio, níquel, oro, osmio, paladio, plata, platino, plomo, potasio, renio, rodio, rubidio, rutenio, selenio, sodio, talio, tantalio, telurio, titanio, tungsteno, vanadio, zinc, zirconio y yodo;

II. Minerales o grupos de minerales de uso industrial siguientes: actinolita, alumbre, alunita, amosita, andalucita, anhidrita, antofilita, azufre, barita, bauxita, biotita, bloedita, boemita, boratos, brucita, carnalita, celestita, cianita, cordierita, corindón, crisotilo, crocidolita, cromita, cuarzo, dolomita, epsomita, estaurolita, flogopita, fosfatos, fluorita, glaserita, glauberita, grafito, granates, halita, hidromagnesita, kainita, kieserita, langbeinita, magnesita, micas, mirabilita, mulita, muscovita, nitratina, olivinos, palygorskita, pirofilita, polihalita, sepiolita, silimanita, silvita, talco, taquidrita, tenardita, tremolita, trona, vermiculita, witherita, wollastonita, yeso, zeolitas y zircón;

II. BIS. Diatomita;

III. (Se deroga);

IV. Piedras preciosas: agua marina, alejandrina, amatista, amazonita, aventurina, berilo, crisoberilo, crocidolita, diamante, diopside, epidota, escapolita, esmeralda, espinel, espodumena, jadeita, kuncita, lapislázuli, malaquita, morganita, olivino, ópalo, riebeckita, rubí, sodalita, tanzanita, topacio, turmalina, turquesa, vesuvianita y zafiro;

V. Sal gema;

VI. Los productos derivados de la descomposición de las rocas cuando su explotación necesite trabajos subterráneos, como las arcillas en todas sus variedades, tales como el caolín y las montmorillonitas, al igual que las arenas de cuarzo, feldspatos y plagioclasas;

VII. Las materias minerales u orgánicas siguientes, susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes: apatita, colófano, fosfosiderita, francolita, variscita, wavelita y guano;

VIII. El carbón mineral en todas sus variedades;

IX.- Los demás que determine el Ejecutivo Federal, mediante decreto que será publicado en el Diario Oficial de la Federación, atendiendo a su uso industrial debido al desarrollo de nuevas tecnologías, a su cotización en los mercados internacionales o a la necesidad de promover la explotación racional y la preservación de los recursos no renovables en beneficio de la sociedad.

Quienes estén realizando la exploración o explotación de los minerales o sustancias a que se refiere la fracción IX anterior, con base en las disposiciones del derecho común, tendrán derecho preferente para obtener la concesión minera correspondiente, siempre que la soliciten en los términos de esta Ley y su Reglamento.” (El subrayado es nuestro).

Sin embargo, a pesar de esta excepción expresa, como hemos tenido ocasión de ver anteriormente, los tribunales federales determinaron que el impuesto en cuestión transgredía lo dispuesto por los artículos 27 y 73, fracción XXIX de la Constitución Federal.

Sobre este tema en particular, es imprescindible acudir a los precedentes establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con relación a los impuestos ecológicos del estado de Zacatecas.

En este sentido, es de la mayor relevancia la resolución emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Controversia Constitucional 56/2017 (SCJN, 2019), promovida por el Ejecutivo Federal el 13 de febrero de 2017, en contra de los artículos 6 a 36 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas (2016), encargados de regular los impuestos ecológicos de dicha entidad federativa vigentes a partir del 1º de enero de 2017, entre ellos, el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.

El entonces presidente de la República Enrique Peña Nieto, por conducto de la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, estimó vulnerados los artículos 4º, párrafo quinto, 27, párrafos cuarto, quinto y sexto, 73, fracciones X, XXIX, numeral 2º, y XXIX-G, 89, fracción I, 124 y 133 de la Constitución Federal.

Específicamente respecto de los artículos 8 a 13 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas, en los que se regula el impuesto de remediación ambiental en la extracción de materiales, adujo que con dichos preceptos se invadía la competencia de la Federación para regular de forma exclusiva la actividad minera y sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos minerales a que refiere el

artículo 27, párrafos cuarto y quinto, de la Constitución Federal, así como para establecer tributos sobre el espacio situado en territorio nacional.

Lo anterior, en virtud de que conforme al artículo 73, fracciones X y XXIX, numeral 2º, de la Constitución General, le corresponde al Congreso de la Unión la atribución de legislar en materia de minería y establecer contribuciones sobre el aprovechamiento de los recursos naturales a los que se refieren los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional, y que el impuesto por remediación ambiental en la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos tales como agregados pétreos, andesita, arcillas, arena, caliza, cantera, caolín, grava, riolita, rocas, piedras y sustrato o capa fértil, regulado por los artículos 8 a 13 de la ley tildada de inconstitucional, es una contribución a la actividad de minería, materia que se encuentra reservada de forma exclusiva a la Federación, en términos de lo dispuesto por los artículos 2, 3 y 6 de la Ley de Minería.

Asimismo, señaló que con el establecimiento de dicho impuesto, el estado de Zacatecas había excedido sus atribuciones de prevención y control de la contaminación provocada por la extracción de materiales de similar naturaleza a los terrenos, prevista en el artículo 7, fracción X, de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Medio Ambiente, pues dichas facultades no le autorizaban a establecer contribuciones a la extracción de materiales, al tratarse de una facultad exclusiva de la Federación.

Además, refirió que si bien en el texto constitucional se determinó una competencia concurrente en materia de prevención y control ambiental, ésta implicaba que cada nivel de gobierno ejerciera sus facultades en el marco

establecido por el Congreso de la Unión, conforme al cual la imposición de contribuciones sobre la actividad minera y el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el artículo 27, párrafos cuarto y quinto de la Constitución General eran de competencia federal.

Por su parte, tanto el Poder Legislativo, como el Ejecutivo del estado de Zacatecas, sostuvieron medularmente que los argumentos formulados por la Presidencia de la República eran infundados, toda vez que la imposición de esta clase de contribuciones no se encontraba reservada expresamente a la Federación y tampoco vedada a las entidades federativas, de manera tal que el tributo en controversia se había establecido por esa entidad federativa en uso de las facultades concurrentes de dicho estado en materia tributaria.

Con el propósito de resolver sobre la inconstitucionalidad que le fuera planteada, en primer término, el pleno de nuestro máximo tribunal, acudió al contenido de los artículos 73, fracción VII, 117, 118 y 124 de la Constitución Federal, los cuales como ya hemos visto en el capítulo 2.2 de esta investigación, regulan el sistema de distribución de competencias entre la Federación y las entidades federativas.

Con base en tales preceptos, primero determinó que tanto la Federación, como las entidades federativas, están constitucionalmente facultadas para establecer contribuciones en el ámbito de sus respectivas competencias, para posteriormente realizar el examen concreto del impuesto por remediación ambiental en la extracción de minerales.

Sobre este particular, apuntó lo dispuesto por el artículo 73, fracción XXIX, numeral 2º de la Constitución Federal, mediante el cual el constituyente otorgó de manera exclusiva a la Federación la atribución de establecer las contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 del texto constitucional, que, a su vez, establece lo siguiente:

“Artículo 27. La propiedad de...

...

....

Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando

el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; la de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos, el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten las entidades federativas.”

En este sentido, el máximo tribunal advirtió que la competencia exclusiva del Congreso de la Unión para establecer contribuciones en materia de minería, se refiere al aprovechamiento y explotación de todos los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos.

Asimismo, concluyó que dichos recursos son en principio los enumerados por el propio artículo 27 constitucional, pero que atendiendo a la referencia hecha por el legislador local al artículo 4º de la Ley de Minería, también debía acudir a dicho numeral para efectos de la definición de estos minerales o sustancias distintos de los terrenos.

Al respecto, determinó el dominio directo de la Nación sobre dichos recursos y la competencia de la Federación para la regulación de su aprovechamiento a través de la reglamentación de la actividad minera, que comprende de manera esencial las actividades consistentes en la exploración, explotación, y beneficio de tales recursos, conforme a lo previsto por los numerales 2º y 3º de la Ley de Minería.

Con base en las anteriores consideraciones y a lo dispuesto por el artículo 124 de la Constitución Federal, el pleno determinó que si el establecimiento de contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos corresponde a la competencia exclusiva de la Federación, a contrario sensu, las entidades federativas están autorizadas para imponer tributos sobre el aprovechamiento de los recursos naturales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos de igual naturaleza de los componentes de los terrenos, siendo estos todos aquellos no incluidos en el párrafo cuarto del artículo 27 constitucional, ni enumerados en el artículo 4º de la Ley de Minería.

Bajo este orden de ideas, el máximo tribunal de la Nación, concluyó que el objeto del impuesto se encontraba dentro del ámbito de competencia tributaria concurrente para las entidades federativas y que, por tanto, no invadía las facultades exclusivas conferidas en favor de la Federación.

Lo anterior, en virtud de que al establecerse la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, como presupuesto de hecho en su configuración normativa, era evidente que dicha contribución no gravaba la extracción de los

recursos a que se refieren el párrafo cuarto, del artículo 27 constitucional y los numerales 2º y 4º de la Ley de Minería, ello en virtud de que éstos se refieren a los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos.

La resolución a la controversia constitucional 56/2017, sintetizada en los párrafos precedentes, fue pronunciada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sesión del día 11 de febrero de 2019 y fue un parteaguas en el ámbito tributario ambiental del país, toda vez que a través de ella nuestro máximo tribunal reconocía la competencia de las entidades federativas para establecer contribuciones ecológicas, lo que impulsó a varios estados de la República a imponer este tipo de tributos.

No obstante, esta determinación, en fecha 6 de febrero de 2020, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 1071/2018, promovido por las personas morales denominadas Exploradora de Sombrerete, Compañía Minera Sabinas, Desarrollos Mineros Madero, Minera Madero, Desarrollos Mineros El Águila, Minera Fresnillo, Metalúrgica Reyna, Minera Saucito y Minera Juanicipio, todas sociedades anónimas de capital variable, determinó que los artículos 8 a 13 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas vigentes a partir del ejercicio de 2017, es decir, los mismos que habían sido motivo de análisis en la Controversia Constitucional 56/2017, sí transgredían la esfera de competencia tributaria de la Federación.

Esta decisión jurisdiccional fue objeto de críticas e incluso de suspicacias (Neri, 2020), en virtud de que, para algunos, se apartaba de forma injustificada del criterio emitido un año antes por el mismo órgano jurisdiccional actuando en pleno,

aduciendo que dicha determinación obedecía a favorecer los intereses del Grupo Peñoles, uno de los consorcios mineros con más presencia en el país y al cual pertenecían las empresas quejosas.

Con el objeto de entender la resolución a que nos referimos, vale la pena hacer una breve reseña de los antecedentes que dieron lugar a tal pronunciamiento por parte de la Segunda Sala del máximo tribunal.

En fecha 9 de febrero de 2017, las empresas quejosas promovieron amparo indirecto en contra de los artículos de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas encargados de regular el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, entre otros. El Juez de Distrito ante el cual se ventiló dicho juicio, dictó sentencia, mediante la cual concedió el amparo solicitado en contra de los artículos 8 a 34 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas, por considerar que existió invasión en la esfera de competencia de la Federación.

Inconformes con la resolución, las quejosas y los poderes legislativo y ejecutivo del estado de Zacatecas, interpusieron recurso de revisión en contra del fallo, el cual fue remitido para su resolución al Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, quien determinó que no poseía competencia legal para resolver el fondo del asunto, en virtud de que persistía el tema de invasión de esferas competenciales, lo que correspondía conocer y resolver a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, solicitando a esta última reasumir su competencia originaria para conocer del recurso de revisión.

El máximo tribunal decidió reasumir su competencia originaria y ordenó su registro bajo el expediente 1071/2018, así como su remisión a la Segunda Sala, turnándolo al ministro José Fernando Franco González Salas.

En la sentencia de mérito, la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal determinó lo siguiente:

- Conforme al artículo 73, fracción XXIX, numeral 2º, de la Constitución General el Congreso de la Unión tiene facultad para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional, por ende, tanto el aprovechamiento como la explotación de esos recursos naturales, se encuentran comprendidos en la facultad exclusiva de la Federación para establecer contribuciones.
- La Constitución Federal no define el término explotación, por lo que debe recurrirse a la Ley de Minería, que en sus artículos 2º, 3º y 6º, que prevén lo siguiente:

“ARTICULO 2º. - Se sujetarán a las disposiciones de esta Ley, la exploración, explotación, y beneficio de los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, así como de las salinas formadas directamente por las aguas marinas provenientes de mares actuales, superficial o subterráneamente, de modo natural o artificial y de las sales y subproductos de éstas.

ARTICULO 3º.- Para los efectos de la presente Ley se entiende por:

...

II.- Explotación: Las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como los encaminados a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo (El subrayado es nuestro)

ARTICULO 6º.- La exploración, explotación y beneficio de los minerales o sustancias a que se refiere esta Ley son de utilidad pública, serán preferentes sobre cualquier otro uso o aprovechamiento del terreno, con sujeción a las condiciones que establece la misma, y únicamente por ley de carácter federal podrán establecerse contribuciones que graven estas actividades.

- De conformidad con los preceptos de la Ley de Minería antes aludidos, “la explotación de los minerales o sustancias que constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, consiste en las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como los encaminados a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo” (Amparo en revisión, 2020, p. 35).
- “En otras palabras, la explotación incluye no solo la extracción de las sustancias a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 27 constitucional, sino también la remoción de los suelos o sustancias iguales a las que componen los terrenos, por lo cual, gravar tal remoción de suelo, que se insiste, es parte de la explotación, se trata de una competencia exclusiva de la Federación.” (Amparo en revisión, 2020, p. 36).

Con respecto a lo resuelto en la controversia constitucional 56/2017, en la que el pleno del alto tribunal determinó que el impuesto por remediación ambiental

en la extracción de minerales regulado por los artículos 8 a 13 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas no invadía esferas competenciales exclusivas de la Federación, la Segunda Sala apuntó, que tales consideraciones no impedían arribar a las conclusiones antes reseñadas.

Lo anterior en virtud de que en la resolución de mérito el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el objeto de dicho tributo se encuentra dentro del ámbito de competencia tributaria concurrente de las entidades federativas, al establecer como supuesto normativo para la causación de ese tributo, la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos; mientras que la competencia exclusiva de la Federación se refiere a materiales de distinta naturaleza del terreno y que tal consideración no se abordó desde la perspectiva de lo establecido por los artículos 3º, fracción II y 6º de la Ley de Minería trasuntos en líneas anteriores, referente a que la explotación -que es competencia exclusiva de la Federación- comprende no solo la extracción de las sustancias a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 27 de la Constitución Federal, sino también la remoción de los suelos o sustancias iguales a las que componen los terrenos.

Bajo estas líneas argumentativas, el máximo tribunal, confirmó la concesión el amparo y protección de la justicia federal a las quejas otorgado originalmente por el Juez de Distrito.

La resolución recaída al amparo en revisión 1071/2018, junto con la emitida en el amparo en revisión 27/2019, del 13 de mayo de 2020, pronunciada también por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, motivó publicación de la tesis aislada número 2a. XXIV/2020, el 23 de octubre de 2020, bajo el siguiente texto y rubro:

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. EL DENOMINADO "POR REMEDIACIÓN AMBIENTAL EN LA EXTRACCIÓN DE MATERIALES", QUE SE REGULA EN LOS ARTÍCULOS 8 A 13 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS, INVADE LA COMPETENCIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN.

Hechos: Personas morales promovieron juicio de amparo indirecto contra, entre otros, los artículos 8 a 13 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas con motivo de su entrada en vigor, aduciendo que tales preceptos violan la esfera competencial federal.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que los preceptos reclamados transgreden la competencia exclusiva del Congreso de la Unión para imponer contribuciones.

Justificación: Conforme al artículo 73, fracción XXIX, ordinal 2o., de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del diverso artículo 27. Asimismo, en términos de las definiciones previstas por los preceptos 2o., 3o. y 6o. de la Ley Minera, la explotación de los minerales o sustancias que constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, consiste en las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como los encaminados a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo. De tal forma, la explotación incluye no sólo la extracción de las sustancias a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 27 de la Constitución General, sino también la remoción de los suelos o sustancias iguales a las que componen los terrenos; por lo cual, imponer contribuciones sobre tal remoción, se trata de una competencia exclusiva de la Federación."²⁹

²⁹ Registro digital: 2022271, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. XXIV/2020 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 1041, Tipo: Aislada.

A partir de los razonamientos expuestos en la tesis aislada antes transcrita y de los expresados en la controversia constitucional 56/2017, se sustentaron diversas sentencias en las que algunos tribunales federales reiteraron que el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales vigente en el estado de Querétaro a partir del 1º de enero de 2022, sí invadía la esfera de competencia exclusiva de la Federación en materia tributaria, mientras que otros determinaron que no existía dicha intrusión.

La emisión de estos fallos discordantes, dio lugar a la contradicción de criterios número 108/2024, entre los sustentados por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito, en el amparo en revisión 586/2022 y el Primero y el Tercer tribunales colegiados de la misma materia y circuito, al resolver los amparos en revisión 128/2023 y 156/2023, respectivamente; la cual se resolvió por el Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con residencia en la Ciudad de México, en sesión del 20 de febrero de 2025 y que dio lugar a la emisión de la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“IMPUESTO POR REMEDIACIÓN AMBIENTAL EN LA EXTRACCIÓN DE MATERIALES. LOS ARTÍCULOS 83 BIS-2 A 83 BIS-7 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE QUERÉTARO, INVADEN LA COMPETENCIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes sustentaron criterios contradictorios al analizar, a partir de lo sostenido en el amparo en revisión 1071/2018 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y en la controversia constitucional 56/2017 del Pleno del propio Alto Tribunal, si el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales previsto en los artículos referidos invade la competencia exclusiva de la Federación.

Criterio jurídico: El Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con residencia en la Ciudad de México, determina que los artículos 83 BIS-2 a 83 BIS-7 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, que prevén el impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, invaden la competencia exclusiva del Congreso de la Unión para imponer contribuciones.

Justificación: Conforme al numeral 2o. de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión tiene la facultad para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales comprendidos en el artículo 27 constitucional. Para comprender lo que implica la actividad de explotación de esos recursos naturales es necesario acudir a la Ley de Minería, reglamentaria del último precepto constitucional citado, de cuyos artículos 2o., 3o., fracciones II y IV, y 6o., deriva que la locución "explotación" incluye la remoción de los suelos o sustancias que pueden ser o no iguales a las que componen los terrenos, como trabajos preparatorios en la extracción de los recursos naturales a que se refiere el cuarto párrafo del referido artículo 27. De ello se deduce, que la ejecución de esos trabajos no distingue entre recursos cuya naturaleza sea diversa a la del terreno, respecto de los que sí comparten la misma naturaleza, pues en esa etapa del proceso las obras o trabajos se limitan a extraer dichos recursos sin hacer distinción. Por tanto, de la comparación entre el tributo que sólo puede imponer la Federación, con el objeto del impuesto por remediación ambiental de Querétaro, se tiene que este último, al regular la arcilla como material no metálico objeto de la contribución, cuya extracción no sólo puede realizarse a cielo abierto, sino también de manera subterránea (dado que el legislador no distinguió al respecto), recae sobre el aprovechamiento y explotación de recursos que pueden ser de los contemplados en el cuarto párrafo del artículo 27 constitucional, en relación con el 4o., fracción VI, de la Ley de Minería, de competencia exclusiva de la Federación."³⁰

Como puede advertirse del texto de la tesis anterior, el Pleno Regional declaró inconstitucionales los artículos 83 BIS-2 a 83 BIS-7 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, que prevén el impuesto por remediación ambiental en la

³⁰ Registro digital: 2030297, Instancia: Plenos Regionales, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: PR.A.C.CN. J/66 A (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 48, Abril de 2025, Tomo III, Volumen 1, página 423, Tipo: Jurisprudencia.

extracción de materiales vigentes a partir del 1º de enero de 2022, al considerar que invaden la competencia exclusiva del Congreso de la Unión en materia tributaria.

La anterior determinación, se sustentó precisamente en las consideraciones vertidas por el la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 1071/2018.

En efecto, el Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, al resolver la contradicción de criterios planteada, señaló que:

- a) De conformidad con lo dispuesto en el numeral 2o. de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión tiene la facultad exclusiva para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales comprendidos en el último precepto de la Constitución Federal antes citado.
- b) La explotación de los recursos naturales a que se refiere el cuarto párrafo del referido artículo 27 constitucional, incluyen la remoción de los suelos o sustancias que pueden ser o no iguales a las que componen los terrenos, como trabajos preparatorios en la extracción de dichos recursos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2o., 3o., fracciones II y IV, y 6o. de la Ley de Minería, reglamentaria del artículo 27 constitucional.
- c) Toda vez que el impuesto por remediación ambiental de Querétaro, establece la arcilla como material no metálico objeto de la contribución, cuya extracción no sólo puede realizarse a cielo abierto, sino también

de manera subterránea -dado que el legislador no distinguió al respecto- recae sobre el aprovechamiento y explotación de recursos que pueden ser de los contemplados en el cuarto párrafo del artículo 27 constitucional, en relación con el 4o., fracción VI, de la Ley de Minería, de competencia exclusiva de la Federación.

Debe hacerse notar que la tesis de jurisprudencia PR.A.C.CN. J/66 A (11a.), tuvo por objeto el análisis de los artículos 83 Bis-2 a 83 Bis-7 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, publicados en el periódico oficial del estado en fecha 23 de diciembre de 2021, los cuales como se expuesto a lo largo del presente capítulo, han sido modificados en cuanto su configuración normativa en dos ocasiones mediante las reformas publicadas en el citado órgano de difusión oficial el 22 de diciembre de 2022 y el 27 de diciembre de 2023, respectivamente.

Las modificaciones efectuadas particularmente sobre el artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, en el que se describe el hecho imponible del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo hoy vigente³¹, han tenido como primordial finalidad la de delimitarlo, para no incurrir en la invasión de la esfera competencial tributaria de la Federación.

En este contexto, y atendiendo al principal propósito de la presente investigación, se estima pertinente realizar un análisis que permita concluir, si las reformas aprobadas por el legislador local, han sido suficientes para que las disposiciones de la ley hacendaria de Querétaro vigente que regulan el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo, evitan que se configure

³¹ Hasta el 31 de diciembre de 2023 denominado impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales.

la transgresión competencial a que se refiere la tesis de jurisprudencia identificada bajo el número PR.A.C.CN. J/66 A (11a.).

A propósito de dicho análisis, en la siguiente Tabla se identifican los criterios con base en los cuales el Poder Judicial de la Federación, ha determinado que existe una invasión de facultades impositivas de la Federación en tratándose de impuestos por remediación ambiental en la extracción de materiales del estado de Zacatecas y de Querétaro y la regulación vigente del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo establecido en ésta última entidad federativa.

Tabla 16. Comparativo entre la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente en 2025 y criterios del Poder Judicial de la Federación emitidos en materia de imposición estatal sobre extracción de materiales.

Resolución o tesis	Criterio	Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente en 2025	Precepto
Amparo en revisión 1071/2018.	Gravar la remoción de los suelos o sustancias iguales a las que componen los terrenos; es competencia exclusiva de la Federación, al formar parte de la explotación de los recursos naturales a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 27 constitucional.	Grava la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos.	83 Bis-2, primer párrafo.
Tesis PR.A.C.CN. J/66 A (11a.).	Aun cuando el artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, refiera a los "depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos", ello no desnaturaliza la prohibición contenida en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, dado que la explotación consiste en aquellas obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como los encaminados a		

	desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo, lo que incluye la remoción de los suelos o sustancias que pueden o no ser iguales a las que componen los terrenos, como trabajos preparatorios en la extracción de los recursos naturales a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 27 de la Constitución Federal.		
Amparo en revisión 1071/2018.	Los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación se realice por medio de trabajos a cielo abierto, están excluidos de los bienes cuya explotación se encuentra reservada a la Federación y por tanto de su competencia tributaria.	Grava la extracción del suelo y subsuelo de materiales sobre los cuales se efectúe la erosión y restauración de bancos de materiales de construcción y ornamento no reservados a la Federación y de aquellas actividades donde se exploten o se obtengan productos derivados de la descomposición o fragmentación de las rocas, mediante trabajos a cielo abierto.	83 Bis-2, segundo párrafo.
Tesis PR.A.C.CN. J/66 A (11a.).	El artículo 27 constitucional distingue en la forma de extraer recursos sólo para el caso de los productos derivados de la descomposición de las rocas (cuando su explotación necesite trabajos subterráneos), pero no para los restantes recursos naturales, habida cuenta de que el artículo 83 BIS-2 vigente en 2022, regula a la arcilla (material no metálico) como recurso cuya naturaleza es distinta a los componentes de los terrenos, cuya competencia es exclusiva de la Federación.		

Del análisis comparativo se desprende, que aun con las reformas efectuadas sobre el texto del artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, éste conserva elementos de los cuales es posible concluir una invasión de las potestades tributarias conferidas a la Federación, en virtud de que contempla como parte de su hecho imponible actividades extractivas incluidas en las de explotación de los recursos naturales a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 27 constitucional.

Efectivamente, la norma tributaria continúa regulando la extracción del suelo y del subsuelo de materiales que constituyen depósitos de igual naturaleza a

los componentes de los terrenos, lo que conforme a lo sostenido en el amparo en revisión 1071/2018 y la tesis de jurisprudencia número PR.A.C.CN. J/66 A (11a.), es facultad exclusiva de la Federación.

No obsta para arribar a esta conclusión, el hecho que el cuarto párrafo del artículo en mención se haya reformado para establecer que no se consideren como objeto del impuesto, el aprovechamiento, exploración y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en particular de aquellos minerales o sustancias a que hace referencia el artículo 4º de la Ley de Minería, en virtud de que esta exclusión no tiene el alcance jurídico suficiente para desvincular al objeto del impuesto de las actividades conferidas de forma exclusiva en favor de la Federación.

Lo anterior obedece a que, mientras la explotación de los minerales o sustancias que, en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, siga entendiéndose como las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como las labores encaminadas a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo, se mantendrá la vinculación del objeto del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo con las actividades propias de la minería.

En este contexto, si el citado impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo, conserva dichas actividades extractivas como hecho imponible, se estima que subsistirá el riesgo de que los tribunales federales reiteren los criterios expresados en el amparo en revisión 1071/2018 y la tesis de

jurisprudencia número PR.A.C.CN. J/66 A (11a.), en el sentido de que dicho impuesto sí invade la esfera de competencia impositiva federal.

En consecuencia, la configuración normativa actual del hecho imponible del impuesto exige una precisión que delimite de tal forma su alcance, que evite la irrupción de las atribuciones federales tributarias, por lo que surge el siguiente cuestionamiento: ¿Es posible lograr tal precisión?

Al respecto, es útil acudir a las consideraciones de los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la resolución de la controversia constitucional 56/2017 (Sesión, 2020) y que fueron retomadas en la contradicción de criterios 108/2024.

Durante la sesión correspondiente a la controversia constitucional en cita, el ministro Franco González Salas expresó lo siguiente:

“La duda que me surge es que la Constitución habla claramente sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales. ¿Cuál es la extensión o el alcance del concepto “explotación”? Evidentemente, tiene explicaciones de orden técnico, que han sido analizadas a lo largo del tiempo para establecer una definición o un concepto. Lo único que nos puede orientar o regir es lo que las leyes establecen en relación a esto, y la ley aplicable es la Ley Minera, que en su artículo 3° establece esa definición, al señalar:

“Para los efectos de la presente Ley se entiende por: [...] II.- Explotación: Las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como los encaminados a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo.

...

Mi duda surge porque si estamos a la definición de la ley de la materia, también incluye, dentro de la actividad que está prevista en el artículo 73, fracción XXIX, que es la explotación, las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral. Consecuentemente, de aquí desprendo que existe la posibilidad directa de que, a la luz de la fracción XXIX, punto 2o, del artículo 73 de la Constitución, que habla de “explotación”, también esté comprendida la facultad del Congreso de la Unión para imponer contribuciones.” (Sesión, 2020, pp. 7-9)

Por su parte, el ministro Javier Laynez Potysek, manifestó:

“...me parece que la definición que nos da la Ley Minera sobre exploración, explotación y beneficio, no –digamos– choca o no tenemos por qué considerar que con esta definición tan amplia, entonces, el impuesto creado –en este caso– por el Estado de Zacatecas, donde se trata de extracción –precisamente– de materiales distintos de los componentes de los terrenos, fuera inconstitucional, porque creo que no debemos de hacer como sinónimo las definiciones de aprovechamiento y exploración para fines de una concesión, con la facultad tributaria concurrente, en el caso, entre la Federación y las entidades federativas en materia – en este caso– ecológica.” (Sesión, 2020, p. 11)

Sobre este particular, el ministro Zaldívar Lelo de Larrea, de manera contundente señaló:

“No comparto esta parte del proyecto, me parece que no podemos considerar como parámetro de regularidad constitucional lo que dice una ley reglamentaria de un precepto constitucional, creo que –para mí– éste es un error interpretativo importante.

Si vemos el artículo 73 de la Constitución, dice: “El Congreso tiene facultad: [...] XXIX. [...] –apartado– 2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27” De tal suerte que –en mi opinión– corresponde a este Tribunal Constitucional establecer qué vamos a considerar por aprovechamiento y explotación, y me parece que estos artículos que se están impugnando lo que hacen es un subterfugio para tratar de burlar una clara prohibición constitucional.”

Creo que, en este tema en específico, no hay competencia de los Estados porque –precisamente– estamos en uno de los supuestos del marco conceptual constitucional que fijamos. Hay una facultad exclusiva de la Federación para gravar este tipo de actividades, y estas disecciones de si está en el subsuelo y si se trata de roca o no, me parece que son sutilezas que lo único que hacen –de facto– es permitir que los Estados establezcan contribuciones sobre una actividad que la Constitución no quiso que fueran atribuciones de los Estados. Consecuentemente, votaré por la invalidez de estos preceptos que están en este apartado. (Sesión, 2020, pp. 12-13)

La ministra Piña Hernández, precisó:

“...Efectivamente, como lo dice el Ministro Laynez, en el nuevo proyecto no se habla de leyes generales, únicamente se hace alusión a la Ley Minera para establecer cuáles son aquellos depósitos, yacimientos, que son de naturaleza distinta a los componentes del terreno. No nos vamos a si es de explotación, si es de aprovechamiento, ni las definiciones que la Ley Minera da; únicamente, siguiendo el parámetro que estableció la mayoría, se analiza la facultad exclusiva de la Federación, prevista en el artículo 73, para establecer contribuciones sobre aquellos bienes a los que se refiere el 4 constitucional, párrafo quinto, nada más, — que fue el que la mayoría estableció— y lo que nos dice es: “[...] Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental...de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos [...]”; la regla es: cuando el depósito sea de naturaleza distinta de los componentes del terreno, es federal; cuando no sea distinta, es concurrente.

El artículo 5° nos sigue diciendo, entre ellos, cuáles son diferentes a los componentes del terreno y, por eso, en el nuevo proyecto, — y únicamente como referencia, pero no como parámetro de regularidad— se habla del artículo 5, fracción IV, de la Ley Minera, porque a ellos se refiere el legislador de Zacatecas, pero en ningún momento se está acudiendo —en el nuevo proyecto— a alguna definición que estableciera una ley general, únicamente, a través del marco constitucional se dice: es facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones de bienes que se refieren al párrafo quinto del artículo 4° constitucional; ¿cuáles son estos bienes a que se refiere? Pues aquellos que son depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, punto.

El parámetro para establecer contribuciones, parámetro netamente constitucional, va a ser —como lo explicó el Ministro Laynez— el depósito cuya naturaleza no sea distinta de los componentes del terreno, —esa sería una facultad concurrente, pero únicamente se está analizando a la luz del marco constitucional y en función del artículo 73, en facultades exclusivas de la Federación, remitiéndonos al artículo 4° constitucional.” (Sesión, 2020, pp. 15.16)

Asimismo, el ministro Lelo de Larrea, sostuvo su objeción, ya que consideró que aun partiendo de la idea de que el parámetro de regularidad utilizado para el análisis del tributo, no era la Ley de Minería, lo cierto es que el impuesto por remediación ambiental de Zacatecas, si bien establecía por una parte que su objeto consistía en la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, lo que resultaba congruente con el texto constitucional, en una segunda parte agregaba: “aun y cuando constituyan vetas, mantos o yacimientos tales como: agregados pétreos, andesita, arcillas, arena, caliza, cantera, caolín, grava, riolita, rocas, piedras y sustrato o capa fértil”, para luego en la fracción II, referir al mármol, ónix, roca, etcétera, productos que son de una naturaleza distinta a la del suelo.

También resaltó que cuando se lleva “a cabo una explotación minera, no se puede diseccionar lo que es propiamente los productos que son distintos a la sustancia del suelo y lo que es la explotación minera; cuando se explota un determinado mineral, conjuntamente viene toda la tierra y las sustancias del terreno.” (Sesión, 2020, p. 18) y por ello reiteró su postura en cuanto a que el impuesto grava la explotación minera de una manera oculta, por que aun cuando el artículo 27 constitucional establece una premisa general: “depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos”; luego, da ejemplos, pero esos estos no agotan lo que puede ser un componente distinto del terreno.

Bajo estas consideraciones, en nuestra opinión, si bien el estado de Querétaro se encuentra facultado constitucionalmente para establecer contribuciones sobre la extracción de materiales de la misma naturaleza de los terrenos; a la luz de lo dispuesto por los artículos 1º, 2º y 3º, de la Ley de Minería, norma reglamentaria del artículo 27 constitucional, tal atribución impositiva deviene en nugatoria, en virtud de que las actividades extractivas que se pretenden gravar forman parte de la minería, materia sobre la cual solo pueden imponerse contribuciones mediante una ley federal.

pues a pesar de que se precise la configuración normativa de su hecho imponible, ésta indefectiblemente recaerá sobre actividades propias de la minería, en razón de que el de

A manera de colofón, del análisis efectuado a lo largo de este trabajo de investigación surgen otras reflexiones relacionadas con la tributación ambiental.

Sobre la imposición ambiental existen diversas posturas, para algunos se trata de instrumentos fiscales que previene el detrimento del medio ambiente, mientras que para algunos más, los impuestos ecológicos no son verdaderas contribuciones, si no que se trata de sanciones a determinadas conductas que afectan la ecología, tal como lo expresó el ministro Aguilar Morales, en la sesión del 11 de febrero de 2019, en la que se resolvió la controversia constitucional 56/2017.

Otros sostienen que en realidad son meros permisos para contaminar, porque el pago del tributo que se causa con motivo de la actividad que ocasiona un daño al ambiente, se convierte en una especie de autorización para desarrollar estas actividades contaminantes.

Más allá de estos posicionamientos, son innegables los efectos adversos ha tenido la explotación desmedida de los recursos naturales de nuestro país, que, sobre el medio ambiente, como también resulta irrefutable la necesidad de que emprender políticas públicas ambientales eficientes, que incorporen en su aplicación no solo a las autoridades, sino también al sector empresarial. No obstante, el reto radica en que estas políticas no constituyan un freno para el desarrollo económico y que la resolución de la problemática ambiental no venga acompañada de costos importantes en el crecimiento de la economía.

Estos desafíos, nos llevan examinar dos características relevantes de las contribuciones ambientales y específicamente del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo: su finalidad extrafiscal y sus fines recaudatorios.

Como es de explorado derecho las contribuciones, además los fines recaudatorios que le son inherentes al tratarse de figuras del derecho tributario, pueden válidamente tener finalidades de carácter extra fiscal, orientados al cumplimiento de objetivos relacionados con razones de política económica, social y en el particular caso de los denominados impuestos ecológicos, también de índole ambiental.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha reconocido que, si bien el propósito esencial de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar los gastos públicos de la Federación, estados y municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), como lo apuntó en la tesis de jurisprudencia número 1a./J. 46/2005, publicada bajo el rubro: “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.”

Con relación a los impuestos ambientales, el alto tribunal ha sostenido lo siguiente:

IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. SU DISEÑO DE CÁLCULO INCLUYE UN DEBER PÚBLICO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL, QUE LOS DISTINGUE DE OTRAS CONTRIBUCIONES CON FINES AMBIENTALES EXTRAFISCALES.

Hechos: Personas morales promovieron juicio de amparo indirecto contra, entre otros, los artículos 8 a 34 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas, con motivo de su entrada en vigor, aduciendo que los tributos que se imponen son meramente recaudatorios.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve que en los impuestos ecológicos o costo eficientes previstos en las disposiciones reclamadas, el cuidado del medio ambiente está inmerso en su propia mecánica de cálculo y no como una finalidad extrafiscal o añadida a la gravación de otra fuente de riqueza.

Justificación: La base de los impuestos ecológicos se encuentra íntimamente relacionada con la emisión de sustancias, la extracción de materiales o con cualquiera que sea el elemento o circunstancia que genere o sea susceptible de ocasionar un impacto ecológico negativo, lo cual, además de pretender el reconocimiento de los costos originados por las externalidades negativas, busca generar un incentivo para mejorar los procesos productivos contaminantes. Lo anterior, en virtud de que en la medida en que los productores inviertan en el desarrollo de tecnología que reduzca, minimice o incluso elimine los impactos que ocasionan en el medio ambiente, disminuirá también la base del impuesto y, en consecuencia, los propios costos de producción. Por ende, la doctrina económica y tributaria ha denominado como impuestos ecológicos en estricto sentido a aquellos que incluyen en la configuración de su base el deber público de protección ambiental, los cuales pueden distinguirse de otras contribuciones ambientales en general (como los derechos o las sobre cuotas) ya que no incorporan las finalidades ambientales en forma “extra” a la gravación de una manifestación de riqueza que nada tiene que ver con la protección al equilibrio ecológico, es decir, su naturaleza ambiental no se fija sólo a través de una intención añadida al fin recaudatorio. Tampoco tienen fines disuasorios en el consumo de un producto o servicio (como sucede con las sobre tasas que se emplean, por ejemplo, en los impuestos especiales sobre combustibles fósiles o sobre fertilizantes) sino que buscan que la base del tributo motive que el productor invierta en el desarrollo de tecnología que reduzca la degradación de bienes ambientales y, con ello, disminuyan los costos de producción.”³²

³² Suprema Corte de Justicia de la Nación, Registro digital: 2022288, Instancia: Segunda Sala Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 54/2020 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 474 Tipo: Jurisprudencia.

Como puede apreciarse el Máximo Tribunal determinó que esta clase de tributos, denominados impuestos ecológicos o costo eficientes, no tienen un fin extrafiscal adicional al propiamente recaudatorio, sino que aquél se encuentra inmerso en su propia mecánica, pues su base está profundamente relacionada con la emisión de sustancias, la extracción de materiales o sustancias con cualquiera que sea el elemento o circunstancia que genere o sea susceptible de ocasionar, un impacto ambiental nocivo, y buscan generar un incentivo para mejorar los procesos productivos contaminantes.

En otras palabras, estos impuestos ambientales tienen como finalidad que la base del tributo motive al agente contaminante (sujeto pasivo) para que invierta en el desarrollo de tecnología que reduzca la degradación de bienes ambientales y, con ello, disminuyan los costos de producción.

En este sentido vale la pena realizar la siguiente reflexión ¿Es posible que el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión al suelo, logre tal objetivo?

Recordemos que en la exposición de motivos que introdujo al marco legal del estado de Querétaro, el entonces llamado impuesto por remediación ambiental en la extracción de materiales, el legislador indicó que éste tenía como finalidad extrafiscal, la de evitar que quienes desarrollaban las actividades de extracción gravadas por el impuesto lo hicieran sin límites.

Ahora bien, no debemos pasar por el alto que la base del impuesto, consiste en el volumen de materiales del suelo y del subsuelo extraídos, por lo que, siguiendo la línea argumentativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a los fines extrafiscales de las contribuciones ecológicas, la finalidad del impuesto por remediación aludido, debe consistir precisamente en que quien realice las actividades extractivas objeto del impuesto adopte nuevas tecnologías para reduzca, minimice o incluso elimine los impactos que ocasionan en el medio ambiente.

Bajo este orden de ideas, el fin extrafiscal perseguido por el impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo, está orientado a reducir el impacto ambiental de dicha actividad, que tal como su nombre lo indica consiste en la erosión del suelo que se genera con motivo de la extracción de materiales, mediante la incorporación de innovaciones tecnológicas. En otras palabras, su finalidad es disminuir la cantidad de metros cúbicos extraídos de material del suelo y el subsuelo.

En este sentido, los materiales cuya extracción pretende gravarse por los artículos 83 Bis-2 a 83 Bis-7 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente, es aquella que se realiza a través de bancos de materiales de los que se obtienen agregados pétreos, arena, arenilla, tezontle, tepetate, tepecil, arcilla, u grava, granito, roca volcánica, basalto, ónix, roca travertino, rocas sedimentarias, mediante trabajos a cielo abierto y que encuentra su principal destino en el sector de la construcción, para incorporar los materiales extraídos en la elaboración de concretos, asfaltos y otros ornamentos.

En este sentido, debe considerarse que el sector de la construcción constituye para el estado de Querétaro, una de las actividades con mayor impulso

en el crecimiento económico de la entidad, con una participación en el PIB estatal mayor que el promedio nacional, por lo que el impuesto por remediación ambiental se encuentra indefectiblemente vinculado a la industria de la construcción, por ser ésta el primordial destino de los materiales cuya extracción grava.

Así las cosas, resulta evidente que para efecto de que los sujetos pasivos del impuesto por remediación ambiental estén en posibilidad de invertir en tecnología que permita disminuir la base del tributo y, en consecuencia, se minimice o incluso elimine los impactos que ocasionan en el medio ambiente, las tecnologías disponibles deben permitir la sustitución de los materiales del suelo y del subsuelo por otros de origen diverso.

En esta guisa, si bien en el mercado actualmente existen algunos materiales derivados del reciclaje de polímeros, que permiten sustituir en ciertos porcentajes a los agregados pétreos en la elaboración de asfaltos, concretos, blocks y otros materiales de la construcción, lo cierto es que se trata de una sustitución que no resulta significativa, si tomamos en cuenta la demanda de un sector de crecimiento constante.

Por otra parte, también encontramos algunos esfuerzos por parte de las autoridades estatales para incorporar a las construcciones residuos de la construcción y la demolición, tras un proceso de reciclaje. Ejemplo de ello, es la Norma Técnica Ambiental Estatal, que establece los requisitos para el manejo de los residuos de la construcción y demolición y su economía circular, para el estado de Querétaro (NTAE-002-QRO-2023), publicada en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga” el 12 de mayo de 2023.

Esta norma emitida en el marco de la Ley de Economía Circular del Estado de Querétaro, establece la obligación de las dependencias, entidades públicas, personas físicas o morales, que realicen obras de construcción, modificación, remodelación, ampliación, adecuación, rehabilitación, restauración, reparación, instalación o demolición que requieran autorizaciones en materia de impacto ambiental; de clasificar y tratar los residuos derivados de la construcción y la demolición, para generar a partir de ellos de nueva materia prima, reincorporarlos en los procesos productivos y contribuir en la regeneración de los recursos del Estado, con ello promover la circularidad de los materiales.

No obstante, esta loable iniciativa, estimamos que resta todavía un largo camino por recorrer para que el sector de la construcción incorpore esta clase de prácticas de forma habitual y se logre disminuir la actividad extractiva en el estado.

Además, no perdamos de vista que el reciclaje de estos residuos de la demolición y la construcción, no inciden de forma directa en la disminución de la base del impuesto, toda vez que no se trata de tecnologías aplicadas de forma directa a la actividad extractiva, dado que aun cuando uno de sus efectos deseados será el de disminuir la extracción de materiales pétreos en el estado y reducir la erosión del suelo que tal actividad conlleva, lo cierto es que no se trata de tecnologías que el productor pueda incorporar al proceso de extracción para reducir de forma directa la degradación de bienes ambientales y, con ello, disminuir los costos de producción asociados al impuesto por remediación.

Lo anterior, es así por que a diferencia de lo que sucede con otros impuestos como el de emisión de gases a la atmósfera o del relativo a la disposición final de residuos de manejo especial y peligrosos, en el que el daño ambiental se genera con motivo de un proceso producto diverso al de la actividad del sujeto pasivo, en

el caso del impuesto por remediación que nos ocupa, es la propia actividad que realizan la que en sí misma origina los efectos ambientales adversos, por lo que vale la pena cuestionar cuál es la verdadera finalidad del impuesto, pues para que pueda reducirse el impacto ambiental de la extracción de materiales, ello implica que estos dejen de ser removidos eventualmente.

De acuerdo a las opiniones vertidas en estos últimos párrafos, se estima que debe abrirse la discusión respecto a las finalidades no recaudatorias de los impuestos sobre extracción, para determinar si es que éstas efectivamente pueden cumplirse, así como evaluar su impacto económico en los sectores a los que se encuentra dirigido y su conformidad con la interpretación sobre este tema han definido los tribunales federales. Este examen podrá ayudarnos a definir si estamos frente a una verdadera tributación ambiental.

3. METODOLOGÍA

En este apartado se describe la metodología utilizada para efectos de esta investigación, indicando su diseño, técnicas e instrumentos empleados para su desarrollo.

3.1 Metodología de la investigación.

El enfoque del presente trabajo es cuantitativo, en base a las preguntas de investigación e hipótesis que preceden a la recolección y el análisis de datos y estadísticas, correspondiendo al ámbito de la investigación documental y atiende principalmente a los parámetros de los métodos empírico jurídico, deductivo, histórico y comparativo.

La metodología utilizada tiene como propósito analizar la regulación vigente del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo y evaluar su conformidad con el sistema de distribución de competencias tributarias previsto en la Constitución Federal y, en su caso, elaborar propuestas de orden legislativo que resulten coincidentes con la perspectiva de dicho sistema de distribución competencial.

3.2 Diseño de la investigación.

El diseño de la presente investigación por su enfoque, como ya se estableció, es cuantitativo, dado que se atiende a las características del fenómeno que se somete a estudio. En cuanto a su alcance, es de tipo descriptivo y explicativo,

ya que se aborda un tema novedoso y poco estudiado, que requiere un análisis exhaustivo a la luz del sistema de distribución de competencias previsto en la Constitución Federal, a través de la doctrina, criterios judiciales y marco normativo federal y local.

La finalidad de esta investigación es teórica, ya que pretende contribuir al desarrollo y profundización del conocimiento jurídico, en torno a los límites de las potestades tributarias de la Federación y los estados en materia de tributación ambiental, mediante el análisis del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el Estado de Querétaro.

3.3 Instrumentos a trabajar.

El presente proyecto, es de carácter documental, toda vez que se basa en el análisis, comparación y contraste entre disposiciones constitucionales, normas federales y locales, criterios jurisdiccionales y doctrina en materia constitucional y tributaria.

4. RESULTADOS

En este apartado, se muestran los resultados y hallazgos obtenidos con motivo del análisis doctrinal, jurisprudencial y normativo del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro.

Los resultados que aquí se presentan, se han organizado en correspondencia con los objetivos planteados para la presente investigación y la pregunta central del mismo, con el propósito de que permitan una identificación clara y ordenada de los hallazgos y evidencias que sustentan las conclusiones formuladas con motivo del presente trabajo.

Objetivo general: Analizar la constitucionalidad del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, para determinar si se ajusta al sistema de facultades tributarias previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, identificando los alcances y limitaciones de la potestad tributaria del Estado de Querétaro para establecer tributos de esta naturaleza.

Resultado: Se determinó que el objeto del impuesto, en los términos de su configuración normativa actual, presenta elementos que inciden en actividades definidas como “explotación” por la Ley de Minería vigente, lo que implica una invasión a la competencia tributaria exclusiva de la Federación.

Objetivo específico 1: Identificar si el hecho imponible del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, recae sobre actividades comprendidas en la minería, cuya imposición se encuentra reservada a la Federación.

Resultado: El análisis normativo y jurisprudencial efectuado arrojó que le texto del artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente, comprende actividades de remoción de materiales del suelo y del subsuelo reguladas por la Ley de Minería.

Objetivo específico 2: Verificar si las reformas realizadas respecto del artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente, han logrado eliminar la invasión competencial apuntada.

Resultado: Mediante el examen realizado con relación a las modificaciones legislativas efectuadas al artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente, se constató que, no obstante, en el texto de dicho numeral se han incorporado exclusiones con el propósito de eliminar su vinculación con la actividad minera, éstas no logran descartar que la aplicación del tributo recaiga sobre la explotación minera.

Objetivo específico 3: Determinar si existe la posibilidad de elaborar una propuesta legislativa que permita adecuar el texto legal del artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente, para ajustarlo al sistema de competencias tributarias previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Resultado: Se identificó que, de acuerdo al marco normativo constitucional y legal vigente, no es posible formular una propuesta de reforma que acote el objeto del impuesto a la extracción de materiales, excluyendo expresamente las actividades de explotación a que se refiere la Ley de Minería vigente.

A continuación, se presentan de forma sintética, los hallazgos obtenidos con relación a la constitucionalidad del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, mediante la evaluación de la conformidad de su diseño normativo con el sistema de competencias tributarias establecido en la Constitución Federal.

- a) El problema reside medularmente en la configuración del hecho imponible de la contribución ambiental analizada, específicamente al señalar que es objeto del impuesto “la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos...”.
- b) Los criterios jurisdiccionales relevantes, especialmente la tesis aislada número 2a. XXIV/2020 (10a.) sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como la tesis de jurisprudencia PR.A.C.CN. J/66 A (11a.), confirman que gravar la extracción de materiales de igual naturaleza a la de los terrenos, invade las facultades impositivas de la Federación, al estar comprendidas en la actividad minera.
- c) Las reformas que dieron lugar a la actual configuración normativa del artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro vigente, no resultan suficientes para evitar que la contribución invada la esfera de competencia tributaria del Congreso de la Unión.

- d) En la medida que la Ley de Minería, defina a la explotación, como las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral y los encaminados a la extracción de materiales del mismo, actividades que comprenden la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, no existe la posibilidad jurídica de establecer una configuración normativa del impuesto por remediación queretano que garantice que su objeto no recaiga sobre la actividad minera.

CONCLUSIONES

El presente trabajo de investigación ha permitido arribar a las conclusiones siguientes:

Primera. En materia de impuestos ecológicos coexisten dos aspectos: el tributario y el ambiental, debiendo prevalecer el primero de ellos.

Segunda. En materia tributaria existen dos fuentes impositivas las concurrentes entre Federación y las entidades federativas y las exclusivas de la Federación.

Tercera. Las limitaciones a la facultad de imposición de los estados, se encuentran previstas en el artículo 73, fracción XXIX de nuestra carta magna, que señala diversas materias en las cuales sólo el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones, entre ellas, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, según se indica en el ordinal 2º de la fracción en cita.

Cuarta. La Federación cuenta con atribuciones impositivas respecto de la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de naturaleza distinta a los componentes de los terrenos, mientras que los estados pueden imponer contribuciones sobre dicha extracción siempre que ésta se efectúe respecto de materiales del suelo y del subsuelo que sean de igual naturaleza a los componentes de los terrenos.

Quinta. La facultad concurrente de las entidades federativas para establecer impuestos sobre la extracción de materiales, proviene de una interpretación a contrario sensu del cuarto párrafo de los artículos 27 constitucional y 2º, 3º y 4º de la Ley de Minería, de tal suerte que para que un impuesto sobre extracción de materiales de carácter estatal se sitúe dentro de dicha facultad concurrente, su hecho imponible debe consistir en la extracción de materiales del suelo y del subsuelo que sean de igual naturaleza a los componentes de los terrenos.

Sexta. El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro, transgrede las facultades exclusivas de la Federación en materia tributaria, ya que el hecho imponible definido en el artículo 83 Bis-2 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro -la extracción del suelo y del subsuelo de materiales que constituyen depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos- comprende actividades consideradas como explotación en términos de lo dispuesto por la Ley de Minería, ordenamiento de carácter federal relacionado con el artículo 27 constitucional.

Séptima. La explotación de los materiales a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 27 de nuestra carta magna, es decir, la que se realice respecto de aquellos materiales de naturaleza diversa a la de los terrenos, incluye también la extracción de materiales de igual naturaleza a la de los terrenos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley de Minería, que define a la “explotación” como las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral, así como los encaminados a desprender y extraer los productos minerales o sustancias existentes en el mismo.

Octava. El impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en Querétaro solo puede encontrarse en el ámbito de la competencia

tributaria concurrente entre la Federación y las entidades federativas, si su objeto consiste en la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos, el cual a su vez de manera implícita se encuentra comprendido dentro del ámbito competencial reservado a la Federación, por virtud de lo dispuesto por el numeral 73, fracción XXIX, ordinal 2º, de la Constitución Federal; dado que la explotación a que se refiere el artículo 73 constitucional, en las porciones normativas antes citadas, incluye también la remoción de los materiales de igual naturaleza de los terrenos, que se extraen como parte de las obras y trabajos destinados a la preparación y desarrollo del área que comprende el depósito mineral.

Novena. La definición del hecho imponible del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de Querétaro consistente en “la extracción de materiales del suelo y subsuelo que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos”, actualiza la invasión de facultades tributarias de la Federación, al imponer contribuciones sobre actividades que forman parte de la minería, la cual solo puede ser objeto de imposición federal.

Décima. La facultad concurrente de las entidades federativas para establecer impuestos sobre extracción de materiales, se encuentra inevitablemente vinculada con la clase de materiales sobre la cual se efectúa la actividad extractiva gravada.

Décima Primera. En la medida en la que el hecho imponible del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo vigente en el estado de

Querétaro establece la extracción de materiales de la misma naturaleza que los terrenos como objeto del impuesto, somete a imposición también las actividades de explotación previstas por la Ley de Minería.

Décima Segunda. De conformidad con el marco jurídico vigente, específicamente con lo dispuesto por el artículo 3º, fracción II de la Ley de Minería, no es posible delimitar objeto del impuesto por remediación ambiental causado por la erosión del suelo sin invadir competencias federales.

PROPUESTA

No existe impedimento para que la Federación establezca un impuesto con similares características y a través de los mecanismos de la coordinación fiscal, delegue en el estado las facultades de control y comprobación de dicho tributo a las entidades federativas, quienes podrán recibir los recursos derivados de su recaudación a través de los incentivos fiscales derivados del convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal.

Con esta propuesta, se consigue, por una parte, cumplir con los fines de protección ambiental comunes tanto a la Federación, como a las entidades federativas, a la vez que se fortalecen las haciendas públicas estatales mediante la percepción de los ingresos tributarios derivados de la recaudación del impuesto federal que al efecto se establezca.

REFERENCIAS

- (23 de diciembre de 2021). *Decreto no. 37, 48, 51-53*. Nuevo León, México: Periódico Oficial del Estado Libre y Soberano de Nuevo León. Obtenido de https://sistec.nl.gob.mx/Transparencia_2015/Archivos/AC_0001_0007_00170072_000001.pdf
- (27 de diciembre de 2023). *Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones legislativas en materia fiscal y administrativa a partir del ejercicio fiscal 2024*, 47180-47194. Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://lasombradearteaga.segobqueretaro.gob.mx/getfile.php?p1=202312102-01.pdf>
- Acción de Inconstitucionalidad, 99/2020 y su acumulada 100/2020 (Suprema Corte de Justicia de la Nación 6 de Diciembre de 2020). Obtenido de https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/3/2020/19/3_269771_5149_firmado.pdf
- Álvarez Álcala, A. (2010). *Lecciones de Derecho Fiscal*. México: Oxford University Press.
- Álvarez, S. V. (2010). *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Oxford University Press.
- Amieva-Huerta, J. (2010). *Finanzas Públicas en México*. Ciudad de México: Porrúa.
- Amparo en revisión, 1071/2018 (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 06 de febrero de 2020). Obtenido de https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/2/2018/2/2_247778_4701_firma do.pdf
- Amparo en revisión, 546/2023 (Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito 20 de febrero de 2025). Obtenido de https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=1590000033876552004.pdf&sec=Ma._Guadalupe_Cervantes__Hern%C3%A1ndez&svp=1
- Amparo en revisión administrativo, 513/2023 (Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito, 16 de enero de 2025). Obtenido de https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=24220000336336900005005003.pdf&sec=Norma_Angelica_Guerrero_Santillan&svp=1
- Cerecedo, D. M. (2007). *Derecho Financiero Público*. Ciudad de México: Mc Graw Hill.

Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C. (22 de julio de 2025). <https://www.chevez.co>.
Obtenido de
https://www.chevez.com/FilesUpload/Impuestos_Ecologicos_2025.pdf

Código Fiscal del Estado de Nuevo León. (30 de noviembre de 1984.). 5. Nuevo León, México: Periódico Oficial del Estado Libre y Soberano de Nuevo León. Obtenido de
https://www.hcnl.gob.mx/trabajo_legislativo/leyes/pdf/CODIGO%20FISCAL%20DEL%20ESTADO%20DE%20NUEVO%20LEON.pdf?2023-01-13

Decreto 109 Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas. (31 de diciembre de 2016). 1, 8-9, 11-13, 28-32, 48-55, 65-67. Zacatecas, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Zacatecas. Obtenido de
<https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=s6n2if7Uv7A+Z8l0w3ky6fqK5gM4gYvyQ76gEgl6N8EcsdByK8XG8dn+uwH7cSlc>

Decreto 313 que contiene reformas y adiciones a la Ley de Hacienda del Estado de Durango. (27 de diciembre de 2022). 124-125. Durango, México: Periódico Oficial del Estado de Durango. Obtenido de
<https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=Zjujyqyrt96VrJeY7TvcvkUau5GG+OT2d+jhn9y1jUlpUpicLMoIG4Ak830mTI6T>

Decreto no. 295.- Por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Colima. (28 de diciembre de 2002). 13-14. Colima, México: Periódico Oficial del Gobierno Constitucional del Estado de Colima. Obtenido de
<https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=jH6QLtI9Ee0Bh7li0fC77KANQ+fqWyda6lJEoCMcXMX3qVkdjXRKdGPcNOtXoN/e>

DECRETO No. 84. (2022 de marzo de 4). 26-30. Baja california, México. Obtenido de
<https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=Kkl2lXpmlOT1lmvFezQe7nqNSJdQlg+2ZObb1KY8QcW9lO0MXJ1ZZ7CVoxXHfxCI>

Decreto núm. 883.- Mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca. (24 de diciembre de 2019). 14-15. Oaxaca, México: Periódico Oficial del Estado Libre y Soberano de Oaxaca. Obtenido de
<https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx>

px?q=CZOfeCfRa+d28VszlCgNIMmfWQniQ6zAEvdcRe7NPkxFPRrSIVtMy
ms6BmtUaBDY

Decreto número: 119 por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo. (8 de diciembre de 2006). 16, 21-23. Quintana Roo, México: Periódico Oficial del Estado de Quintana Roo. Obtenido de <https://documentos.congresoqroo.gob.mx/decretos/EXVI-2019-12-13-12.pdf>

Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Nayarit. (2 de diciembre de 2022). 8-10. Nayarit, México: Periódico Oficial del Estado de Nayarit. Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=CZOfeCfRa+d28VszlCgNIFj+s1dh0nWfiafxWAHMEe7m5XAoF7jVaF4BTkxf5VOC>

Delgadillo, L. H. (2007). *Principios de Derecho Tributario*. Ciudad de México: Limusa.

Diario de Debates. (s.f.). Obtenido de <https://site.legislaturaqueretaro.gob.mx/CloudPLQ/InvEst/DiarioDebates/10%20Sesi%C3%B3n%20LX.pdf>

Ecopalabras. (13 de junio de 2017). *Dennis L. Meadows y los límites del crecimiento*. Obtenido de Ecopalabras: <https://ecopalabras.com/2017/06/13/dennis-l-meadows-y-los-limites-del-crecimiento-1972/>

Fonrouge, C. M. (2011). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La Ley.

García, E. G. (2008). *Manual de Derecho Tributario*. Ciudad de México, Porrúa.

Garza, S. F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. Ciudad de México: Editorial Porrúa.

Gregor, J. C. (s.f.). Sistema Federal Mexicano . *Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal*, 81-127. Obtenido de <https://jorgecarpizo.unam.mx/assets/61-sistema-federal-primera-parte.pdf>

IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. EL DENOMINADO "POR REMEDIACIÓN AMBIENTAL EN LA EXTRACCIÓN DE MATERIALES", QUE SE REGULA EN LOS ARTÍCULOS 8 A 13 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS, INVADE LA COMPETENCIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN., 2a. XXIV/2020 (10a.) (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 23 de octubre de 2020). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022271>

Iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, del Código Fiscal del Estado de Querétaro, de la Ley para el Manejo de I. (29 de noviembre de 2021). 1-25. Querétaro, México: Legislatura del Estado de Querétaro. Obtenido de https://site.legislaturaqueretaro.gob.mx/CloudPLQ/SerPar/Iniciativas/LX/078_60.pdf

Iniciativa Qro 2021. (s.f.). Obtenido de https://site.legislaturaqueretaro.gob.mx/CloudPLQ/SerPar/Iniciativas/LX/078_60.pdf

la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, de la Ley de la Administración Pública Paraestatal del Estado de Querétaro, de la L. (22 de diciembre de 2022). 31625-31626, 31610. Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://lasombradearteaga.segobqueretaro.gob.mx/getfile.php?p1=20221289-01.pdf>

Lapatza, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*. Barcelona: Marcial Pons.

Ley de Hacienda del Estado de Campeche. (21 de diciembre de 2009). 5-6. Campeche, México: Periódico Oficial del Estado de Campeche. Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=jH6QLtI9Ee0Bh7li0fC77KAnQ+fqWyda6lJEoCMcXMX3qVkdjXRKDgPCN0tXoN/e>

Ley de Hacienda del Estado de Durango. (23 de diciembre de 1999). 40-42. Durango, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Durango. Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=Zjujyqyrt96VrJeY7TvcvkUau5GG+OT2d+jhn9y1jUIpUpicLMoIG4Ak830mTI6T>

Ley de Hacienda del Estado de Nayarit. (22 de diciembre de 2012). 37-40. Nayarit, México: Periódico Oficial del Estado de Nayarit. Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=CZOEcRa+d28VszlCgNIFj+s1dh0nWfiafxWAHMEe7m>

Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León. (28 de diciembre de 1974). 35-36. Estado de Nuevo León, México: Periódico Oficial del Estado Libre y Soberano de Nuevo León. Obtenido de

https://www.hcnl.gob.mx/trabajo_legislativo/leyes/pdf/LEY%20DE%20HACIENDA%20DEL%20ESTADO%20DE%20NUEVO%20LEON.pdf?2023-01-25

Ley de Hacienda del Estado de Querétaro. (21 de julio de 2014). 47-48. Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=pwUhdNvCSySjs8D73SRJEIwTTIqqD47riKmcZJ0ZmXthEOj56sNAp4j4V4BnHsM6N>

Ley de Hacienda del Estado de Quintana Roo. (18 de diciembre de 2019). 20-23. Quintana Roo: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Quintana Roo. Obtenido de <https://documentos.congresoqroo.gob.mx/leyes/L218-XVIII-20250610-L1820250515125-Ley-de-Hacienda.pdf>

Ley de Hacienda Estatal del Estado de Oaxaca. (15 de diciembre de 2012). 44-47. Oaxaca, México: Periódico Oficial del Estado de Oaxaca,. Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=CZOFEcfRa+d28VszlCgNIMmfWQniQ6zAEvdcRe7NPkxFPRrSIVtMyms6BmtUaBDY>

Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza. (25 de noviembre de 2011). 19-22. Coahuila de Zaragoza, México: Periódico Oficial. Obtenido de <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfOrdenamientoDetalle.aspx?q=xHhDornr9Y7jiHCMYbEywT1UZigOSfwbOqfnpmLaiOZHZwe1uYINhk u109fAYIUH>

Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el ejercicio fiscal del año 2025. (26 de diciembre de 2024). 21. Baja California, México.

Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el ejercicio fiscal 2022. (23 de diciembre de 2021). 55233. Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://lasombradearteaga.segobqueretaro.gob.mx/getfile.php?p1=202112109-01.pdf>

Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2023. (22 de diciembre de 2022). 31169-31170. Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga".

Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2024. (27 de diciembre de 2023). 46781-46783. Querétaro: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de

<https://lasombradearteaga.segobqueretaro.gob.mx/getfile.php?p1=202312102-01.pdf>

Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2025. (23 de diciembre de 2024). 64983-64984. Obtenido de https://www.infoqro.mx/marcojuridico/leyes/Ley_de_Ingresos_del_Estado_de_Quer%C3%A9taro_para_el_ejercicio_fiscal_2025.pdf

Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, del Código Fiscal del Estado de Querétaro, de la Ley para el Manejo de los Recursos Pú. (23 de diciembre de 2021). Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga".

Maldonado, J. M. (2017). *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Porrúa.

Manatou, E. M. (2011). *Intriducción al Estudio del Derecho Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa.

Medio Ambiente y Desarrollo Territorial Jalisco. (s.f.). *Declaración de Río de Janeiro*. Obtenido de https://siga.jalisco.gob.mx/assets/documentos/tratadosint/declarario_92.htm

Neri, A. F. (2005). Tributos ambientales en México: Una revisión de su evolución y problemas. *Boletín mexicano de derecho comparado*, 991-1020. Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332005000300002&lng=es&tlng=es.

Neri, A. O. (05 de marzo de 2020). Con fallo contradictorio, la SCJN favoreció a Grupo Peñoles para no pagar impuestos ecológicos en Zacatecas. *La Jornada*. Obtenido de <https://ljz.mx/05/03/2020/con-fallo-contradictorio-la-scn-favorecio-a-grupo-penoles-para-no-pagar-impuestos-ecologicos-en-zacatecas/>

Oficio de presentación de reformas 2023. (30 de noviembre de 2022).

Organización de las Naciones Unidas. (5-16 de junio de 1972). INFORME DE LA CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL MEDIO HUMANO. Estocolmo, Suecia. Recuperado el 22 de julio de 2025, de <https://docs.un.org/es/A/CONF.48/14/Rev.1>

Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2022. (23 de diciembre de 2021). Querétaro: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://portal.queretaro.gob.mx/spf/transparenciaDet.aspx?q=YhT5iDRJbDC>

y4j7qYoX8klTqb4Evodpr2UYcSzLTimc/yV+14pBbLz772VEY/+bbRAK/h9uk
dywnGp+7hJlvbhchMlzieeiOYQt2DKavjlcuaHaHFXzZnPgRG+EnBdbxC/OIs
To+8Ek=

Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2023. (22 de diciembre de 2022). Querétaro: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://portal.queretaro.gob.mx/spf/transparenciaDet.aspx?q=YhT5iDRJbDCy4j7qYoX8klTqb4Evodpr2UYcSzLTimc/yV+14pBbLz772VEY/+bbRAK/h9ukdywnGp+7hJlvbhchMlzieeiOYQt2DKavjlcuaHaHFXzZnPgRG+EnBdbxC/OIsTo+8Ek=>

Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2024. (27 de diciembre de 2023). Querétaro, México: Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://portal.queretaro.gob.mx/spf/transparenciaDet.aspx?q=YhT5iDRJbDCy4j7qYoX8klTqb4Evodpr2UYcSzLTimc/yV+14pBbLz772VEY/+bbRAK/h9ukdywnGp+7hJlvbhchMlzieeiOYQt2DKavjlcuaHaHFXzZnPgRG+EnBdbxC/OIsTo+8Ek=>

Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2025. (s.f.). Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". Obtenido de <https://portal.queretaro.gob.mx/spf/transparenciaDet.aspx?q=YhT5iDRJbDCy4j7qYoX8klTqb4Evodpr2UYcSzLTimc/yV+14pBbLz772VEY/+bbRAK/h9ukdywnGp+7hJlvbhchMlzieeiOYQt2DKavjlcuaHaHFXzZnPgRG+EnBdbxC/OIsTo+8Ek=>

Querétaro, L. L. (11 de diciembre de 2021). Sesión Ordinaria 10. 133-135. Diario de Debates. Obtenido de <https://site.legislaturaqueretaro.gob.mx/CloudPLQ/InvEst/DiarioDebates/10%20Sesi%C3%B3n%20LX.pdf>

Raúl, R. L. (s.f.). *Derecho Fiscal*. Oxford. Obtenido de (https://derechomexicano.com.mx/wp-content/uploads/2017/11/derecho_fiscal_-_raul_rodriguez_lobato.pdf)

Redacción El Economista. (25 de febrero de 2020). Zacatecas, sin beneficios por impuestos ecológicos: Moody's. *El Economista*. Obtenido de <https://www.eleconomista.com.mx/estados/Zacatecas-sin-beneficios-por-impuestos-ecologicos-Moodys-20200224-0137.html>

Redacción/SinEmbargo. (20 de 2 de 2013). Empresarios de Sonora celebran baja en impuestos. *Sin embargo*. Obtenido de

<https://www.sinembargo.mx/535546/empresarios-de-sonora-celebran-baja-en-impuestos/>

Sánchez Gómez, N. (2008). *Derecho Fiscal Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa.

Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales. (17 de febrero de 2022). Obtenido de SEMARNAT: <https://www.gob.mx/semarnat/acciones-y-programas/protocolo-de-montreal-relativo-a-las-sustancias-que-agotan-la-capade-ozono-protocolo-de-montreal>

Sentencia, Amparo indirecto 754/2022 (Juzgado Quinto de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Querétaro 10 de octubre de 2022). Obtenido de https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=1396000030356755011.pdf&sec=Rafael_Gerardo_Serrato_Cort%C3%A9s&svp=1

Sentencia, Amparo indirecto número 478/2023 (Juzgado Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el estado de Querétaro 11 de septiembre de 2023). Obtenido de https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=1392000032441907011.pdf&sec=Jos%C3%A9_Vicente_D%C3%ADaz_Vivaldo&svp=1

Sentencia, Amparo indirecto 1124/2023 (Juez Sexto de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Querétaro 17 de octubre de 2023). Obtenido de https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=1664000033328912007.pdf&sec=Alma_Abril_Garc%C3%ADa_Malagon&svp=1

Sentencia, 985/2022 (Juzgado Séptimo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativo y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Querétaro 21 de febrero de 2023). Obtenido de https://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=1665000030671988022.pdf&sec=Paulina_Garc%C3%ADa_P%C3%A9rez&svp=1

Sesión (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 06 de febrero de 2020). Obtenido de <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/versiones-taquigraficas/documento/2020-03-03/ATAQ-06-02-2020.pdf>

Sesión, 56/2017 (Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 11 de febrero de 2020). Obtenido de <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/versiones-taquigraficas/documento/2019-02-12/11022019%20PO%20ra.pdf>

Tena Ramírez, F. (1980). *Derecho Constitucional Mexicano* (Décima Séptima ed.). México: Porrúa.

Vargas Ramos, A. (2014). *Impuestos ambientales*. Ciudad de México: Porrúa.

Yanome Yesaki, M. (2009). *Compendio de Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Porrúa.