

Principio de la capacidad económica y sus efectos en la tributación ambiental

Anderson Alirio Olachica Vargas

Trabajo de grado para optar al título de Magister en Derecho Tributario

Director

César Augusto Romero Molina

Dr. en Derecho.

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División de Ciencias Jurídicas y Políticas

Maestría en Derecho Tributario

2023

Dedicatoria

A mi madre, la mujer más importante y sabia, por su apoyo incondicional en el camino de la vida.

A mi padre, por inducirme en el estudio del Derecho Tributario sin saberlo.

A Dios, pues todos mis triunfos y honores son para él.

Agradecimientos

A la Universidad Santo Tomás Seccional Floridablanca, porque con sus puertas abiertas me brinda la oportunidad de crecer, enseñar y aprender.

Al Dr. Cesar Augusto Romero Molina, porque con su apoyo y paciencia este trabajo es una realidad.

A Dios, pues de su mano se consigue cualquier cosa.

Contenido

Introducción	9
1. Planteamiento del problema	12
1.1 Descripción del problema	12
1.1.1 Formulación de pregunta de investigación	18
1.2 Justificación	19
1.3 Objetivos	22
1.3.1 Objetivo general.....	22
1.3.2 Objetivos específicos.....	22
2. Marco referencial.....	22
2.1 Antecedentes	22
2.2 Estado del arte.....	29
2.3 Marco teórico	32
2.3.1 Los deberes constitucionales correlativos de proteger el medio ambiente	34
2.3.2 El Tributo y su función.....	37
2.3.3 Principios de la tributación ambiental	40
3. Metodología	55
3.1 Tipo de estudio.....	56
3.2 Método de investigación	56
3.3 Diseño metodológico.....	57
3.3.1 Primera fase: recolección de información	57
3.3.2 Segunda fase: marco legal, jurisprudencial y doctrinal, de tributación ambiental que rige en el país de acuerdo al principio de capacidad económica	58

3.3.3 Tercera fase: cómo aplica el principio de capacidad contributiva sobre los tributos medioambientales en Colombia	58
4. Resultados	59
4.1 Marco legal, jurisprudencial y doctrinal de tributación ambiental que rige en el país de acuerdo al principio de capacidad económica	59
4.1.1 La Tributación ambiental en Colombia	59
4.1.2 La Constitución política y la protección ambiental	65
4.1.3 Principios de eficiencia, equidad y progresividad del tributo	68
4.1.4 Principio de capacidad económica y el tributo ambiental	72
4.2 El principio de capacidad contributiva y su aplicabilidad sobre los tributos medioambientales en Colombia.	75
4.2.2 Fiscalidad medioambiental.....	79
4.2.3 Distribución de las cargas fiscales desde el principio de capacidad contributiva	93
5. Conclusiones	104
Referencias	107

Lista de figuras

Figura 1. *Participación porcentual tributos ambientales con respecto al total de impuestos*

(2013 – 201914

Figura 2. *Objetivos del plan nacional de desarrollo en su componente ambiental28*

Resumen

El presente documento presenta una investigación respecto al principio de la capacidad económica y sus efectos en la tributación ambiental. Para tal fin, se realizará un análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal que abordan la tributación ambiental que rige en Colombia. Además, se describirá la estructura tributaria ambiental en el país desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva para compensar los impactos negativos ocasionados al medioambiente. De la misma forma, se identifica el marco legal, jurisprudencial y doctrinal de la tributación ambiental que rige en Colombia, al tiempo que se explica cómo aplica el principio de capacidad contributiva sobre los tributos medio ambientales en Colombia. Para lograr lo anterior, se implementó una metodología de tipo investigativo descriptivo-analítico, con un enfoque cualitativo y diseño de revisión documental; este último se utilizó mediante fuentes primarias y secundarias, como los documentos de las instituciones públicas, documentación tanto de la Corte Constitucional (jurisprudencia); de tal forma que permitió concluir que la fiscalidad ambiental tiene como objetivo proteger el medio ambiente, por el ejercicio del deber de contribuir, por lo tanto, todo aquel que tiene determinado nivel de capacidad económica debe contribuir, lo que obliga a clasificar como hechos impositivos todas las circunstancias indicativas de esta capacidad económica.

Palabras clave: tributo ambiental, capacidad económica, contaminantes, extrafiscal, principio, legislador

Abstract

This paper presents a research on the principle of economic capacity and its effects on environmental taxation. To this end, a normative, jurisprudential and doctrinal analysis of the environmental taxation in Colombia will be carried out. In addition, the environmental tax structure in the country will be described from the point of view of the principle of contributive capacity to compensate the negative impacts caused to the environment. Likewise, the legal, jurisprudential and doctrinal framework of environmental taxation in Colombia is identified, while explaining how the principle of contributive capacity applies to environmental taxes in Colombia. To achieve the above, a descriptive-analytical research methodology was implemented, with a qualitative approach and documentary review design; the latter was used through primary and secondary sources, such as documents of public institutions, documentation of the Constitutional Court (jurisprudence); in such a way that it allowed concluding that environmental taxation has the objective of protecting the environment, through the exercise of the duty to contribute, therefore, everyone who has a certain level of economic capacity must contribute, which makes it necessary to classify as taxable events all the circumstances indicative of this economic capacity.

Keywords: environmental taxation, economic capacity, pollutants, extrafiscal, principle, legislator

Introducción

Concorre una comprensión cada vez mayor a nivel mundial de que los sistemas fiscales actuales deben revisarse y modernizarse para hacer frente a los desafíos ambientales, sociales y económicos predominantes. Estos desafíos incluyen la transición tecnológica, los cambios demográficos, el aumento de la desigualdad y la triple crisis ambiental: pérdida de biodiversidad, cambio climático y excesivo consumo de recursos naturales. Además, la crisis económica y financiera de 2008/2009 y las implicaciones fiscales de la pandemia de COVID-19 han dejado en claro que la sostenibilidad fiscal, entendida como la “solvencia” del sector público, es fundamental para abordar múltiples aspectos de la transición. Influye en la capacidad de Colombia y sus vecinos para financiar inversiones en transiciones y mantener la prosperidad y la justicia social, salvaguardando al mismo tiempo la resiliencia del sistema económico (Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente -PNUMA-, 2021).

Recordemos que la gestión medioambiental en Colombia abarca la administración, el recaudo y la destinación del presupuesto que hace posible el financiamiento del manejo de los recursos naturales. En ese marco, el artículo 80 de la Constitución Política le confiere al Estado la planificación del manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, debiendo prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental imponiendo sanciones legales y exigiendo la reparación de los daños que se ocasionen; adicionalmente se establece que el saneamiento ambiental es un servicio público a cargo del Estado (Art. 49 C. P.), por lo que le corresponde a este organizar, dirigir y reglamentar su prestación de acuerdo a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

En concordancia, la conveniencia de utilizar los tributos, las tasas y los sistemas de comercio de derechos de emisión (en lugar de la reglamentación) para contribuir a la consecución de los objetivos medioambientales es principalmente una cuestión de rentabilidad. Los instrumentos económicos pueden lograr un nivel determinado de protección medioambiental a un coste menor, ya que incentivan a los contaminadores a elegir los mecanismos de reducción más rentables y fomentan el mayor esfuerzo de reducción por parte de aquellos contaminadores a los que les resulta menos costoso. Los instrumentos económicos también ofrecen incentivos permanentes para la innovación en el control de la contaminación. También pueden ser menos propensos a la influencia de los propios contaminadores que las regulaciones negociadas caso por caso con las empresas individuales.

Sin embargo, no son una panacea. Pueden fomentar costosas actividades de evasión, como el vertido ilegal de residuos, y en algunos casos pueden tener importantes consecuencias distributivas, imponiendo una pesada carga a los ciudadanos de menores recursos económicos. Son más útiles cuando se necesitan cambios de comportamiento de gran alcance en un gran número de contaminadores; los costes de la regulación en estos casos son grandes, y los beneficios de la eficiencia de los instrumentos económicos son probablemente mayores. Sin embargo, no se ganará mucho con una estructura fiscal demasiado sofisticada cuando los costes medioambientales sean bajos.

Por lo tanto, parece valioso y apropiado estudiar el principio de la capacidad económica y sus efectos en la tributación ambiental. Por cuanto, la falta de una normativa unificada en relación a la naturaleza ambiental de la tributación genera la necesidad de realizar la presente investigación, cuyo objetivo se centra en analizar el principio de capacidad económica y sus efectos en la tributación medioambiental en el país, una vez identificado y analizado su marco legal.

Del mismo modo, se identifica el marco legal, jurisprudencial y doctrinal de la tributación ambiental que rige en Colombia. Asimismo, se desarrolla una explicación se aplica el principio de capacidad contributiva sobre los tributos medioambientales en Colombia. En este sentido, el presente documento se estructura de la siguiente manera: en los capítulos 1, 2 y 3 se abordan tanto la problemática, la justificación, los objetivos, los constructos teóricos y la metodología planteada para el desarrollo de la presente investigación. El capítulo 4 aborda el desarrollo de los objetivos planteados. Finalmente se presentan las conclusiones finales de este documento.

1. Planteamiento del problema

1.1 Descripción del problema

El cambio climático es uno de los mayores desafíos que debe enfrentar la humanidad en el siglo actual, está estipulado en objetivo de desarrollo sostenible 17: “*Acción por el Clima*” (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 2018) y puede revertir el progreso alcanzado hasta la fecha en el desarrollo humano, especialmente en los países en desarrollo y en las comunidades más pobres y vulnerables. Sin embargo, estos objetivos aún son frágiles y están marcados por un escenario cargado de conflictos sociales llenos de desigualdades regionales y brechas sociales, incluyendo un alto porcentaje de poblaciones vulnerables que pueden sufrir graves retrocesos en su desarrollo humano debido precisamente al cambio climático.

En un contexto nacional, el ecosistema de Colombia es el segundo más biodiverso del mundo y comprende la selva tropical del Amazonas, los desiertos del norte, las montañas y una región costera. El Gobierno de Colombia ha tomado varias medidas para proteger y conservar los recursos naturales del país (Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, 2016, Párr. 1-7). Lo anterior se evidencia en que Colombia fue uno de los primeros países de la región en establecer una administración ambiental a lo largo de los límites de las cuencas hidrográficas, introduciendo un sistema de tributos a la contaminación, asimismo, exigió evaluaciones de impacto ambiental para grandes proyectos de construcción e institucionalizar acciones legales contra los contaminadores. Sin embargo, Colombia aún enfrenta importantes desafíos ambientales (Alfonso, 2014, pp. 16-17).

De acuerdo con Armenteras et ál., (2017), la pérdida de ecosistemas ha sido impulsada por diversas fuerzas cambiantes en los últimos años. Los principales motores de transformación de los

ecosistemas naturales son la metamorfosis del bosque natural en pastos para el pastoreo del ganado y la expansión de la frontera agrícola.

Otras causas de transformación local incluyen la construcción de carreteras y asentamientos humanos. Durante las últimas décadas, las actividades ilegales también han sido parte de los motores de la pérdida de biodiversidad, principalmente a través de la expansión de cultivos ilegales, la minería y la tala indiscriminada de árboles (Armenteras, et ál., 2017). Según Gutiérrez y Ruiz (2020), la industria minera en Colombia se ha expandido en la última década. El carbón constituye el 78% de las regalías, el ferroníquel el 11% y el oro el 10%, aunque esta industria aún no es una de las principales contribuyentes al producto interno bruto (PIB), ya que la contribución de la minería pasó de 1,82% del PIB en 2000 a 1,6% en 2020 (Asociación Colombiana de Minería, 2020).

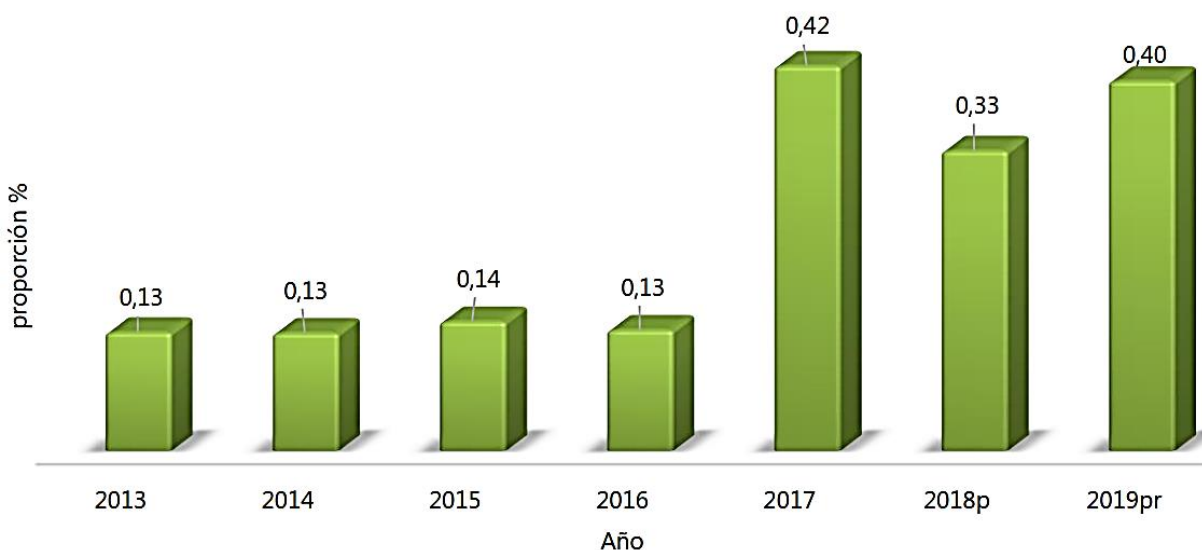
Según el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (2018), el sector minero es el principal contribuyente de contaminantes (42 %), seguido del sector de petróleo y gas (24 %) y finalmente el sector de gestión de residuos (14 %). Si bien el país ha realizado mejoras significativas en la gestión ambiental, como la conservación de la biodiversidad y de los recursos naturales, fundamentalmente en lo que respecta a la gestión del daño a los ecosistemas, tal como lo establece la Constitución colombiana (Ley 99 de 1993, Resolución 2309 de 1986, Ley 1074 de 2015), Colombia aún carece de una estructura formal para la gestión de pasivos ambientales.

En este contexto, hasta ahora, la implementación de las políticas públicas de Colombia se ha inclinado hacia el impulso del crecimiento económico, como se ve en la creciente inversión en los sectores de minería y petróleo. Aunque las regulaciones ambientales han tenido importantes avances, las medidas fiscales para apoyar la economía verde son bastante débiles. Si bien los ingresos de Colombia por tributos ambientales aumentaron un 30% entre 2018 y 2019, esto

representó solo el 0,6% del PIB y el 3,7% de los ingresos fiscales totales en 2019. El gasto total en protección ambiental se mantuvo bajo en 0,65% del PIB en 2018 y el gasto ambiental municipal fue 0,28%. El gasto público en I + D también fue bajo, solo el 0,15% del PIB en 2019 (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2019, pp. 40-47).

Según datos suministrados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE, 2020), los tributos ambientales para el 2019 en el país, tuvieron un incremento del 35,2% respecto al año anterior. Siendo el impuesto al carbono (54,5%), el cual se empezó a recaudar a partir del año 2017, y las transferencias del sector eléctrico (27,7%) los sectores con mayor participación en tributos medioambientales, con un incremento del 53,4% y 21,9%, respectivamente.

Figura 1. Participación porcentual tributos ambientales con respecto al total de impuestos (2013 – 2019



Adaptado (DANE, 2020).

En este sentido, y debido a que los impactos del cambio climático son diversos y complejos, estos deben abordarse plenamente en los procesos de planificación para revertir sus efectos. Lo

anterior, partiendo en que Colombia corre un alto riesgo por los impactos del cambio climático. La mayoría de la población vive en los Andes elevados, ya que según cifras del censo realizado por el DANE (2018), esta región cuenta con 25.045.157 habitantes, lo que corresponde al 56,7% de la población nacional, en el que, además, la escasez de agua y la inestabilidad de la tierra ya son una realidad, y en la costa, donde el aumento del nivel del mar y las inundaciones pueden afectar asentamientos humanos y actividades económicas clave. Además, el país tiene una alta incidencia de eventos extremos con crecientes emergencias asociadas a las condiciones climáticas (Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2021). No obstante, la crisis ecológica no sólo genera impactos ambientales, sino además políticos, sociales, económicos y culturales. Por lo tanto, la recaudación de tributos ambientales resulta ser una herramienta sumamente importante; sumado a la prevención y reducción del impacto ambiental, generan recaudo y redirige los modelos de administración (Londoño, et ál., 2012).

En este contexto, la gestión medioambiental en Colombia abarca la administración, el recaudo y la destinación del presupuesto que hace posible el financiamiento del manejo de los recursos naturales. En ese marco, el artículo 80 de la Constitución Política le confiere al Estado la planificación del manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, debiendo prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental imponiendo sanciones legales y exigiendo la reparación de los daños que se ocasionen; adicionalmente se establece que el saneamiento ambiental es un servicio público a cargo del Estado (Art. 49 C. P.), por lo que le corresponde a este organizar, dirigir y reglamentar su prestación de acuerdo a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

En consecuencia, la Carta Política contiene, además, una previsión normativa en cuanto a la delimitación del alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el medio ambiente y el patrimonio cultural de la Nación (art. 333 C.P.), al igual que la intervención estatal en la prestación de los servicios públicos para racionalizar la economía con el fin de lograr entre otros propósitos el mejoramiento de la calidad de vida y la preservación de un ambiente sano (art. 334 C.P.), mientras el artículo 366 de la misma norma señala como uno de los objetivos fundamentales de la actividad del Estado la solución de las necesidades insatisfechas en saneamiento ambiental.

Por lo tanto, para lograr la adopción y financiamiento de una política ambiental que asegure la protección y preservación del medio ambiente por parte del Estado es necesario que converja la participación activa de la ciudadanía en conjunto con los entes regulatorios nacionales y territoriales. Acorde a lo anterior, una de las mejores herramientas económicas para la protección ambiental es la tributación medioambiental. De acuerdo con Rosembuj (1995), el tributo ambiental compone “un instrumento para salvaguardar los intereses colectivos del bienestar ambiental, un instrumento de desestimulo y de carácter fiscal, basado en la capacidad económica y cuyo impulso es el de reducir la capacidad de contaminación” (pp. 53-62).

Por consiguiente, la naturaleza ambiental de la tributación debe estar claramente definida en su estructura, con independencia de que los ingresos tributarios sean utilizados para gastos destinados a la protección ambiental. De esta forma, se puede distinguir entre el “impuesto ambiental” y los “elementos tributarios ambientales” introducidos en los impuestos comunes con el objeto de incorporar fines ecológicos. Dichos elementos pueden relacionarse y gestionarse por determinadas partes de la estructura tributaria, en algunos casos se puede introducir un trato preferencial o impuestos más elevados. No obstante, esta distinción no es imperiosa, ya que la

acumulación de elementos tributarios ambientales en la estructura tributaria puede transformarla en impuesto ambiental (Beltrán y Ávila, 2013).

Cabe mencionar que, en Colombia, tales tributos no existen, ya que se determinan como tributos ambientales, formulados en el ámbito de políticas ambientales, creado en el marco legislativo del país, el cual especifica un conjunto de obligaciones que se pretenden catalogar como fines tributarios o recaudatorios.

Por otra parte, la gestión del medio ambiente conlleva dentro de sus acciones el recaudo y la destinación de recursos económicos que sufragan el manejo de los recursos naturales a nivel de preservación, protección, recuperación, conservación, y promoción; existen varias figuras de orden fiscal enfocadas al cuidado del medio ambiente, sin embargo, tal normatividad se encuentra dispersa. Y es aquí donde el tributo extrafiscal cumple un rol importante, según Boix (2014), los tributos reguladores o extrafiscales son los que, “además de perseguir el objetivo del recaudo que le es propio, igualmente encaminan a que otros tiendan a alentar conductas en beneficio de la colectividad” (p. 5).

En concordancia, la mayoría de los tributos se crean con un propósito específico: la recaudación. Esto se debe a que el Estado necesita recursos financieros para cubrir los gastos derivados de su intervención en la sociedad. Por lo tanto, la tributación, o el carácter fiscal, no es más que la finalidad recaudatoria que da origen a la creación de la mayor parte de las exacciones del sistema tributario de Colombia. Sin embargo, cuando la institución de un tipo tributario se da con una finalidad que va más allá de la mera recaudación, se dice que tales especies están dotadas, además de la tributación, de carácter extrafiscal (Páez, 2012).

Tal es el caso del tributo extrafiscal al carbono y el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas que se crearon a través de la reforma tributaria en el 2016 (Ley 1819, 2016) con la

finalidad de fortalecer los mecanismos en materia ambiental, el primero busca reducir las emisiones de efecto invernadero y el segundo busca desincentivar el uso de estos empaques. Sin embargo, los vehículos híbridos cuentan con un gravamen arancelario del 5% tal como se reglamentó mediante el Decreto 1116 (2017), y un 5% en la tarifa del IVA. Estos vehículos están compuestos por motocicletas eléctricas y tanto las bicicletas eléctricas como las que no y los triciclos de reparto que exceden los 50 UVT en su valor (Estatuto Tributario, Artículo 468-1, 2020).

De acuerdo con lo anterior, el IVA a los vehículos híbridos desincentiva el uso de este medio de transporte eléctrico por parte de la población que buscan movilizarse de una manera sostenible, lo que genera obstáculos en la transición e implementación en el proceso de movilidad sostenible, además de promover la continuidad de los medios de transporte de uso convencional que afectan la calidad de aire al emitir gases contaminantes.

En concreto, ante la falta de una normativa unificada en relación a la naturaleza ambiental de la tributación, surge la necesidad de realizar la presente investigación, cuyo objetivo se centra en analizar el principio de capacidad económica y sus efectos en la tributación medioambiental en el país, una vez identificado y analizado su marco legal (Beltrán y Ávila, 2013).

1.1.1 Formulación de pregunta de investigación

¿Cuáles son los efectos de la tributación ambiental en Colombia desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva?

1.2 Justificación

Los desafíos ambientales están aumentando la presión sobre los gobiernos para encontrar formas de reducir los daños ambientales y reducir al mínimo el daño al crecimiento económico. Los gobiernos tienen una variedad de herramientas a su disposición, que incluyen regulaciones, programas de información, políticas de innovación, subsidios y tributos ambientales. Los impuestos en particular son una parte clave de este conjunto de herramientas.

En este sentido, los tributos ambientales tienen muchas ventajas importantes. Con respecto a la utilización de estos tributos con fines extrafiscales, es una realidad presente en los sistemas jurídicos contemporáneos en tanto el uso de instrumentos económicos con estos fines se presenta como alternativa de solución para enfrentar los problemas que comporta la gestión ambiental. Los impuestos y contribuciones especiales también son herramientas útiles para la fiscalidad ambiental. La función principal de la tarifa es desarrollar en el marco de su operación tradicional en servicios o actividades que incluyan características ecológicas o el uso de bienes ambientales. Ante el deterioro, surge la obligatoriedad de requerir labores de protección y mantenimiento medioambiental, que dará lugar a la creación de costes en este sentido (Rozo, 2003).

Lo anterior, teniendo en cuenta el principio de la capacidad económica, el cual se inspira en el orden natural de las cosas: donde no hay riqueza, los impuestos son inútiles. Empero, su formulación jurídica, no solo puede mantener la efectividad de la ley tributaria, sino que también espera proteger a los contribuyentes, evitando que les sea impuesta tarifas indebidas a su capacidad de pago, dañando así sus medios de subsistencia, o afectando el ejercicio de la libertad económica y demás derechos fundamentales. Por lo tanto, los tributos no solo representan los recursos que todos los colombianos están en el deber y la obligación constitucional de brindar a las entidades públicas, como lo establece el Artículo 95-9, numeral 9 de la Constitución Política (1991), el cual

hace referencia a la contribución del financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, considerando los principios de equidad y justicia, dando cumplimiento al poder de imposición que éste ejerce dentro del marco de sostenibilidad fiscal (Piza, 2006).

En tal sentido, el sistema tributario debe ser utilizado, entre otros objetivos, para garantizar la protección ambiental por los instrumentos económicos de carácter fiscal, ya que este sistema contiene las garantías constitucionales y legales requeridas por el contribuyente, como el principio de igualdad, legalidad, el principio de capacidad económica y el de quien contamina paga.

Cabe señalar que, en Colombia no existen incentivos fiscales para fomentar el suministro de bienes ambientales. Sin embargo, las empresas que invierten en la preservación del medio ambiente o en la mitigación del impacto ambiental de sus actividades tienen derecho a descontar el 25% de su inversión como crédito fiscal a efectos del impuesto sobre la renta (Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, 2019); (El Congreso de Colombia, 2016). Cuando la inversión se realiza para cumplir con la normativa ambiental, las empresas no se benefician del descuento. Los costos directos e indirectos en que incurre un propietario para mantener los ecosistemas forestales naturales pueden deducirse en la declaración del impuesto sobre la renta. Esto es en reconocimiento a los beneficios ambientales y sociales derivados de estos bosques (Rodríguez, 2015).

Por otra parte, los organismos que ejercen control y gestión sobre el medio ambiente - creados por la Ley 99 de 1993- son en su mayoría financiados por el cobro de los tributos ambientales. Dentro de las funciones conferidas a estos organismos se encuentran la reglamentación de tasas retributivas, de tasas por el uso del agua, y la destinación de los recursos para la gestión ambiental. En este sentido la legislación en materia de tributos ambientales se ve

representada por el cobro de tasas como recursos con destinación específica para la preservación, control y gestión del medio ambiente.

Partiendo del análisis realizado anteriormente, resulta necesario e importante profundizar en el marco legal, jurisprudencial y doctrinal, así como identificar las problemáticas derivadas de los efectos de la tributación ambiental en Colombia en concordancia con el principio de capacidad contributiva, ya que, según lo investigado hasta el momento, existe la necesidad de tomar medidas activas para combatir el cambio climático. La imposición de tributos medioambientales podría eliminar costos externalizados obligando a la industria y los consumidores a pagar por los daños causados al medio ambiente, puesto que el mayor costo fomentará la conservación y la reducción contaminantes tales como, uso de combustibles fósiles, especialmente el carbón y petróleo, los dos mayores emisores. En este sentido, un tributo ambiental proporciona una fuente de ingresos con miras a ordenar la economía y las relaciones sociales, innovación tecnológica y para la sostenibilidad ambiental.

Asimismo, el trabajo de investigación reseña el alcance del principio de capacidad económica y sus efectos en la tributación ambiental en Colombia, en tanto la descripción de su estudio contribuye al enriquecimiento del estado del arte que pueda servir de referente en materia de política fiscal y legislación ambiental, por lo que se hace necesario el aporte investigativo y el desarrollo de los objetivos planteados para brindar una mayor comprensión con respecto al tema abordado y de cómo aplica el principio de capacidad contributiva sobre los tributos medioambientales en el país.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Describir la estructura tributaria ambiental en Colombia desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva para compensar los impactos negativos ocasionados al medioambiente.

1.3.2 Objetivos específicos

Identificar el marco legal, jurisprudencial y doctrinal de la tributación ambiental que rige en Colombia.

Explicar cómo aplica el principio de capacidad contributiva sobre los tributos medioambientales en Colombia.

2. Marco referencial

2.1 Antecedentes

Colombia es uno de los países líderes en términos de políticas amigables con el medio ambiente. Inspirándose en el concepto de desarrollo sustentable posterior a la Cumbre de la Tierra, en 1993 Colombia promulgó la Ley de Gestión Ambiental que proporcionó un marco político e institucional sólido para un sistema de gestión ambiental descentralizado y sentó las bases para la expansión de las regulaciones ambientales. También estableció el Sistema Nacional Ambiental (SINA) (El Congreso de Colombia, 1993), una de las instituciones más avanzadas para la gestión ambiental. El SINA es un sistema descentralizado de gestión, planificación, coordinación e implementación que proporciona a todos los actores de la economía y la sociedad un mecanismo

para proteger el medio ambiente y trabajar hacia el desarrollo sostenible (Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2019). A través de los años, las estrategias de desarrollo ambiental y sostenible de Colombia han crecido. No obstante, las instituciones ambientales se han debilitado a lo largo de los años debido al crecimiento de los sectores minero y energético (Sánchez, 2002); (Gómez, 2018).

De acuerdo con lo anterior, según un informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2019), para disminuir la demanda de diésel, el gobierno implementó reformas tributarias en 2012 que redujeron la brecha de precios entre la gasolina y el diésel (pp. 145-147). Con el objetivo de reducir las emisiones del transporte, la reforma fiscal también introdujo un IVA del 16% sobre todos los vehículos de motor, un impuesto sobre el valor de venta de los vehículos y un impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos. Sin embargo, los intentos de reducir los subsidios al combustible para el transporte estableciendo precios internos cercanos a los precios internacionales dieron como resultado un subsidio implícito debido a que el precio de paridad de exportación aún era más bajo que el precio al productor, reduciendo así su efectividad. Además, durante la recesión económica de 2008 que resultó en un aumento de los precios mundiales del petróleo, el gobierno se vio obligado a desembolsar subsidios a los combustibles que ascendían al 1% del PIB.

En consecuencia, de acuerdo con Villegas (2006), se creó el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles con el objetivo de reducir la volatilidad de los precios de los combustibles para los consumidores. El FEPC se estableció como un mecanismo de autofinanciamiento que no depende del presupuesto del gobierno, pero en 2010 el FEPC ya estaba en déficit debido a los persistentemente altos precios internacionales del combustible (Fondo Monetario Internacional, 2019).

Otros incentivos específicos del sector para fomentar las inversiones ecológicas incluyen la exención del impuesto sobre la renta por un período de 20 años (a partir de 2003) para inversiones en proyectos de ecoturismo; exención del impuesto sobre la renta durante 15 años sobre las ventas de electricidad generada a partir de recursos renovables (eólica y biomasa); un arancel de importación reducido (5% en lugar de 15%) sobre las importaciones de vehículos híbridos, eléctricos y de gas natural; y una deducción del impuesto sobre la renta del 175% sobre inversiones en desarrollos científicos y tecnológicos. Es así que, con el fin de incentivar a los contribuyentes en el desarrollo de determinadas actividades, las normas tributarias del país contemplan varios beneficios fiscales en cuanto al desarrollo de tecnologías y comportamientos que puedan impactar positivamente en el medio ambiente. Por ejemplo, el artículo 255 del Código Tributario colombiano (modificado por la Ley 1819 de 2016), establece un crédito fiscal equivalente al 25% del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que realicen inversiones en el control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.

Por su parte, el parágrafo 2 del artículo 255 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 42 de la Ley 2068 de 2020), determina que:

Para efectos de acceder al descuento para Inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente se considerará inversión en mejoramiento ambiental la adquisición de predios destinados a la ejecución de actividades de conservación y restauración de recursos naturales renovables, aun cuando en estos se desarrollen actividades turísticas. Esto siempre y cuando la actividad turística sea compatible con la conservación y restauración de la diversidad biológica, los recursos naturales renovables y el medio ambiente.

En estos casos, el área destinada al desarrollo de la actividad turística será de hasta el 20% del total del predio adquirido, respetando lo que establezca el correspondiente Plan de Ordenamiento Territorial, salvo que se trate de un proyecto turístico especial de los que trata el artículo 264 de la Ley 1955 de 2019, caso en el cual el respectivo plan maestro que apruebe el proyecto turístico especial definirá el porcentaje correspondiente que, en todo caso, no podrá ser superior al 35%.

También darán derecho al descuento aquellas Inversiones en el marco de proyectos encaminados al desarrollo de productos o atractivos turísticos, que contribuyan a la preservación y restauración de la diversidad biológica, los recursos naturales renovables y del medio ambiente.

Para efectos de reglamentar los beneficios tributarlos aplicables al sector turístico, relacionados con la adquisición de bienes, equipos o maquinaria destinados a proyectos, programas o actividades que tengan como objeto el consumo sostenible, se podrán suscribir convenios con las autoridades ambientales del orden nacional o local (Ley General del Turismo, Artículo 42, 2020).

Por otra parte, el artículo 44 de la Ley 2155 de 2020, establece que las empresas de la economía naranja del país recibirán incentivos tributarios por un término de cinco años para las empresas que inicien sus actividades antes del treinta de junio de 2022, estas empresas serán las que desarrollen actividades creativas e industrias de valor agregado tecnológico.

En este sentido, las empresas que realicen inversiones directas que resulten en la mejora del medio ambiente también gozan de una deducción del impuesto sobre la renta igual al monto invertido y hasta el 20% de sus ingresos netos. Rona (2019), afirma que en 2017 entró en vigor un impuesto al carbono que se aplica a los productores e importadores de combustibles fósiles

líquidos y usos industriales del gas natural, en el momento de la venta o importación (IETA). Actualmente, el impuesto se fija en un nivel de aproximadamente US \$5/tCO₂e (tonelada de dióxido de carbono equivalente).

Así las cosas, y siguiendo con lo afirmado por Rona (2019), todos los ingresos recaudados por el impuesto al carbono se gastarán en proyectos de desarrollo ambiental y rural. El diseño del impuesto también permite compensar las emisiones mediante compensaciones. El impuesto aumenta anualmente en un 1% (más inflación) hasta que el precio alcance aproximadamente US\$10/tCO₂e. Debido a la exclusión del carbón y el consumo de gas natural en la generación de electricidad, el impuesto cubre el 16% de las emisiones totales de Colombia y el 50% de las emisiones de combustibles fósiles. Se espera que genere ingresos fiscales de aproximadamente USD 220 millones por año (Rona, 2019).

En este contexto, Colombia ha participado en las Cumbres de Desarrollo Sostenible desde 1972. Caballero (2007), menciona que “el principal objetivo de estas Cumbres ha sido, establecer los principios del desarrollo sustentable, encaminados a proteger los derechos fundamentales de la población mundial y permitirle gozar de mejores condiciones en su calidad de vida” (p. 89). Además, bajo dichos principios, se busca la protección de los recursos naturales, puesto que es responsabilidad de la humanidad utilizar y proteger plenamente el patrimonio de cada país. En cuanto a la consecución de recursos destinados a proteger el medio ambiente, cada país, en representación de su presidente, participante en la cumbre ambiental cree que es necesario realizar una serie de aportes a todo aquel que utilice los recursos naturales para prevenir la contaminación o que tal uso implique menoscabo de los mismos.

En tal sentido, para mejorar o prevenir la reducción o extinción del patrimonio natural, no solo se generan gastos, donaciones o contribuciones especiales, sino que también existen diferentes

incentivos fiscales para mejorar el medio ambiente. Por ejemplo, las empresas que invierten en la preservación del medio ambiente o en la mitigación del impacto ambiental de sus actividades tienen derecho a descontar el 25% de su inversión como crédito fiscal a efectos del impuesto sobre la renta (Autoridad Nacional de Licencias Ambientales, 2019).

Colombia es un país con una amplia variedad de impuestos, puesto que este es su principal fuente de ingresos que permiten al país, mantener y operar las entidades que lo integran. Con respecto a los tributos ambientales, es el Estado quien debe brindar un marco regulatorio que permita determinar qué entidades son directamente responsables de verificar el correcto funcionamiento y aplicación de las normas y regulaciones vigentes en defensa de los recursos naturales y medio ambiente (Presidencia de la República de Colombia, 2020).

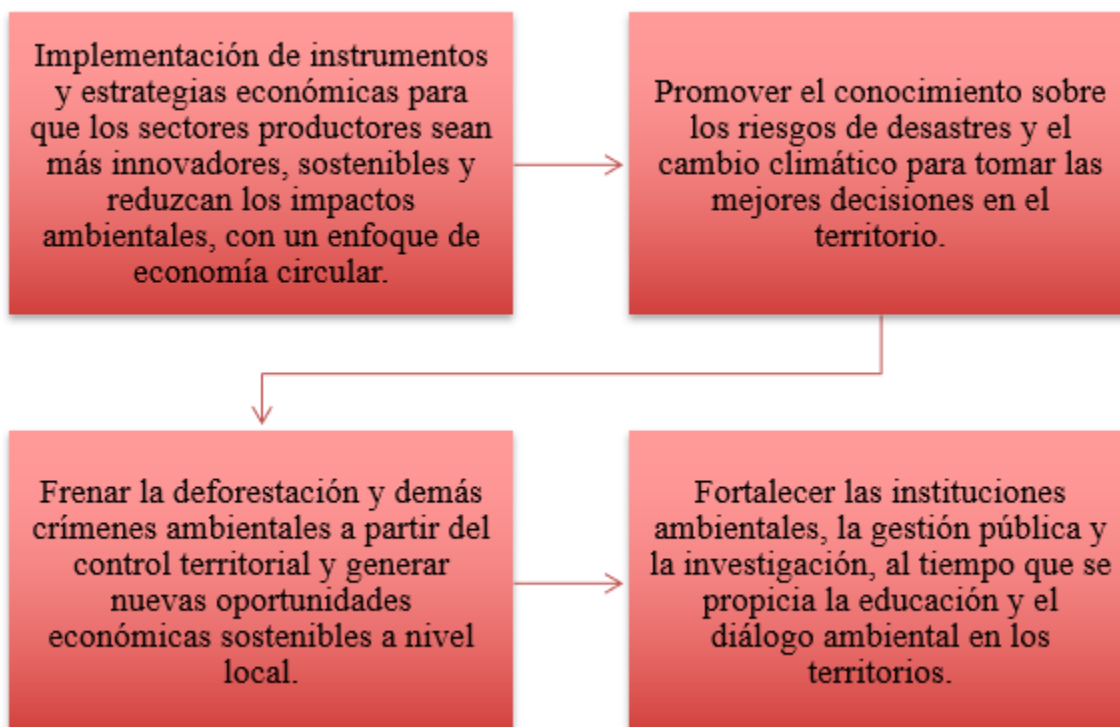
De acuerdo con la hoja de ruta en la que se establecen los objetivos y políticas públicas del gobierno por medio del Plan Nacional de Desarrollo (2018-2022), se fijan metas, programas e inversiones durante los cuatro años de gobierno presidencial, se propuso como retos ambientales un pacto por la sostenibilidad con la finalidad de equilibrar la conservación del medio ambiente y el desarrollo productivo que potencie nuevas economías, además de asegurar los recursos naturales. Dicho pacto permite que se fortalezca la política ambiental que en los últimos años se ha implementado en el país, a la vez que se implementan las recomendaciones dadas por la OCDE, los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en materia ambiental, además se tiene en cuenta las recomendaciones de:

- Las políticas de crecimiento verde
- La misión de crecimiento verde
- La gestión integral de calidad de aire, recurso hídrico, mares y costas, suelo, biodiversidad y servicios ecosistémicos

- Economía circular
- Cambio climático
- Educación y participación ambiental
- Negocios verdes sostenibles, entre otras (Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2019).

Los objetivos del plan nacional de desarrollo en su componente ambiental a llevar a cabo se presentan en la siguiente figura:

Figura 2. *Objetivos del plan nacional de desarrollo en su componente ambiental*



Adaptado plan nacional de desarrollo, (2019).

En consecuencia, mediante Decreto 1541 de 1978 (artículos compilados en el Decreto Único Reglamentario 1076 de 2015), se creó la política ambiental del agua en el país. La política ambiental del agua se puede analizar a partir de las restricciones que enfrentan las empresas que generan impactos sobre el recurso hídrico. Cuando se utiliza agua tomada directamente de fuentes

naturales en la producción, las empresas deben destinar el 1% de sus inversiones a la recuperación, preservación, vigilancia de la cuenca y un plan de cierre. Aunque es imposible dejar el sitio exactamente como se encontraba al iniciar la actividad, debe dejarse de manera que en un plazo razonable se recupere. Además, las empresas deben hacer planes de compensación de una unidad de cobertura nueva por cada unidad afectada y entre dos y ocho árboles sembrados por cada árbol talado siguiendo la Resolución 1402 de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS), que presenta el método para realizar estudios de impacto ambiental, mostrando que “para compensar el impacto generado, es necesario compensar un ecosistema equivalente”. Es así que, una empresa debe contar con una licencia ambiental y existen varias metodologías para ello (MADS, Resolución 1084, 2018).

Por tal motivo, desde la Presidencia de la República se ha dado potestad a diferentes Ministerios, como el Ambiente y Desarrollo Sostenible, quien debe encargarse de formular políticas que permita incorporar aspectos relacionados con la sostenibilidad ambiental. Así como algunos Ministerios poseen esta potestad, entidades como el Departamento de Planeación y otras unidades y departamentos ambientales deben encargarse de desarrollar actividades de control y vigilancia de acuerdo a lo establecido en el marco normativo que regula la supervisión del sistema nacional ambiental, conforme a lo establecido en la Ley 99 de 1993, Decreto 3570 de 2011, Decreto 1124 de 1999, entre otras.

2.2 Estado del arte

López y Gómez (2005), señalan que “el medio ambiente es elemento clave para el desarrollo y las políticas económicas como la fiscal permiten la implementación de tributos ambientales en su beneficio” (p. 1). En este sentido, los tributos ambientales son una de las muchas

medidas con la que el gobierno debe proteger el medio ambiente para prevenir o al menos reducir los efectos destructivos de la contaminación. En concreto, se puede definir estos impuestos como aquellos que, sin afectar la finalidad de su recaudación, tienen como objetivo orientar el comportamiento de los administradores para disuadirlos de realizar actividades nocivas para el medio ambiente sin generar afectaciones los destinos de los impuestos recaudados.

Para Salas (2007), “los estudios sobre tributación ambiental recalcan su importancia en tanto su finalidad se centra en combatir la contaminación; obteniendo reconocimiento por parte del conglomerado si logra reducir los agentes contaminantes a nivel de deterioro ambiental” (pp. 61-73). Por lo tanto, al entenderse el medio ambiente como uno de los principales objetivos del Sistema Tributario, se ha determinado que las herramientas tributarias destinadas a mejorar el medio ambiente deben definirse en términos de eficacia y eficiencia, tal como se utilizan en los países desarrollados que pertenecen a la Unión Europea (UE) y Estado Unidos, países con políticas fiscales destinadas a estimular la inversión, pero también incluyen medidas para controlar posibles daños ambientales.

Fernandes, Manso y Narciso (2011), señalan que “los antecedentes de los tributos ambientales se encuentran en los aportes de Pigou” (pp. 2-3), economista neoclásico quien a comienzos del siglo XX fue el primero en diferenciar entre costos privados y sociales de la empresa, haciendo referencia especialmente al problema de la contaminación del ambiente como externalidad. De esta manera, para constituir un Sistema Tributario que atienda las necesidades ambientales, la visión de las políticas debe ser clara, y estar dentro de un marco fiscal que consienta el estatuto o la norma tributaria para la gestión ambiental.

Según Salas (2007), “el trabajo interinstitucional entre los entes de gobierno involucrados en la protección del medio ambiente es factor importante en el logro de los objetivos de los

instrumentos fiscales, destacando el papel desarrollado por los países miembros de la OCDE” (pp. 61-73). En materia de medio ambiental se ha constituido un grupo de trabajo integrado por representantes del Ministerio de Ambiente, de Hacienda y Crédito que permitirá desarrollar esfuerzos conjuntos y definir claramente los principales objetivos de la reforma tributaria.

Para Toldini (2002), cuando se habla de “alinear los costos privados con los costos sociales, estos deben permitir evidenciar la utilidad de los instrumentos económicos que logren mejorar la calidad ambiental, evaluándolos de manera eficiente económicamente y efectivos en la gestión del medio ambiente” (p. 11). Asimismo, al hablar de política ambiental, la relación que debe existir entre política fiscal y tributo ambiental, el objetivo debe ser reducir los costos sociales para reducir la degradación ambiental. En tal sentido, se puede apreciar dentro de la UE que, para establecer un impuesto ambiental, primero hay que robustecer las políticas ambientales de los países que pertenecen a la organización, dichas políticas responden a las necesidades de la sociedad y de protección ambiental, a través de una política fiscal para actual sobre el medio ambiente en el desarrollo sostenible (Beltrán y Ávila, 2013, p. 7).

Musgrave (1991), señala que “la política fiscal tiene roles que permiten una distribución de los recursos, además de la asignación de los mismos y la estabilización de estos recursos” (pp. 103-104), agregando que la política fiscal contiene aspectos importantes para la gestión del medio ambiente como la penalización por la generación de agentes contaminantes, lo que viene a conformar un estímulo para evitar la generación de tales agentes. El objetivo de esta política no es generar ingresos para el fisco nacional, porque su enfoque no es recaudar fondos, sino medir cómo estos impuestos establecidos por la Unión Europea para proteger el medio ambiente permiten determinadas medidas, como la fiscalidad de la conciencia ambiental de la sociedad europea para la conservación y protección del medio ambiente.

La tributación ambiental está basada en el sistema de precios. Prust (2003), refiere:

“El fundamento para el uso de instrumentos fiscales con fines ambientales es que resulta mejor trabajar con el sistema de precios que contra él. Este principio es aplicable en todos los países, con independencia de su grado de desarrollo. En ausencia de mecanismos de compensación, es probable que las externalidades ambientales al igual que otras lleven a un mal funcionamiento de mercados, es decir, a situaciones en las que los precios generados por la acción de las fuerzas del mercado no indiquen a los agentes económicos los verdaderos costos y beneficios de sus actividades” (p. 85).

2.3 Marco teórico

La Corte Constitucional (1996), en Sentencia C-495, hace referencia al financiamiento de la política ambiental:

“El Estado debe proteger la diversidad e integridad del ambiente y conservar las áreas de especial protección ecológica, todo ello, dentro del principio del pensamiento ecológico moderno, del “desarrollo sostenible”. Bajo esta perspectiva se planteó la necesidad de que fuesen varios los sistemas que debería adoptar el legislador con el fin de financiar una política ambiental, en consideración al carácter especial prioritario del que fue dotada, bajo la consagración de principios jurídicos fundamentales, entre otros, el de la responsabilidad del causante de un daño ambiental y el de la destinación de recursos económicos con antelación al desgaste de los ecosistemas”.

El concepto anterior, impregna la creación de los impuestos como tasas retributivas y compensación, así como la consagración de tarifa por la utilización de aguas y la intervención imperativa.

Así mismo, la Corporación, en la mencionada Sentencia, indica que el mecanismo de la tasa se ha utilizado con la finalidad de:

“...trasmitir un costo a quienes se benefician de una u otra manera con la utilización de los recursos naturales, con lo cual se está financiando las medidas correctivas necesarias para sanear los efectos nocivos de los ecosistemas y a través de la misma, la ley ha adoptado un sistema económico de ingresos con destino a las Corporaciones Autónomas Regionales. La Carta ordena destinar tributos a las entidades encargadas del manejo y conservación de medio ambiente y de los recursos naturales renovables, como quiera que al poder público le corresponde planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución, en consecuencia, resulta claro que las Corporaciones Autónomas Regionales deben contar con los recursos suficientes para cumplir con los cometidos constitucionales y legales de conservación del medio ambiente”.

De acuerdo a lo anterior, el recaudo de tributaciones ambientales no es una herramienta eficaz para eliminar la contaminación, ni tiene la capacidad de hacerlo. Debe asumirse que las actividades humanas tienen un inevitable margen de contaminación. Por lo tanto, es necesario que el impuesto ecológico tenga una finalidad recaudatoria compatible con la finalidad medioambiental, para que los ingresos derivados de dicho tributo, puedan ayudar a restaurar los activos medioambientales. Es necesario recordar, que los tributos ambientales como herramienta económica que es, deben promover un equilibrio entre la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible.

2.3.1 Los deberes constitucionales correlativos de proteger el medio ambiente

En la “Constitución Ambiental” la protección y defensa del medio ambiente es un principio constitucional. Por tanto, este principio debe irradiar todo el ordenamiento jurídico colombiano, haciendo que cualquier acción del Estado o cualquier disposición normativa debe respetar este principio en la medida de lo posible, y de conformidad con los demás principios constitucionales. Además, este principio constituirá un parámetro constitucional para evaluar la adecuación de una norma o un acto del Estado con relación a la Constitución, tanto en una revisión constitucional concreta como en una abstracta (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

En cuanto al contenido de este principio, es importante resaltar que desde el enfoque económico hecho en la Constitución (1991), se supera una perspectiva puramente conservadora y la idea de desarrollo sostenible está explícitamente prevista en la Constitución. Así, el principio de protección debe incluir un equilibrio entre, por un lado, las necesidades sociales, el derecho al desarrollo y la calidad de vida; y por otro, la preservación del medio ambiente, la biodiversidad y los ecosistemas. Sólo en este sentido podría lograrse la idea de un "desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades" (Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, 1987).

En este tema en particular, la Corte Constitucional (2008), sostuvo:

“Del contenido de estas disposiciones [constitucionales] se puede concluir que la Constituyente auspició la idea de compatibilizar el desarrollo económico con el derecho a un medio ambiente sano y al equilibrio ecológico”.

Por tanto, el contenido del principio constitucional de protección del medio ambiente debe armonizarse con la idea de "desarrollo sostenible", pero asegurando en todo caso la conservación,

preservación y protección del medio ambiente y las fuentes naturales bajo parámetros racionales y proporcionales.

Entre tanto, el carácter colectivo del derecho a disfrutar de un medio ambiente sano implica deberes correlativos por la Constitución. Esos deberes de protección y conservación del medio ambiente recaen no solo en el Estado, sino también en los ciudadanos, las empresas y otras entidades sociales.

Sobre los deberes del Estado en materia de protección del medio ambiente, la Constitución alista los siguientes: (i) proteger la diversidad e integridad (artículo 7 CP); (ii) salvaguardar las riquezas naturales de la nación (artículo 8 CP); (iii) preservación de áreas de especial importancia ecológica (artículo 79 CP); (iv) promover la educación ambiental (artículo 67 CP); (v) planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales y asegurar su desarrollo sostenible, conservación, restauración o reposición (artículo 80 CP); (vi) prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental (artículo 80 CP); (vii) imponer sanciones legales y exigir reparación por los daños causados al medio ambiente (Artículo 80 CP).

Sobre los deberes de los particulares, la Constitución establece expresamente el artículo 95.8 de la Constitución como deber de toda persona y ciudadano: “Proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un medio ambiente sano”. Para interpretar esta disposición, es relevante considerar lo expuesto anteriormente sobre el principio constitucional de protección del medio ambiente y cuál es el alcance del término conservación en este contexto. Este deber de protección del medio ambiente, tanto del Estado como de los actores privados, es una clara consecuencia del carácter colectivo de este derecho y, por tanto, es por eso que la “acción popular” procede contra el Estado o los actores privados.

Sobre este tema, la Corte Constitucional (2007) ha dicho:

“Claramente, en estas disposiciones [constitucionales] se establece una atribución a cada persona de gozar de un medio ambiente sano, una obligación del Estado y para todos los colombianos de proteger la diversidad e integridad del medio ambiente, y una facultad del Estado para prevenir y controlar los factores de agotamiento y garantizar su desarrollo sostenible, conservación, restauración y sustitución”.

Desde este razonamiento, Colombia como estado constitucional y de derecho, a través de la Constitución ha puesto atención especial a los temas ambientales, brindando especial protección a los impactos que son cada vez más fuertes como la extinción de especies y el cambio climático. Como una respuesta a estas situaciones se ha ido mejorando la ley para ayudar en la protección del medio ambiente. Como se ha mencionado anteriormente, el Artículo 79 de la Constitución reconoce la importancia de proteger la biodiversidad y el derecho a un medio ambiente sano, mientras que las leyes ambientales nacionales y otros instrumentos jurídicos brindan una mayor ayuda.

En línea, para la protección del derecho a gozar de un medio ambiente sano, la Constitución previó para todos los derechos colectivos una acción constitucional denominada "acciones populares". A pesar de que esta acción constitucional fue prevista en el artículo 88 de la Constitución, para su implementación se requería que el Congreso desarrollara esta acción para ser implementada. Por lo tanto, en ausencia de la ley sobre la materia, en principio, el derecho al medio ambiente y los demás derechos colectivos no tenían un mecanismo de protección. Sin embargo, hasta la promulgación de la ley que desarrollaba la acción popular, la Corte Constitucional sostuvo la posición de que, atendiendo a la relevancia del derecho al medio ambiente sano, este derecho adquiere en algunos casos, y por conexidad, el estatus de derecho fundamental, debido a su inherente relación con el derecho a la vida (Corte Constitucional

Colombiana, Sentencia C-431, 2000). En consecuencia, durante este tiempo, la Corte admitió la posibilidad de proteger el derecho al medio ambiente sano a través de la acción de tutela.

En corolario, la Corte Constitucional ha manifestado algunas sentencias de tutela protegiendo el derecho al medio ambiente sano cuando se han presentado acciones concretas de perturbación o degradación ambiental, y cuando la integridad de este derecho se encuentra amenazada. Por ejemplo, en una decisión de tutela de 1997, la Corte, a través de la Sentencia SU-442, protegió los derechos de ciudadanos particulares afectados por un olor causado por el tanque séptico de su vecino, que no había recibido la atención adecuada de las autoridades pertinentes. Afirmando que la perturbación indebida del entorno doméstico de los demandantes por parte del vecino constituía una amenaza a sus derechos a la salud, a la vida y a un medio ambiente sano, la Corte ordenó la remoción del tanque y la instalación de instalaciones de drenaje adecuadas (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia SU-442, 1997).

Con la promulgación de la Ley número 472 de 1998, el Congreso reguló finalmente la acción popular. Según esta ley, mediante esta acción se pueden proteger los derechos e intereses colectivos, entre ellos el goce de un ambiente sano. Se trata de una acción judicial, regulada por un procedimiento expedito y que procede ante instituciones públicas y privadas o particulares. La naturaleza de esta acción es prevalentemente preventiva y reparadora, ya que en principio esta acción no permite a los demandantes solicitar daños y perjuicios o indemnizaciones pecuniarias.

2.3.2 El Tributo y su función

En el desarrollo histórico, los tributos como obligación pública han sido adaptados a las necesidades especiales de la sociedad donde se aplica la tributación, teniendo en cuenta su contexto social y económico general. Sin duda, de acuerdo con Villegas (2001), “el tributo es una

manifestación del dominio del fuerte sobre el débil, del vencedor sobre el vencido” (p. 4). Del mismo modo, el origen del tributo también se relaciona con las deidades, a quienes, en busca de protección y gracia, se ofrecían “tributos a los dioses.

En este contexto, el surgimiento del tributo, en su concepto presente, tiene sus apariciones en Antigua Grecia, puesto que se ha confirmado, según García (2014), que allí se adoptaron por primera vez las condiciones para la contribución de los ciudadanos para mantener los “gastos colectivos”. Por su parte, Ponce (2008), afirma que fue en Roma donde surgió la base del derecho tributario. El autor señala que fue bajo esta civilización donde aparecieron los conceptos de “*aerarium*”, “*tributum*”, “*fiscus*”, entre otros. En este caso, los tributos estaban ligados al sostenimiento del imperio.

Por otro lado, la Corte Constitucional (2016), mediante Sentencia C-155, hace referencia al Sistema Tributario Colombiano y la creación de la renta tributaria de destinación específica en la que afirma que:

“Se puede concluir que el sistema tributario colombiano, especialmente regido por el artículo 338 Constitucional, admite la creación de rentas tributarias que por su naturaleza misma conllevan la característica de ser de destinación específica. Entre estas se cuentan no solo las contribuciones especiales, sino además las tasas, las contribuciones parafiscales y los cobros destinados a fondos especiales. La posibilidad de crear este tipo de rentas obliga a realizar interpretaciones sistemáticas de la Constitución que permitan la convivencia de normas que en principio parecerían contrapuestas, como la prohibición de rentas de destinación específica del artículo 359 Constitucional, permitiendo al legislador su establecimiento al reconocer que la limitación constitucional de este tipo de rentas se predica exclusivamente de los impuestos, y no de otro tipo de tributos. Una

interpretación en el mismo sentido se impone a la hora de sopesar la posibilidad para el legislador de crear formas de contribución que impliquen una destinación específica de cara al mandato de autonomía territorial contemplado en los artículos 287, 300.4 y 362 de la Constitución Política, puesto que de imponerse el carácter absoluto de esta última disposición se admitiría solamente la creación de impuestos en favor de las entidades territoriales, lo que a la vez que recorta injustificadamente las facultades tributarias que al legislador le confirió la Constitución de 1991; ello también afectaría gravemente a las entidades territoriales que se benefician del principio de autonomía, al eliminar del abanico de posibilidades, mecanismos de financiación con raíces constitucionales como las tasas o las contribuciones especiales”.

En tal sentido, desde la década de los noventa, el legislativo colombiano ha seguido la base constitucional y ha coordinado las políticas ambientales y fiscales, en los casos fiscales –en los supuestos fiscales- ha implementado mecanismos para las conductas que representan un detrimento o uso excesivo de bienes no personales y de los que sí lo son. En este sentido, debido a la necesidad de proteger la biodiversidad y los bienes físicos, el derecho público ha avanzado en la condicionante de los derechos patrimoniales e individuales tanto de las personas naturales como jurídicas.

En este contexto, la Corte Constitucional mediante Sentencias como la C-449 (2015), C-495 (1996), C-1063 (2003), T-536 (1992), C-307 (2009), entre otras, ha fundamentado la creación de tributos como financiamiento de política ambiental, afirmando que:

“Se ha utilizado el mecanismo económico de la tasa con el fin de transmitir un costo a quienes se benefician de una u otra manera con la utilización de los recursos naturales, con lo cual se está financiando las medidas correctivas necesarias para sanear los efectos

nocivos de los ecosistemas y a través de la misma, la ley ha adoptado un sistema económico de ingresos con destino a las Corporaciones Autónomas Regionales. La Carta ordena destinar tributos a las entidades encargadas del manejo y conservación de medio ambiente y de los recursos naturales renovables, como quiera que al poder público le corresponde planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución, en consecuencia, resulta claro que las Corporaciones Autónomas Regionales deben contar con los recursos suficientes para cumplir con los cometidos constitucionales y legales de conservación del medio ambiente” (Corte Constitucional, Sentencia C-495, 1996).

De lo anterior se establece que al utilizar los recursos naturales se fije una tasa ambiental a quienes se benefician de dichos recursos y que por medio de este mecanismo económico se financien las medidas reformativas con el fin de sanear los efectos perjudiciales de los ecosistemas a través de la misma.

2.3.3 Principios de la tributación ambiental

Existen varias categorías de los principios del derecho tributario, sin embargo, se decidió trabajar de acuerdo con las siguientes categorías: capacidad económica, quien contamina paga, principio de igualdad, principio de legalidad, principio de generalidad y principio de progresividad. Cada uno de ellos tiene importantes desarrollos en la jurisprudencia y la doctrina, pero su punto integral es que todos los ciudadanos deben de contribuir paulatinamente al sostenimiento de las cargas públicas, de acuerdo con la capacidad económica y en ningún caso la tributación atentará sustancialmente el patrimonio de cada ciudadano.

La concepción de carga pública nace como desarrollo de los artículos 13 y 95 de la Constitución Nacional, esto es a la igualdad ante la ley y de las obligaciones y deberes. Bajo esta figura se determina que los ciudadanos poseen el deber de soportar ciertas cargas con la finalidad de que se desarrollen los fines perseguidos por el Estado. Respecto a la igualdad del tributo, en Sentencia C-711, la Corte Constitucional (2001), afirma que:

El principio de equidad tributaria se halla nítidamente compaginado tanto con el derecho a la igualdad de que trata el artículo 13 de la Carta, como con el principio de generalidad del tributo. En efecto, de acuerdo con el principio de la generalidad del tributo, todas las personas que incurran en el hecho generador previsto en la norma deben someterse a las consecuencias económicas que se deriven del mismo. Lo cual implica que desde el punto de vista de la hipótesis jurídica no puede haber tributos individualizados.

Sin perjuicio de los elementos neutros, el derecho a la igualdad debe asumirse tanto en lo favorable como en lo desfavorable a los extremos de la obligación tributaria, habida consideración de una materialidad dada en cifras económicas, dentro de un espacio y tiempo determinados, y claro, en orden a la justa realización del principio de igualdad frente a las cargas públicas.

Lo anterior contrasta con lo enmarcado en la Constitución Nacional en el artículo 95, en el cual establece que la contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado es uno de los deberes del ciudadano y la persona, esto dentro de los conceptos de equidad y justicia, destacando implícitamente el principio de igualdad frente a las cargas públicas.

2.3.3.1 Capacidad económica. Como otros gravámenes, los tributos ambientales deben considerar la capacidad económica o financiera del contribuyente para determinar su cuantía. En

consecuencia, es importante tener en cuenta su límite inferior que constituye el mínimo exento de impuestos, el límite superior es la naturaleza del no decomiso del tributo (Salassa, 2016). El principio de la capacidad económica requiere gravar la manifestación económica real, no solo ficticia o nominal. No obstante, en aras de la protección del medio ambiente, se pueden gravar las declaraciones indirectas de riqueza, siempre que se supere el juicio de proporcionalidad.

Por su parte, Chacón y Gooden (2017), mencionan que la concepción de la capacidad económica se relacionada con:

“La llamada general al sostenimiento de los gastos públicos, resulta sometida a una serie de límites; con otras palabras, a que responda al común sentido de justicia y a criterios de igualdad, límites que permiten hacer efectiva la distribución de la riqueza, que es condición de operatividad de la igualdad efectiva, la cual permite, finalmente, alcanzar el sistema tributario justo y, más precisamente, la justicia financiera. Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la "capacidad contributiva o económica", mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad. La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición” (p. 4).

Cabe señalar que, en Colombia, pese a que tiene influencia de la constitución española, la Carta Política nacional no consagra expresamente el principio de capacidad económica. Por ello la jurisprudencia ha reconocido su valor en distintos pronunciamientos. Piza (2006), menciona que la doctrina indica algunas reglas elementales para comprobar la capacidad económica, tales como: I) la capacidad mínima y no confiscatoriedad, II) la capacidad neta, III) la temporalidad, IV) la

capacidad real o presunta, V) la capacidad de contribuir en los bienes inmuebles y VI) la capacidad total o independientemente por cada impuesto.

En este sentido, Pérez (2000), afirma que el principio de capacidad económica “se rige como el límite a la creación de tributos, independientemente de que el impuesto sea para fines tributarios o extrafiscales, o en qué medida esté vinculado a la tributación” (p. 89). Esta parte tiene como objetivo la necesaria compatibilidad entre la finalidad extrafiscal y la propia finalidad fiscal, así como los parámetros de constitucionalidad de los tributos.

Por su parte, la Corte Constitucional (2002), mediante Sentencia C-734, se ha referido al principio de capacidad económica mencionando que:

“La generalidad del tributo, aparte del componente subjetivo que comporta - el universo de los obligados por el tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad contributiva -, tiene uno de naturaleza objetiva. Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella”.

Aunado a esto, se desprende el deber fiscal, como expresión de la solidaridad social, quien debe tener en cuenta la capacidad económica de las personas que son receptoras de la carga fiscal, lo que según la doctrina menciona que:

“...el legislador debe tener en cuenta índices como la riqueza, el consumo, el tráfico de bienes, la percepción de rentas, para determinar los gravámenes aplicables y su importe,

de manera que nadie está obligado a tributar si, además de cubierto el mínimo vital, no cumple con las condiciones de capacidad económica” (Aliaga, 2011, p. 201).

De hecho, el principio de capacidad económica antes mencionada está directamente relacionada con el principio de progresividad y juntos promueven la materialización de la justicia del sistema tributario, sin embargo, todas las obligaciones tributarias deben acoger dichos principios y deben ser explicados en armonía con otros componentes normativos que constituyen obligaciones tributarias. La capacidad económica es un principio autónomo o independiente del principio de “igualdad ante la ley” que se encuentra en un mismo nivel jurídico en jerarquía al resto de principios, como el principio de “legalidad”, entre otros.

2.3.3.2 Quien contamina paga. Es un principio importante en el derecho ambiental, es decir, es de gran importancia en términos de impuestos ecológicos. Fue restablecido por la OCDE (2017), y se mencionó por primera vez en la “Recomendación sobre los principios directivos relativos a los aspectos económicos internacionales de las políticas ambientales” el 26 de mayo de 1972. En términos simples, el principio establece que quien contamina es la persona responsable económicamente del daño ambiental causado. Con los nuevos gravámenes medioambientales, los contaminadores tendrán que asumir el costo real de su producción.

En este contexto, estrictamente hablando, el principio de “quien contamina paga” se esfuerza por hacer que el causante de la contaminación asuma el costo de la prevención y la lucha contra la polución. Cada persona o entidad colectiva es responsable de las consecuencias de sus acciones e intereses comunes, en este sentido, los contaminadores deben ser responsables de los daños que causan y el impacto resultante, incluido el costo de la caracterización y la restauración

del medio ecológico que ha afectado y no puede ni debe trasladar esta sujeción a otros miembros de la sociedad y menos, a generaciones futuras (Aguilar, 2008).

Por lo tanto, la aplicación del principio “el que contamina paga” reconoce la naturaleza inherente de los costos ambientales, permite a la sociedad responsabilizar a los contaminantes y asegura que el agua, la atmósfera, la tierra, el suelo y los ecosistemas en su conjunto recuperen sus funciones específicas.

Por su parte, la Corte Constitucional (2015), mediante Sentencia C-449, establece que el principio de “quien contamina paga” aparece reconocido en la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas de 1992.

La Corte enfatiza en que:

“las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.

Sin embargo, lo anterior ha generado en los empresarios industriales indisposiciones, ya que éstos prefieren pagar un gravamen, multa o canon, a tener que efectuar inversiones para evitar la contaminación. Empero, de no adoptarse este principio, es probable que la sociedad se enfrente a entornos afectados, dispersos por todo el país, el cual deberá ser responsable de velar por protección, es decir, de monitorear su uso y hacerlos seguros o restaurarlos cuando sea necesario (Corte Constitucional, Sentencia C-449, 2015).

No todos los comportamientos que conllevan a la contaminación pueden ser comprendidas con este principio. Se limita a actividades establecidas por las entidades públicas encargadas y

que están directamente relacionadas con el costo de protección y reparación del medio ambiente. Cabe mencionar que, se opera dentro del ámbito de contaminación que se encuentra admitida y que lo que sobrepase su perímetro debe ser prohibido de forma directa. Por lo tanto, se debe entender que el principio de quien contamina paga es una sanción, porque tal pago no es el resultado de una violación de normas prohibitivas.

2.3.3.3 Principio de igualdad. La igualdad es un principio en el que el factor determinante es que las personas son iguales ante la ley. Por lo general, ha sido adoptado por las constituciones de la mayoría de los países y Colombia no es la excepción. Por tanto, en el ámbito tributario, significaría igualdad ante la carga tributaria, esto significa la contravención de imponer un trato discriminatorio o desigual entre los que son iguales.

Al respecto, en varias ocasiones la jurisprudencia utiliza los conceptos de igualdad y equidad como sinónimo y en otras se refiere solo a una de las dos. Mientras la equidad está consagrada en el artículo 363 de la Constitución Política (1991), como principio tributario, la igualdad no se encuentra estipulada como principio tributario. El principio de igualdad tributario hace referencia al trato dado por el Estado a los contribuyentes, puesto que todas las personas deben ser consideradas titulares de los mismos derechos e iguales ante la ley (Mendoza, 2014).

En relación con el principio de equidad, la Jurisprudencia ha señalado que, en términos tributarios, este principio radica en un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar la existencia de cargas excesivas o beneficios exagerados (Corte Constitucional, Sentencia C-060, 2018). Un beneficio es exagerado o una carga es excesiva cuando no consulta la capacidad económica de los contribuyentes en razón a los fines y a la naturaleza del tributo.

Este principio toma en cuenta las diferencias sociales que existen entre los residentes del estado colombiano; va de la mano con los principios de equidad, progresividad y capacidad de pago; intenta limitar el poder del Estado para evitar decisiones arbitrarias, resulta ser un complemento de la capacidad económica que tiene la ciudadanía para contribuir con el Estado, se encuentra ligado a los valores y principios en los que se fundamenta el Estado con el objetivo de evidenciar la justicia del bien común, como base legal de la contribución a los fines del Estado.

No hay duda de que la Constitución Política (1991), marcó un avance en la protección de los ciudadanos frente a la imposición del poder estatal. De hecho, solo mediante la adopción de esta Constitución los principios que deben regir el Sistema Tributario del país emergieron por primera vez elevados a la jerarquía constitucional. En efecto, en la Constitución Política de 1886 se encontraban en otros preceptos generales de los cuales se podía deducir, sin embargo, la aplicación específica de dichos principios en tema tributario ha sido objeto de diversas discusiones.

Al respecto, la Corte Constitucional (2019)¹, menciona que:

“La igualdad es tal vez el derecho estrella de la Constitución de 1991 y uno de los principios que mejor simboliza la idea del Estado social de derecho que este ordenamiento intenta instaurar. Además, la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre este derecho representa un cambio notable frente a la práctica jurídica preconstituyente. Así, durante la vigencia del anterior ordenamiento constitucional, según la investigación adelantada por MANUEL JOSÉ CEPEDA, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado sólo en una decena de casos tomaron decisiones basadas en una eventual vulneración de la igualdad. En cambio, a partir de la Carta de 1991, según las estadísticas, más o menos en uno de cada diez casos decididos por la Corte Constitucional, la igualdad ha sido el tema

¹ La igualdad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional. Borrador en discusión, documento preparado por profesores de la Universidad Nacional: Borrero, Camilo; Galvis, María Clara; Rojas, Danilo y Uprimy, Rodrigo.

central de la decisión, lo cual significaría que en sus primeros nueve años de funcionamiento esta Corporación habría proferido al menos unas 700 sentencias relativas a la igualdad”.

En este contexto, Queralt (2011), el principio de igualdad:

“[...] se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma, sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote el contenido con el de capacidad económica (Sentencia Tribunal Constitucional g/1986, de 21 enero [RT 1986, 81]; entre otros motivos porque, como señaló el Tribunal Constitucional, las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento, aun cuando pertenezca a otra rama jurídica” (p. 58).

Con respecto a lo anterior y de acuerdo con Queralt (2011), solo se puede introducir discriminaciones de manera material en el deber tributario, equitativa y justa, es decir, cuando se encuentren bajo el mismo hecho y sea aplicado un beneficio se debe realizar de manera general, sin dilaciones, partiendo de la capacidad económica del obligado.

2.3.3.4 Principio de legalidad. Este principio se basa en un adagio del derecho penal muy arcaico, que establece que “no hay tributo sin Ley que lo establezca”, esto significa que todos los impuestos deben ser considerados claramente por la Ley para brindar protección legal a los contribuyentes y es el Congreso quien está autorizado, por mandato constitucional, para modificar, crear, aumentar o suprimir los tributos (Artículo 150, núm. 12 y Art. 338 C.P.).

La Corte Constitucional (2012), mediante Sentencia C-891, ha hecho énfasis en la concepción del principio de legalidad en materia tributaria mencionando que:

“El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política: el primero consagra una reserva en el Congreso para “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”, mientras que el segundo exige a la Ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos. Este principio se funda en el aforismo “nullum tributum sine lege” que exige un acto del legislador para la creación de gravámenes, el cual se deriva a su vez de la máxima según la cual no hay tributo sin representación, en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano e implica que solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos. Históricamente este principio surgió a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio “no taxation without representation”, el cual es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del Estado democrático”.

Asimismo, la Corte, menciona los objetivos del principio de legalidad, entre ellos se encuentra el de endurecer la seguridad jurídica y evitar el despotismo impositivo de los gobernantes, al respecto, la Corte afirma:

“...el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de

representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado” (Sentencia C-891, 2012).

Por otro lado, la Corte Constitucional (2007), señaló mediante Sentencia C-776 que:

“[...] el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”.

Sin embargo, la competencia del legislador no se encuentra limitada sólo a imponer los tributos, sino que, por el contrario, también incluye la reasignación de estos recursos a toda la sociedad de manera justa y equitativa, con el propósito de mejorar los fines esenciales del Estado en acrecentar la capacidad de prestación de estos servicios.

En este contexto, la Corte Constitucional (2015), mediante Sentencia C-449, estableció que el principio de legalidad tributaria presenta varias características, las cuales son:

“a) es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado de los postulados del Estado liberal; b) materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal; c) brinda seguridad a los ciudadanos respecto a sus obligaciones fiscales; d) responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente, inspirada en el principio de unidad económica, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso, de las asambleas o de los concejos; e) no se predica solamente de los impuestos, sino que es exigible respecto de cualquier tributo o contribución (sentido amplio), aunque de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la ley debe señalar sus componentes; f) no sólo el

legislador sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo; g) la ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites establecidos, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes; empero, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”.

Por lo tanto, el propósito de adoptar este principio es proteger la seguridad de la Ley y limitar la potestad impositiva del Estado, haciendo del Congreso de la República la única entidad autorizada para crear, derogar, y modificar normas en tiempo de paz. El constituyente colombiano de 1991 consagró una competencia compartida entre ejecutivo y legislativo: el primero tiene la iniciativa en presentar al congreso los proyectos de ley en materia tributaria con las formalidades constitucionales y al congreso su competencia primigenia de estudiarlas para aprobar o improbar tributos, en cumplimiento del principio de representación popular, dando cumplimiento al aforismo ‘No hay impuesto sin representación’. Empero, de conformidad con los artículos constitucionales 287, 300-4, 313-4 y superiores establecen que para administrar sus intereses, las entidades territoriales poseen autonomía propia, y el artículo 338 de la Constitución Nacional extiende las facultades mencionadas a las asambleas departamentales y los concejos municipales por medio de las ordenanzas y acuerdos para que estos establezcan los elementos del tributo, evitando así la arbitrariedad y limitando el poder ejecutivo (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

2.3.3.5 Principio de generalidad. Este principio establece que, si alguien está inmerso en una situación que lo obliga a hacer una contribución, debe hacerlo independientemente de su raza, género o religión. No se trata de constreñir a todos los contribuyentes a cancelar el impuesto, sino de castigar a quienes deben y poseen la capacidad económica para hacerlo.

Serrano (1993), afirma que “un impuesto se aplica por igual a todas las personas afectadas o sometidas al mismo”, si bien el principio prevé igualdad de trato, no siempre es así, porque cuando se trata del principio de capacidad de pago, se aplica a las personas que no tienen nada y cuyos salarios son inferiores al salario mínimo legal. Sin embargo, las entidades financieras pueden no pensar igual. “la igualdad significa que la generalidad del tributo debe observarse como norma tributaria básica”.

Por lo tanto, lo que se busca con este principio es que se debe aplicar igualmente a las personas que integran los grupos de personas afectadas o sometidas al impuesto, puesto que a los empresarios no se les puede cobrar los mismos impuestos que a los microempresarios, ni a los de menor capacidad económica. De esta manera, este principio establece la universalidad de la tributación, independientemente de que las personas sean jurídicas o naturales, nacional o extranjero, residentes o no residentes e indudablemente, siempre debe cumplir con otros principios como la equidad, la proporcionalidad y la legalidad, erradicando cualquier sesgo que genere discriminación (Romero, et ál., 2013).

En este contexto, se establecen restricciones universales por la exención de ciertos grupos de personas, por su vulnerabilidad o porque representan los intereses sociales y económicos del país, como centros benéficos, centros culturales, etc.

Por su parte, Hernández (2014), se refiere al principio de generalidad menciona que:

“El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido por el legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica (...) vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias” (p. 367).

Este principio está relacionado con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, pues busca determinar los parámetros de tributación para todos los ciudadanos en función de la capacidad económica de todos los contribuyentes. Esto resulta muy importante, porque de lo contrario, las personas de bajos ingresos podrían verse afectadas asumiendo una carga indebida, lo que generaría un menoscabo para los ciudadanos (Gordillo y Vargas, 2017).

2.3.3.6 Principio de progresividad. Se puede inferir que este principio se enfoca en la reducción de la desigualdad con respecto a las cargas tributarias, ya que estas cargas deben basarse en su capacidad de contribución en función de sus actividades económicas e ingresos. Empero, implica, además, la correcta redistribución de dicho recaudo.

Al respecto la Corte Constitucional (2011), mediante Sentencias C-989 y C-397, ha mencionado que:

“El principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. Existe, concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los

beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás”.

En este contexto, la jurisprudencia ha aceptado el precedente de que el principio constitucional de progresividad tributaria puede ser más específico y efectivo en la tributación directa al determinar las tasas impositivas progresivas en función de la renta o el patrimonio del contribuyente. Por otro lado, para los impuestos indirectos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Es decir, el principio de progresividad tributaria relacionado con los impuestos indirectos, solo puede entrar en vigencia cuando el impuesto recae sobre el consumo de bienes no básicos. Esta tarea se logra imponiendo una tasa impositiva sobre cada bien, cuanto más tiempo, menos básico o más suntuoso es el consumo de bienes o servicios involucrados. Se puede observar que, en principio, la tasa más alta del impuesto al valor agregado debería reservarse para los productos que no pueden clasificarse como de consumo básico (Cruz, 1991, p. 91) (Corte Constitucional, Sentencia C-776, 2003).

Por su parte, el alto tribunal ha deliberado reiteradamente que el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, refiriéndose a la distribución de las cargas tributarias entre las distintas personas que están obligadas a pagar según la capacidad económica de que dispongan, y permitir que los contribuyentes de mayores ingresos sean tratados de manera diferente para que paulatinamente aporten más ingresos al país por la mayor tributación a la que están obligados, frente a la tributación directa.

Al respecto, en Sentencias C-364 y C-397, la Corte Constitucional (1993) (2011), ha dicho: *“El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”*.

3. Metodología

El diseño metodológico en la investigación es la estrategia que se utiliza para dar respuesta a la pregunta problema, mediante el desarrollo de los objetivos específicos, en este propósito se define el tipo de investigación, las variables, población participante, procedimiento técnicas de recolección de datos (Henríquez y Zepeda, 2003). De acuerdo con lo anterior, la presente investigación se centra en la descripción del principio de la capacidad y sus efectos en la tributación ambiental en Colombia, por tanto, se desarrolla desde un enfoque cualitativo, partiendo de que este tipo de investigación se ocupa en establecer respuestas al cómo y al porqué del fenómeno en cuestión. Es así, como desde la exploración del marco normativo, la doctrina y la jurisprudencia

abordando el principio de capacidad y la tributación ambiental se realiza un proceso de búsqueda sistemática sobre este punto en concreto y de desarrollo en la disciplina del derecho.

En consecuencia, la estructura metodológica planteada en la presente exploración permitirá recopilar información relacionada con el objeto de estudio en lo que respecta al principio de la capacidad económica y sus efectos en la tributación ambiental. Dicha recopilación se lleva a cabo mediante la búsqueda bibliográfica en los diferentes repositorios institucionales como el repositorio digital de la Universidad Santo Tomas, Pontificia Universidad Javeriana, Universidad Católica de Colombia, entre otras. Asimismo, se indaga utilizando fuentes secundarias de las plataformas de revistas electrónicas como: Scielo y Redalyc, con el objetivo de hallar resultados que sirvan de lineamiento para la elaboración del presente documento.

3.1 Tipo de estudio

El tipo de investigación es descriptivo-analítico, de enfoque cualitativo y diseño de revisión documental; según Hernández et al., (2014), los estudios descriptivos son aquellos que caracterizan descriptivamente hechos y fenómenos de manera aproximada a como se presentan en la realidad; desde el enfoque cualitativo se profundiza en categorías de estudio y en la comprensión e interpretación de los hechos; por su parte la investigación documental es aquella que se basa en la revisión de literatura especializada y científica, con el propósito de profundizar el conocimiento y estado del arte (Méndez, 2006).

3.2 Método de investigación

El método de investigación, es entonces la revisión documental que utiliza fuentes primarias y secundarias, como los documentos de las instituciones públicas, documentación tanto

de la Corte Constitucional (jurisprudencia), investigaciones relacionadas con el principio de capacidad económica y el tributo ambiental, artículos y demás trabajos que aborden la doctrina constitucional y reglas generales en temas relacionados con el derecho financiero y tributario, además del marco legal que regula la tributación ambiental que rige en el país.

Aprovechando que, la bibliografía sobre este tema central es cuantiosa, y que, además, se centra en debatir qué instrumentos de gasto fiscal tienen una finalidad medioambiental y se ocupa de evaluar su eficacia, ya sea teórica o empíricamente, se abordan investigaciones desarrolladas por diferentes autores, en el que el principio de capacidad económica podría o no generar efectos en la Tributación Ambiental en un contexto nacional. Por lo anterior, este estudio permitirá dar respuesta a la pregunta problema planteada en la problemática de investigación.

3.3 Diseño metodológico

De acuerdo con lo anterior, la investigación documental se inscribe dentro del enfoque cualitativo, dado lo siguiente:

3.3.1 Primera fase: recolección de información

En el desarrollo que se efectuará en el presente trabajo de investigación, se identifica como instrumento aplicado, la recolección de información con base a recursos disponibles, investigación documental, jurisprudencia y doctrina, con el objetivo de recolectar información relacionada con el principio de capacidad económica y sus efectos en la tributación ambiental en el país.

3.3.2 Segunda fase: marco legal, jurisprudencial y doctrinal, de tributación ambiental que rige en el país de acuerdo al principio de capacidad económica

Durante el desarrollo de esta fase, se analizó la información recolectada anteriormente, los hallazgos obtenidos se describen a la luz de la categoría establecidas previamente en la fase de recolección de información con el fin de caracterizar el régimen jurídico de la tributación ambiental que rige en el país en lo que concierne al principio de capacidad económica, teniendo en cuenta las concepciones emitidas en la jurisprudencia nacional, así como las concepciones dadas por parte de la doctrina.

3.3.3 Tercera fase: cómo aplica el principio de capacidad contributiva sobre los tributos medioambientales en Colombia

Se realizará un análisis bibliográfico de las diferentes investigaciones desarrolladas con respecto a la aplicación del principio de capacidad contributiva, tomando como punto de partida la jurisprudencia y la doctrina en lo referente a estos temas, permitiendo dar mayor sustento a lo planteado en el presente documento.

4. Resultados

4.1 Marco legal, jurisprudencial y doctrinal de tributación ambiental que rige en el país de acuerdo al principio de capacidad económica

4.1.1 La Tributación ambiental en Colombia

Históricamente, el control ambiental en Colombia tomó fuerza en 1973, cuando el Congreso de la República comenzó a darse cuenta de los efectos alarmantes de la contaminación en todos los niveles y la utilización de manera indiscriminada de los recursos naturales. Un año después, la Presidencia de La República promulgó el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente - Decreto 2811 de 1974 (modificada por la Ley 1753 de 2015): esta normativa establece normas detalladas sobre el manejo de ciertos recursos naturales como los bosques, el suelo, el agua y la atmósfera. Según este código, toda persona que utilice o afecte los recursos naturales renovables deberá contar con un permiso previo otorgado por la autoridad ambiental competente. Sobre esta base, se ha desarrollado un marco legal completo, que incluye una serie de normas y reglamentaciones sobre el agua, suelo, minería, flora, fauna, entre otros (Presidencia de la República de Colombia, 1974).

Por su parte, la Ley 99 de 1993: Estatuto Ambiental Básico. Esta Ley También creó el Ministerio del Medio Ambiente y reorganizó el Sistema Ambiental Nacional, incluyendo las Corporaciones Autónomas Regionales (El Congreso de Colombia, 1993). En Colombia no existen impuestos ambientales. Sin embargo, la Ley 99 de 1993 habilita al gobierno a establecer tarifas por el uso directo o indirecto de los recursos naturales renovables, como la atmósfera, el agua y el suelo.

Se pueden cobrar las llamadas tarifas “retributivas” a cualquier persona que realice actividades que utilicen directa o indirectamente la atmósfera, el agua y el suelo para recibir emisiones, efluentes o desechos. La tarifa retributiva es un pago por los efectos nocivos de dicho uso en el medio ambiente y los recursos renovables. Esta tarifa se invertirá en proyectos para descontaminar y monitorear la calidad del recurso natural afectado.

Hasta ahora, el gobierno solo ha emitido regulaciones que permiten a las autoridades regionales cobrar tasas retributivas por los contaminantes vertidos al recurso hídrico, como lo es la tasa retributiva por vertimientos puntuales por la utilización directa o indirecta del recurso hídrico generando consecuencias nocivas, ocasionados por actividades propiciadas por el hombre o antrópicas. Estos se encuentran contenidos en el Decreto 2667 de 2012. Bajo estas regulaciones, la tarifa se calcula sobre la base de un importe mínimo determinada periódicamente por el Ministerio de Ambiente para cada parámetro en función de los costos directos de eliminar los contaminantes de los efluentes. Se requiere que cada autoridad ambiental regional dentro de su jurisdicción determine un factor regional que incorpore el costo de depreciación del recurso natural relevante y estará dirigido a lograr un determinado nivel de reducción de la contaminación en el curso de agua relevante. La tarifa a cobrar en cada región será el resultado de multiplicar la tarifa mínima por el factor regional. Además, las tarifas pueden ser cobradas incluso si se exceden los límites permitidos de contaminación, sin perjuicio de las sanciones que puedan aplicarse. Esto implica que el cobro de la tasa no genera la legalización del alza (Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, 2004).

Por otro lado, se encuentran los tributos sobre la fauna silvestre. Lo primero que hay que señalar es que este pago no es un impuesto sino una tasa de uso. Aunque ambos términos se refieren a tributos, no son lo mismo. En Colombia, la ley 99 de 1993 creó las tasas compensatorias que

deben pagarse por el uso de cualquier recurso natural renovable; esto significa que están en función del uso de los recursos naturales, no en función del impacto de la actividad. Dado que las tasas se cobran por el disfrute de un servicio prestado por el Estado, cabe preguntarse qué servicio se presta en este caso. El permiso para utilizar un recurso natural. ¿Cómo puede el Estado prestar ese servicio? Lo hace a través de acciones encaminadas a la conservación y gestión sostenible de la biodiversidad. Es por ello que, las tasas compensatorias tienen un destino específico frente a un destino general. Los impuestos, por el contrario, tienen un destino general.

La tasa compensatoria de fauna silvestre y el aprovechamiento forestal en bosque maderable están incluidas dentro de las tasas compensatorias que deben pagarse por el uso de recursos naturales renovables. La tasa compensatoria por caza de fauna silvestre tiene sus antecedentes partiendo del Decreto – Ley 2811 de 1974, artículos 18, 53, 250, 251, 252 y 259. El Decreto 2811 de 1974, permitía la caza de especies no protegidas y fuera de las áreas protegidas, con el único fin de proveer alimento a los cazadores y sus familias (Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2022). Todos los habitantes pueden cazar sin permiso con fines de subsistencia en el territorio nacional, siempre y cuando no exista una prohibición emitida por las autoridades ambientales regionales para la especie que se va a cazar. Según la definición actual de subsistencia, los cazadores que comercien con carne de animales silvestres, bajo cualquier forma, para cubrir otras necesidades de subsistencia, como vivienda, sanidad, educación u otros alimentos, son considerados cazadores comerciales ilegales (a menos que se cumplan una serie de requisitos complejos, que se describen más adelante en este documento).

Esta tasa compensatoria por caza de fauna silvestre se diseñó dentro del marco del artículo 42 de la Ley 99 de 1993 con el objetivo de crear un tributo encaminado a enviar una señal de carácter económico a quienes se benefician de los recursos generado por la fauna silvestre,

buscando, al mismo tiempo que, el mencionado tributo tenga un uso racional y coadyuvante a garantizar la renovabilidad del recurso. Esto quiere decir que, disminuya sus diferentes usos, el aprovechamiento de las especies silvestres. Principalmente, la tasa busca que el comportamiento o la conducta de quien explota el recurso, cambie, que logre entender que la abundancia de estos recursos no es infinita y que las decisiones de aprovechamiento y uso en el presente generan secuelas sobre las especies en el futuro.

Por su parte, la tasa compensatoria el aprovechamiento forestal en bosque maderable está relacionada con el cobro a aquellos usuarios que ejercen el aprovechamiento forestal maderable ubicado en terrenos privados o públicos dando cumplimiento con el Artículo 46 de la Ley 99 de 1993. El punto de partida de la evolución jurídica del aprovechamiento de los recursos naturales en Colombia fue la creación de la División de Recursos Naturales del Ministerio de Agricultura en 1952. Esto fue motivado por la necesidad de supervisar el uso extractivo de los recursos naturales en una economía dominada por el uso extractivo de la madera, el caucho y las pieles. Paralelamente a la creación de la División de Recursos Naturales a nivel nacional (entre 1954 y 1968), se crearon las Corporaciones Autónomas Nacionales (CAR), con funciones de planeación y desarrollo ambiental local. Actualmente existen 33 CAR en Colombia que cubren todo el territorio nacional.

Los recursos naturales forestales maderables de bosques naturales se encuentran determinadas por el Decreto 1390 de 2018. Allí las especies forestales maderables se definen en 188. Al mismo tiempo, se incorporaron las especies de bosque natural excluidas del anexo del Decreto 1390 de 2018 pero que se identifican plenamente. la tasa de aprovechamiento forestal sólo se aplica a los bosques naturales. El Acuerdo 48 de 1982 estableció la forma de pago y las diferentes tasas de aprovechamiento para bosques naturales, públicos y privados. El Acuerdo 32

de 2015 actualizó las tasas de aprovechamiento forestal (Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, 2015). La tasa se paga por volumen y es variable de una CAR a otra. Los concesionarios o beneficiarios de permisos únicos o permanentes de aprovechamiento forestal público pagarán, por concepto de interés nacional, el 10% del valor base del metro cúbico de producto bruto en el mercado más cercano al sitio de aprovechamiento.

La normativa relacionada con el aprovechamiento de los recursos maderables diferencia entre terrenos públicos y privados. Para las tierras públicas, el acceso se obtiene a través de permisos y contratos de concesión; para las tierras privadas, se requieren autorizaciones especiales; en los bosques naturales, se utilizan permisos de tala, que incluyen requisitos legales para los procedimientos de gestión. Según Corpoboyacá (2021), en cuanto al pago de la tasa, esta será asumida por todos los titulares del aprovechamiento forestal maderable que participen en la tala de árboles para la obtención de su recurso maderable situados en los terrenos privados o públicos. Igualmente, quienes realicen uso de estos recursos sin el debido permiso.

En cuanto a las transferencias del sector eléctrico, estas se transfieren a los gobiernos locales regionales, estas transferencias son una de las fuentes de ingresos más importantes, y constituyen una compensación por los beneficios de oportunidad de los usos del agua por parte de las centrales hidroeléctricas. Estas transferencias fueron creadas en la ley ambiental (Ley 99 de 1993), pero su interpretación y cálculo son moderados por la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG). En la precisión de las políticas de las políticas de mando y control sobre el uso y calidad del agua vertida por la agroindustria, juegan un papel complementario o sustituto el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) de los Ministerios de Salud y Agricultura, y el organismo encargado de las normas técnicas

y certificaciones de calidad -Instituto Colombiano de Reglamentación y Certificación Técnica (ICONTEC)-.

Si bien los tipos de subsidios son definidos por el Congreso y van desde mejores tecnologías y procesos productivos hasta la promoción de iniciativas privadas, como el pago por servicios ambientales a quienes protejan los reservorios ambientales y acuíferos, las empresas deben estar inscritas en el Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología y los topes de los subsidios son establecidos por el Ministerio de Hacienda.

La política medioambiental del agua puede analizarse en función de las restricciones a las que se enfrentan las empresas que generan impactos en los recursos hídricos. Cuando se utiliza agua tomada directamente de fuentes naturales en la producción, las empresas deben destinar el 1% de sus inversiones a la recuperación, la preservación, la supervisión de la cuenca y un plan de cierre. Si bien es imposible dejar el sitio exactamente como se encontraba al iniciar la actividad, se debe dejar de manera que en un plazo “razonable” se recupere (Presidencia de la República, Decreto 1541, 1978). Además, las empresas deben hacer planes de compensación de una unidad de cobertura nueva por cada unidad afectada y entre dos y ocho árboles sembrados por cada árbol talado siguiendo la Resolución 1503 de 2010 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, que presenta el método para realizar estudios de impacto ambiental, mostrando que, para compensar el impacto generado, es necesario compensar un ecosistema equivalente. Y si bien una empresa debe contar con licencia ambiental y existen varias metodologías para ello (Resolución 1478, 2003) (MINAMBIENTE, 2010), la resolución de conflictos por parte de los organismos judiciales no ha sido posible dada la falta de unidad de criterio, la subjetividad de la evaluación ambiental y las dificultades de implementación.

De acuerdo con lo anterior, en el país, bajo la Ley 1819 (2016), se abordó el tema de la tributación ambiental. Esta Reforma impuso un impuesto a las emisiones de carbono de todos los combustibles fósiles para proteger el medio ambiente. Como una de las reglamentaciones, se fijó que el impuesto se liquidaría a una tasa de USD15.000 por tonelada de dióxido de carbono cuando el combustible se venda, extraiga e importe. Si bien, el impuesto se cobra una sola vez durante toda la etapa de producción, el pago de dicho impuesto constituirá un costo mayor de los combustibles, lo que impactaría directamente el precio del consumidor final.

La mencionada Ley, impone un impuesto al consumo de bolsas plásticas para incentivar el uso de bolsas reutilizables y biodegradables. La tasa impositiva del tributo irá aumentando paulatinamente: en 2017 fue de 20 pesos, en el 2018 de 30 pesos, 40 en 2019 y en el 2020 fue de 50 pesos (El Congreso de Colombia, 2016).

4.1.2 La Constitución política y la protección ambiental

Existen numerosos artículos de la Constitución Política de Colombia de 1991 que abordan el medio ambiente. Entre ellos, el artículo 79 establece el derecho de todas las personas a un medio ambiente sano. Este derecho ha sido considerado un derecho colectivo, por lo que se puede hacer cumplir mediante acciones colectivas. Además, el artículo 80 establece el deber del Estado de planificar el manejo de los recursos naturales y el medio ambiente para asegurar el desarrollo sostenible, su conservación y restauración, y prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental.

En este contexto, en Colombia, el tema ambiental fue una seria preocupación en la Asamblea Constituyente de 1991. En ese momento se consideró que ninguna Constitución moderna podía desconocer la importancia de incluir en su contenido el tratamiento de este tema

vital, no solo para la comunidad nacional, pero también para toda la humanidad. Además, la Asamblea consideró que el medio ambiente es un patrimonio común de la humanidad y que su protección asegura la supervivencia de las generaciones presentes y futuras. Sobre este tema, en las actas de la Asamblea Nacional Constituyente de 1991 se expresó:

La protección del medio ambiente es uno de los propósitos del Estado moderno, por lo que toda estructura del Estado debe estar iluminada por este propósito y debe tender a su realización... La crisis ambiental es, igualmente, una crisis de civilización y redefine la forma en que entendemos las relaciones entre la humanidad. La injusticia social genera desequilibrios ambientales y eso, a su vez, reproduce las condiciones de miseria.

Como respuesta a esta preocupación, la protección del medio ambiente ocupa un lugar central en la Constitución Nacional. Al menos 49 disposiciones constitucionales están relacionadas con esta materia y con los mecanismos de su protección (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-126, 1998). Este amplio interés por el medio ambiente había hecho que la Corte Constitucional utilizara el término “Constitución Ecológica” para referirse a la Constitución, y más precisamente, a todo el conjunto de normas superiores que establecían la relación entre la comunidad nacional y la naturaleza, y que procurar para su conservación y protección.

A partir del contenido de la "Constitución Ecológica", es posible identificar tres enfoques diferentes del tema ambiental: uno ético, otro económico y otro jurídico. Desde el enfoque ético, la Constitución crea un principio biocéntrico en el que se concibe a la humanidad como parte de la naturaleza, reconociendo que ambos elementos tienen un valor significativo no solo para la generación presente sino también para las futuras (Amaya, 2010).

En la “Constitución Ambiental” la protección y defensa del medio ambiente es un principio constitucional. Por tanto, este principio debe irradiar todo el ordenamiento jurídico colombiano,

haciendo que cualquier acción del Estado o cualquier disposición normativa debe respetar este principio en la medida de lo posible, y de conformidad con los demás principios constitucionales. Además, este principio constituirá un parámetro constitucional para evaluar la adecuación de una norma o un acto del Estado en relación con la Constitución, tanto en una revisión constitucional concreta como en una abstracta.

En cuanto al contenido de este principio, es importante resaltar que, desde el enfoque económico hecho en la Constitución Nacional, se supera una perspectiva puramente conservadora y la idea de desarrollo sostenible está explícitamente prevista en esta ley suprema. Así, el principio de protección debe incluir un equilibrio entre, por un lado, las necesidades sociales, el derecho al desarrollo y la calidad de vida; y por otro, la preservación del medio ambiente, la biodiversidad y los ecosistemas. Sólo en este sentido podría lograrse la idea de un “desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades” (Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, 1987).

En este tema en particular, la Corte Constitucional (2008), sostuvo que, “del contenido de estas disposiciones [constitucionales] se puede concluir que la Constituyente auspició la idea de compatibilizar el desarrollo económico con el derecho a un medio ambiente sano y al equilibrio ecológico”.

Desde una perspectiva económica, la Constitución concibe que el sistema de producción no puede extraer recursos y producir residuos de forma ilimitada. Esas actividades deben estar ligadas al interés común, el medio ambiente y el patrimonio cultural de la nación. En consecuencia, estas actividades deben estar bajo la dirección general del Estado. Sin embargo, este enfoque económico no sugiere una perspectiva estrictamente conservadora del medio ambiente porque trata de armonizar este valor con el derecho al desarrollo, indispensable para la satisfacción de las

necesidades humanas, imponiendo solo las restricciones necesarias y proporcionales para la protección del medio ambiente. En este sentido, la Constitución adopta expresamente sobre el artículo 88 la perspectiva económica del "desarrollo sostenible" (García, 2003).

A este respecto,

“Es evidente que el desarrollo social y la protección del medio ambiente imponen un tratamiento unívoco e insoluble que permite progresivamente mejorar las condiciones de vida de las personas y el bienestar social, pero sin afectar o disminuir irracionalmente la diversidad biológica de los ecosistemas porque estos sirven no solo para la producción productiva, pero también, a la conservación de la humanidad”.

Desde el enfoque legal, el Estado no solo debe proteger la dignidad y libertad de los ciudadanos frente a los demás, sino también de la amenaza que representa la explotación y agotamiento de los recursos naturales. Para ello, el Estado debe elaborar valores, principios, normas y reglamentos en los que la protección de los valores colectivos, como el medio ambiente, prevalezca sobre los individuales. Esta perspectiva jurídica se desarrolla en la Constitución a través de tres mecanismos diferentes: (i) la creación de un principio constitucional sobre la protección del medio ambiente que debe irradiar el ordenamiento jurídico; (ii) La provisión del derecho a disfrutar de un medio ambiente saludable; y (iii) la imposición de obligaciones particulares al Estado ya los ciudadanos para proteger el medio ambiente.

4.1.3 Principios de eficiencia, equidad y progresividad del tributo

Estos principios, se encuentran contemplados en el Artículo 363 de la Constitución Política: “El Sistema Tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y

progresividad”. El principal objetivo de estos principios es la justicia, para evitar regulaciones tributarias que sean arbitrarias o afecten derechos constitucionales. Por el contrario, las regulaciones tributarias deben ser equilibradas, efectivas, para la prestación de servicios, graduables y acordes con los cambios en las nuevas tecnologías con el fin de que el país y la población en general obtengan un progreso económico, social político.

Acorde a lo anterior, la Corte Constitucional (2011), mediante Sentencia C-397, menciona que el sistema tributario se funda bajo los principios de eficiencia, equidad y progresividad, afirmando que:

“De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad

tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”.

De lo anterior se deduce que, en términos generales, existen dos consideraciones para la equidad: vertical y horizontal. La concepción horizontal es que las personas en situaciones similares en términos de capacidad contributiva deben pagar la misma cantidad de impuestos. Por tanto, en el sentido de considerar la capacidad de todo contribuyente en su conjunto, la tributación debe ser “individual”. La noción de “vertical” radica en que las personas en diferentes niveles de capacidad contributiva deben pagar el tributo de manera diferente. Por tanto, se debe utilizar una tasa impositiva progresiva, donde la parte sea proporcional al aumento de la base imponible. Esto es lo opuesto al impuesto progresivo, donde la proporción de ingresos necesaria para pagar el impuesto disminuye a medida que aumentan los ingresos.

En consecuencia, estos principios estipulan de forma clara las restricciones estatales sobre la aplicación de impuestos, las cuales están relacionadas con las obligaciones de los contribuyentes, sus derechos, ante el Estado y los compromisos que deben cumplir. El Estado debe garantizar que todos los que contengan obligaciones cumplan con sus compromisos y también debe garantizar que estos recaudos se distribuyan de manera justa a toda la población.

Asimismo, la Corte Constitucional (2002), mediante Sentencia C-734, explicó que la equidad del sistema tributario es

“... un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”.

Con respecto al principio de progresividad, la Corte (2010), mediante Sentencia C-173, ha señalado que este principio:

“... hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. Lo anterior, quiere decir que, la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos. Entonces, las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o

contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva”.

Por tanto, según la Corte, el principio de progresividad busca que el monto a cancelar resulte descomunal y se exceda la capacidad contributiva del que está obligado a pagar; no solo debe considerarse la limitación basada en la capacidad económica, sino por el contrario, debe basarse en los principios emanados en la Constitución Política.

De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que en diferentes ocasiones la Corte se ha manifestado por medio de la Jurisprudencia, declarando que no solo debe considerarse la limitación basada en la capacidad económica, sino que, por el contrario, debe basarse en los principios consagrados en el Estado Social de Derecho.

4.1.4 Principio de capacidad económica y el tributo ambiental

Históricamente, el primer criterio utilizado para medir la capacidad es la riqueza, que se entiende como un activo de propiedad, es decir, el patrimonio. Luego, la transacción en sí (importaciones y ventas), posteriormente, los ingresos y finalmente el consumo. Desde el punto de vista económico, esta evolución también responde a la demanda de eficiencia de la sociedad, porque la tributación real de los activos fiscales no considera que los ingresos generados afecten a la fuente de riqueza misma. Por ende, el método más adecuado, son los ingresos generados por la renta que produce la actividad personal o el patrimonio. Sin embargo, este mecanismo tiene el inconveniente de gravar el ahorro, ya que no logra distinguir el uso de la renta, mientras que el consumo fomenta el ahorro en la medida en que sólo grava una parte de la renta consumida.

En esta línea, Pérez (2000), menciona al respecto que:

“...la institución del tributo es inseparable de la finalidad contributiva. Los tributos existen porque hay gastos públicos, necesidades colectivas que es necesario financiar y que en un Estado moderno deben ser cubiertas precisamente mediante prestaciones coactivas o tributos. No sólo por razones de hecho, sino también por respeto a los valores que inspiran el Estado de Derecho y más aún el Estado Social de Derecho, que consagra nuestra Constitución (pp. 26-28)”.

Para García (2014), la concepción de utilizar el tributo como principal fuente de financiamiento Estatal proviene del concepto moderno de la Revolución Francesa, que configura la base legal para mantener las obligaciones tributarias como máxima prioridad para mantener el gasto público. Evidentemente, a partir de este último concepto, y con base a la idea de Estado Moderno (Constitucional), el propósito del tributo responde a la necesidad de sufragar el gasto público y todos los ciudadanos deben estar en unidad para ello y de acuerdo con sus capacidades económicas.

En este sentido, uno de los principios que informan el derecho tributario es la capacidad económica, que puede medir la proporción de la obligación del contribuyente que se obliga a tributar.

Como se mencionó anteriormente, Colombia, aunque la Constitución Española tiene una influencia de gran alcance, no consagra claramente el principio de capacidad económica, pero la jurisprudencia reconoce su valor en varias sentencias. La Corte Constitucional de Colombia sostuvo que la carga tributaria debe ser consultada con justa capacidad económica y reconoció que la tasa impositiva progresiva es una herramienta ideal para este propósito, aunque se reconoce que

los legisladores tienen limitaciones para incorporar todas las situaciones, incluso en eventos especiales.

Por su parte, el Artículo 95.9 de la Carta Política, establece que:

“...con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en la misma Carta Política y lograr los fines del Estado, es deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Este deber ciudadano tiene como fundamento “el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre éstos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho”.

En cuanto al principio de capacidad económica antes mencionada y su relación con los impuestos ambientales, de acuerdo con Rozo (2003):

“un tributo de este tipo no puede alejarse de los principios que conforman la justicia tributaria, lo cual implica que deberá realizarse una verificación de datos objetivos, como es el caso de la fuerza económica, entre otras; circunstancias que, trasladadas al fenómeno de la imposición ambiental, suponen que debe tenerse en cuenta la capacidad de contaminación”.

Si bien el tributo ambiental debe ajustarse como parámetro de equidad tributaria, la premisa es que su propósito no sea principalmente recaudar, sino que el principio de capacidad económica cede en cierta medida ante “el que contamina paga”. De acuerdo con lo anterior, más que capacidad contributiva deberá calcularse la capacidad contaminante, la cual debe entenderse como “capacidad económica negativa para fines de protección ambiental”, en la que los contribuyentes

no pagarán impuestos en función de su capacidad de contribución, sino porque ya han contaminado y el daño debe ser reparado (Gandur, 2012).

4.2 El principio de capacidad contributiva y su aplicabilidad sobre los tributos medioambientales en Colombia.

4.2.1 Extrafiscalidad: el derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado

El derecho tributario tiene como función principal la regulación de la tributación, en la medida en que la tributación es el fenómeno orientado a la derivación de los ingresos públicos que el Estado, con pautas constitucionales, busca financiar. Desde el punto de vista económico, al conceder beneficios fiscales o aumentar la carga tributaria, el Estado puede incentivar o desincentivar determinados comportamientos de los contribuyentes, faceta de la fiscalidad que suele denominarse función extrafiscal.

Rozo (2003), menciona que, en el contexto más amplio de los propósitos extrafiscales, el ordenamiento constitucional impone al Estado la labor de promoción y protección de actividades determinadas que se dirigen al ordenamiento económico, social e incluso político de la colectividad. En aras de la concreción de los fines que superan las metas meramente financieras, los tributos extrafiscales se conforman para el desestímulo o estímulo de conductas específicas que representan el interés estatal.

Rozo (2003), señala que, dentro de los múltiples propósitos de la extrafiscalidad que desde el Estado se pretende conseguir, “además de la primera fase recaudatoria de los instrumentos meramente fiscales, el ordenamiento constitucional moderno reconoce en la protección del medio

ambiente una digna política de intervención estatal, que se constituye en la más representativa de los tributos extrafiscales” (p. 160).

Kirchhof (1998), enseña que, el Estado puede intervenir en el comportamiento de los sujetos, a gran escala, en función de su poder financiero, a través de su poder normativo, ya sea mediante la presión ejercida por el dinero a través de la fiscalidad o de las ayudas a la concesión, las subvenciones, las políticas públicas de desarrollo y otros incentivos.

Por lo tanto, a través de la concesión de beneficios fiscales y tributarios, el Estado, pretendiendo alcanzar un objetivo diferente a la mera financiación de la máquina pública, busca intervenir a través de la función extrafiscal tanto en la economía como en otros ámbitos de interés público.

En este sentido, Becker (2010), enseña lo siguiente:

La finalidad principal de muchos impuestos (que seguirán surgiendo en un volumen y variedad cada vez mayores debido a la transfiguración progresiva de los impuestos clásicos o tradicionales finalistas) no será la de ser un instrumento de recaudación de recursos para financiar los gastos públicos, sino un instrumento de intervención del Estado en el entorno social y en la economía privada. En la construcción de cada impuesto ya no se ignorará el finalismo extrafiscal, ni se olvidará el fiscal. Ambos coexistirán de forma consciente y deseada; sólo habrá una mayor o menor prevalencia de este finalismo extrafiscal (p. 587-588).

Por su parte, la Corte Constitucional (2002), mediante Sentencia C-734, se ha referido al principio de capacidad contributiva mencionando que:

“La generalidad del tributo, aparte del componente subjetivo que comporta - el universo de los obligados por el tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que

tengan capacidad contributiva -, tiene uno de naturaleza objetiva. Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella”.

Alineados los supuestos de la fiscalidad extrafiscal, aunque se defina como la función preponderante de una determinada exacción, la fiscalidad es inherente a los tributos. Sin embargo, a diferencia del espectro tributario, que busca aumentar la recaudación, la consecuencia deseada con el uso de la extrafiscalidad es el cambio de conducta en detrimento de la propia recaudación reivindicada, en la que, idealmente, la derivación sería igual a cero. No obstante, según Pimenta (2020), parte de la doctrina alemana reflexiona que el impuesto que tiene una recaudación cero tendría un efecto de obstáculo, y consecuentemente sería una norma inconstitucional ante el abuso de la forma, ya que habría una prohibición vestida de tributo.

Torres (2004), defiende así:

[...] la extrafiscalidad, diluida en la tributación, realiza una amplia gama de tareas de política económica, que le incumben, entre otras a) la mejora del nivel de vida de la población, sin crear obstáculos al libre juego de la economía; b) el mantenimiento del pleno empleo; c) la contención de las actividades perjudiciales para la higiene o la seguridad, así como el desincentivo al consumo de determinados bienes, como la gasolina, y como ocurrió en la ley americana sobre la margarina; c) el fomento del consumo de determinados alimentos, como el alcohol carburante tras la crisis del petróleo; e) la lucha contra la

inflación y la estabilización económica; f) la protección del patrimonio cultural (p. 257-258).

Además, debe alcanzarse un punto de equilibrio entre el fenómeno de la imposición y la conducta que se pretende desincentivar en la extrafiscalidad sin que se convierta en un acto punitivo, es decir, el aspecto cuantitativo de la exacción debe ser coherente con el coste de la externalidad que se pretende internalizar en los costes de explotación del contribuyente contaminante.

A este respecto, cabe destacar que la función extrafiscal no debe confundirse con la función punitiva/sancionadora, ya que los impuestos no pueden constituir una sanción para un acto ilícito. Así, los principios de proporcionalidad y razonabilidad deben establecer el vínculo cuantitativo entre la materialidad del hecho imponible que se pretende desincentivar y la correspondiente carga fiscal. En efecto, la fiscalidad debe centrarse en los actos lícitos y no debe hacer inviable el ejercicio de las libertades, so pena de ser calificada como un castigo por el comportamiento del contribuyente que se pretende desalentar.

[...] la fiscalidad extrafiscal (y la fiscalidad medioambiental en particular) no tiene por objeto castigar los actos ilícitos. Busca orientar al agente económico a planificar sus negocios lícitos de acuerdo con una política pública legitimada por la Constitución (Oliveira, 2007, p. 50).

Por ello, la tributación ambiental se basa en la reinterpretación de los principios que guían el Sistema Tributario Nacional, desde una perspectiva extrafiscal, y en los impuestos en especie, considerados un instrumento adecuado para promover la preservación del medio ambiente.

Sobre la tributación ambiental extrafiscal, Nunes (2005), afirma

No sólo la actividad económica como punto de identidad de causas para el Derecho Tributario y el Derecho Ambiental, sino también los efectos de esta actividad en el orden jurídico y en la sociedad, permitirán la apertura de una perspectiva de acción estatal que utilice la tributación como instrumento de preservación del medio ambiente (p. 10).

Este entendimiento se corrobora con la lección de Molina (2000):

El principio de quien contamina paga fomenta la creación de impuestos ambientales. Soy consciente de que tales impuestos no constituyen una exigencia del citado principio, pero -a juicio de la Comisión Europea- "los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar una forma adecuada de practicar el principio de "quien contamina paga" al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios (pp. 42-43).

El objetivo de la aplicación extrafiscal ambiental es inducir a los contaminadores a buscar la reducción de sus actividades que degradan el medio ambiente, posibilitando alternativas “limpias”, para reducir el *quantum debeatur* en la tributación de estos hechos. Si bien no es posible conceptualizar un beneficio fiscal como un tributo, este tipo de norma tiene una función extrafiscal, ya que busca incentivar comportamientos a través de la concesión de ventajas económicas, es decir, a pesar de que estos tributos se basan en la imposición y en la asignación de recursos en beneficio de la hacienda, sin vinculación de ingresos, tienen, aunque en menor grado, la capacidad de incentivar comportamientos beneficiosos para el medio ambiente.

4.2.2 Fiscalidad medioambiental

Colombia se encuentra comprometida con el crecimiento y el desarrollo sostenible y ha establecido objetivos de mediano y largo plazo que contribuyen a las agendas internacionales de

biodiversidad, cambio climático y gestión de riesgos de desastres, entre otros. También reconoce el capital físico, humano y natural como pilares del crecimiento sostenible. Por ello, Colombia orienta sus acciones por las ambiciosas metas de adaptación y mitigación del cambio climático que se ha fijado y busca facilitar un equilibrio entre el crecimiento y el desarrollo económico, el bienestar de la población y la conservación del medio ambiente, de manera que la riqueza natural del país se preserve como un activo estratégico de la Nación. Esto, a su vez, potencia la movilización de recursos para la transición del país hacia una economía resiliente, sostenible y baja en carbono (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

Varias estrategias nacionales y territoriales tienen como objetivo promover el gran potencial del país para la inversión en actividades verdes y bajas en carbono. Estas estrategias se traducen en las acciones incluidas en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2018-2022 y se definen además dentro de agendas de largo plazo, como la implementación de políticas y programas para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), así como los compromisos adquiridos para reducir las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) y el riesgo de desastres (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

El Gobierno de Colombia busca desarrollar un programa de bonos verdes que mejore la competitividad del país en una senda de desarrollo resiliente al cambio climático, que permita un crecimiento bajo en carbono en línea con los compromisos adquiridos en los acuerdos internacionales y que esté alineado con los objetivos y prioridades ambientales nacionales. Estas inversiones y gastos también contribuyen a la agenda de los ODS y a las políticas y estrategias sectoriales clave del país, muchas de las cuales están incluidas en el PND 2018-2022 y en su Pacto por la Sostenibilidad: Producir conservando y conservar produciendo (Pacto por la Sostenibilidad). En este contexto, el Gobierno de Colombia ha desarrollado este Marco de Bonos Verdes para

posibilitar la emisión de bonos verdes soberanos que canalicen fondos a los proyectos de inversión y gasto verde de la Nación (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

Este Marco de Bonos Verdes, en adelante el “Marco”, junto con la emisión de bonos verdes soberanos en Colombia, constituyen un elemento clave en el desarrollo del mercado de bonos verdes del país. Finalmente, el Marco está alineado con los Principios de Bonos Verdes (GBP) de la Asociación Internacional de Mercados de Capitales (ICMA).

Como parte de la agenda de desarrollo sostenible del país, el “PND 2018-2022: Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad” (2019), destaca el Pacto por la Sostenibilidad, un compromiso del Gobierno Nacional para implementar acciones que conduzcan a un equilibrio entre el desarrollo económico del país y la conservación del medio ambiente.

Este pacto introduce cuatro líneas de actuación:

- a) Implementar estrategias e instrumentos económicos para que los sectores productivos sean más sostenibles, innovadores, competitivos y reduzcan sus impactos ambientales, con un enfoque de economía circular y mitigación del cambio climático.
- b) Convertir la biodiversidad y el capital natural en activos estratégicos de la Nación, mediante el control de la deforestación, la conservación de los ecosistemas y la prevención de su degradación, a partir del control territorial y la creación de nuevas oportunidades económicas sostenibles a nivel local.
- c) Promover el conocimiento y la reducción de los riesgos de desastres naturales, y facilitar la adaptación al cambio climático, centrándose en la toma de decisiones orientadas al desarrollo y fomentando la protección financiera contra los desastres.
- d) Fortalecer la institucionalidad e investigación ambiental, promoviendo una transformación social que valore la biodiversidad a través de la educación ambiental y la gestión efectiva

de los conflictos sociales y ambientales (Departamento Nacional de Planeación (DNP), 2019).

Estas líneas de gestión del PND se basan en los compromisos de la Agenda 2030 y el Acuerdo de París. Dentro de los ODS, los “objetivos rectores” incluyen la reducción de la deforestación del país, la protección de los ecosistemas, la reducción de la presión en el uso de materiales contaminantes y la adopción de energías renovables.

Colombia también ha desarrollado una serie de CONPES, documentos de política aprobados por todos los miembros del gabinete, que tienen como objetivo reducir el impacto sobre los recursos naturales, incluyendo la Política Nacional de Control de la Deforestación y Gestión Forestal Sostenible, la Política Nacional de Movilidad Urbana y Regional, la Política de Modernización del Sector de Transporte Automotor de Carga, la Política de Economía Circular para la Gestión de los Servicios de Agua Potable y Aguas Residuales, la Política Nacional de Edificaciones Sostenibles, la Política Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y la Política Nacional de Cambio Climático, entre otras. El gobierno también adoptó un programa nacional para el pago de servicios ambientales y recientemente aprobó una Ley de Transición Energética (Departamento Nacional de Planeación (DNP), 2019).

La importante bibliografía científica sobre el Cambio Climático y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), abogan firmemente por la adopción de medidas inmediatas y urgentes para mitigar los posibles costes del cambio climático mundial. Los impuestos, las tasas, los permisos negociables y otros instrumentos económicos pueden desempeñar un papel importante en la consecución de un control eficaz de los costes de las emisiones de gases de efecto invernadero, tala de árboles, mala distribución de residuos, minería ilegal, entre otros, pero su

escala potencial y su contribución a los ingresos plantean muchas implicaciones de política económica y fiscal más amplias (DNP, 2019).

Al respecto, varios países han introducido regulaciones ambientales a través del tributo sobre la contaminación tal es el caso del impuesto al carbono. Su objetivo final es reducir sus emisiones en un 20% para el año 2030, según el estándar Business-As-Usual (BAU) y, si se apoya internacionalmente, este objetivo podría llegar al 30%. Además, los esfuerzos colombianos se están concentrando en sectores problemáticos como la agricultura, la silvicultura y la energía, ya que constituyen una fracción significativa de sus emisiones de GEI (Dirección de Productividad y Competitividad, MINCIT, 2021).

Así, se han puesto en marcha varios programas destinados a superar las emisiones incluso antes de la firma del Acuerdo de París, por ejemplo, la Estrategia Colombiana de Desarrollo Bajo en Carbono, iniciada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible desde 2011, que también ayuda en gran medida a cumplir con el mencionado tratado.

Esta estrategia se realizará a través de las Acciones Nacionalmente Apropriadas de Mitigación (NAMAs, por sus siglas en inglés), que son programas específicos que los países en desarrollo implementan en función de sus Contribuciones Determinadas a Nivel Nacional (NDC), siguiendo el principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas. Inicialmente, el gobierno colombiano busca desarrollar 8 Planes Sectoriales de Mitigación (PAS) sobre electricidad, minas, industrias, transporte, agricultura, hidrocarburos, manejo de residuos y vivienda. A través de estas agendas se implementarán las NAMAs; actualmente, hay diecisiete NAMAs programadas en Colombia como transporte no motorizado, conservación forestal, ganadería, fuentes de energía renovable, entre otras (Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, 2022).

En 2016 fue promulgado en Colombia un impuesto al carbono con fines ambientales, que marcó el punto de partida para la regulación de este tipo de medidas en el país. Sin embargo, antes de abordar el impuesto al carbono, es imperativo definir, de acuerdo con la jurisprudencia y normas legislativas cuál es la definición del concepto “impuesto”.

Al respecto, los impuestos han sido definidos por el Consejo de Estado de Colombia (2010), como

“un tributo sin contraprestación directa que nace por el hecho de pertenecer a una comunidad, que se cobra a todo ciudadano indistintamente y no a un grupo específico; no tiene relación directa ni inmediata con un beneficio otorgado al contribuyente; una vez pagado, el Estado dispone de él según criterios y prioridades diferentes a los del contribuyente y no se destina a un servicio público específico sino al tesoro nacional para atender los servicios que se requieran” (p. 1).

Al mismo tiempo, todo tributo tiene los siguientes elementos, según el artículo 338 de la Constitución y desarrollado por la jurisprudencia:

- *Hecho imponible*: la Corte Constitucional de Colombia ha definido este elemento como “la situación de hecho que indica capacidad contributiva y que la Ley ha de establecer abstractamente como situación capaz de generar la obligación tributaria, asegurando que, si se cumple el fundamento fáctico, permite que nazca la obligación pecuniaria en el mundo jurídico” (Sentencia C-057, 2021).

- *Sujeto activo*: el organismo citado también aclaró que “es el acreedor concreto de la suma pecuniaria (...) y por ello tiene la facultad de exigir su pago” (corte constitucional, sentencia C-594, 2010).

- *Sujeto pasivo*: en cambio, es el sujeto que debe soportar la carga del impuesto. No obstante, existen tipos de sujetos pasivos: “*de iure*” son los que tienen que pagar el impuesto legalmente, “*de facto*” son los que finalmente lo cargan, situación que es palpable abordando los impuestos indirectos, como el impuesto sobre el valor añadido (corte constitucional, sentencia C-550, 2019).

- *Base imponible*: es la medida del hecho imponible a la que se aplica un tipo para calcular el importe de la obligación.

- *Tipo*: es la medida de la base imponible que determina el valor monetario de la obligación.

Ahora bien, al abordar la regulación del Impuesto Nacional al Carbono de Colombia (INC), éste hace parte de la Ley 1819 de 2016, el Estatuto y las normas que contienen la medida son los artículos 221 a 223 del Estatuto que también especifican los elementos mencionados del impuesto. Además, fue expedido en tiempos regulares, es decir, siguió el proceso normal consagrado en el artículo 338 de la Constitución.

Este es el texto de los artículos mencionados que contienen los elementos de la medida:

Artículo 221. Impuesto al carbono. El impuesto al carbono es una carga que recae sobre el contenido de carbono de todo combustible fósil, incluyendo los derivados del petróleo y todo tipo de gas fósil que se utilice con fines energéticos, siempre que se empleen para la combustión.

El hecho imponible del impuesto sobre el carbono es la venta dentro del territorio nacional, la retirada, la importación para el autoconsumo o la importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una única etapa relativa al hecho imponible que se produce en primer lugar. En cuanto a los derivados del gas y del petróleo, el impuesto se causa en las ventas realizadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en cuanto a las retiradas para consumo del

productor, en la fecha de la retirada; en cuanto a las importaciones, en la fecha en que se nacionaliza el derivado del gas o del petróleo.

Se considerará sujeto pasivo del impuesto a quien adquiera combustibles fósiles de productores o importadores; al productor cuando realice retiros para autoconsumo; y al importador cuando realice retiros para autoconsumo.

Tanto los productores como los importadores, independientemente de su calidad de sujetos pasivos son responsables del impuesto, cuando se produce el hecho imponible.

Artículo 222. Base imponible y tipo. El impuesto sobre el carbono tendrá una tasa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) de cada combustible determinado, expresado en unidades de volumen (kilogramos de CO₂), por unidad energética (Terajulios) según el volumen o peso del combustible. La tasa corresponde a quince mil pesos (\$15.000) por tonelada de CO₂ (El Congreso de Colombia, 2016).

Este es el texto de los artículos mencionados que contienen los elementos de la medida:

Artículo 223. Destino específico del impuesto nacional al carbono. El recaudo del impuesto nacional al carbono se destinará al Fondo de Sostenibilidad Ambiental y Desarrollo Rural Sostenible en Zonas Afectadas por el Conflicto (Fondo por una Colombia Sostenible) consagrado en el artículo 116 de la Ley 1769 de 2015. Estos recursos serán presupuestados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Los ingresos se destinarán, entre otros, al manejo de la erosión costera, a la conservación de las fuentes hídricas y a la protección de los ecosistemas de acuerdo con los lineamientos que señale el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (El Congreso de Colombia, 2016).

Después de escudriñar estas disposiciones, es posible concluir que no es una medida que busque proteccionismo para el mercado colombiano de combustibles fósiles, ya que se aplica por

igual a toda operación con los combustibles que considera, encontrando dificultades para que los productores o importadores se sustraigan del hecho imponible.

Por otro lado, en Colombia, mediante las diversas reformas tributarias y creación de leyes, más recientemente, la atención se ha centrado en eliminar los incentivos para el uso no convencional de fuentes de energía, además del ya mencionado impuesto al carbono (El Congreso de Colombia, 2016); siendo esto, la aplicación más importante hasta la fecha de este enfoque; igualmente, la creación del impuesto a materiales plásticos con destino a un solo uso, tal es el caso de la reciente Ley 2250 aprobada por el Congreso de la República el 07 de julio de 2022, luego de pasar por varios debates. Esta nueva Ley tiene como objetivo la prohibición de: fabricación, comercialización, importación y distribución de plásticos de un solo uso, cuya aplicación es de carácter inmediato.

Sin embargo, la eliminación de este tipo de plástico se debe realizar de manera gradual, unos se eliminarán en un periodo de 2 años y otros en 8 años. En este sentido, los plásticos que deben ser eliminados en los próximos 2 años de forma gradual son: hisopos, cigarrillos, soporte de plástico para bombas de inflado, bolsa de plástico para alimentos a granel, bolsa de plástico de los puntos de pago, hogar, bolsa de plástico para ropa sucio o para empacar revistas. Mientras que, los plásticos que se deben eliminar gradualmente en los próximos 8 años son: soporte de hilo dental, embalaje de espuma de poliestireno, manteles y platos de plástico, serpentinas, cubiertos de plástico, papel picado, copas de plástico, pegatinas y etiquetas vegetales (El Congreso de Colombia, 2022).

En lo que respecta al impuesto al consumo de las bolsas plásticas, cuya finalidad es la de desestimular el uso de este tipo de plástico, es el consumidor final quien paga por este gravamen. Este tributo se da como respuesta a los compromisos asumidos por Colombia tras los acuerdos

ambientales como el COP21 y del protocolo de Kyoto. Por tanto, a través de la Reforma Tributaria 1819 de 2016 el Gobierno Nacional logró materializar dichos compromisos, en dicha reforma se introdujo disposiciones tributarias enfocadas al racional uso de las bolsas plásticas (Tavera, 2020).

Las generalidades que pueden apreciarse en la Reforma 1819 de 2016, está relacionada con las tarifas, cuyo importe guarda directa relación con el número de bolsas utilizadas y estimula el uso de materiales diferentes al plástico, como las bolsas y empaques derivados de componentes biodegradables al 100% que no se encuentren sometidos a tributos ambientales (El Congreso de Colombia, 2016).

Ahora bien, los impactos que puedan derivarse de la Reforma 1819 de 2016, Ley que dio vida al impuesto al consumo de bolsas plásticas, están relacionados con la reducción del consumo de bolsas, esto se valida evidenciando que, según cifras de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA), en el primer trimestre del año 2017 se presentó una reducción del 35% en el consumo de estas bolsas y durante los años 2017, 2018 y 2019 el uso de bolsas plásticas en los supermercados ha bajado un 65% (Solórzano, 2020). Si bien, cuando se aprobó la ley al impuesto al consumo de bolsa plástica se pensó en que las empresas del sector plástico serían las más perjudicadas, dicho sector se ha venido reinventando, tomando como prioridad una mayor conciencia ambiental. De acuerdo con cifras de Acoplásticos, hasta octubre 2018 las exportaciones del sector plástico crecieron un 48% pese al cambio cultural en el consumidor y a dicho impuesto. El primer año desde que entró en vigor la Ley 1819 (2016), se logró recaudar \$15.000 millones de pesos y su impacto podría estar entre los \$4.000 y \$5.000 millones (Becerra, 2019).

No es innegable que los tributos ambientales tengan un potencial significativo cuya vertiente es extrafiscal. Al respecto, en el ámbito del Derecho Tributario, una relectura de los institutos que gozan de un claro carácter fiscal (recaudatorio), basada en la búsqueda de ingresos

derivados para financiar al Estado y en el principio de capacidad económica, ha ido ganando terreno en la doctrina, nacional e internacionalmente, por el sesgo de extrafiscalidad, que, en el contexto de la tributación ambiental, se encuentran bajo la égida del principio de quien contamina paga.

Los tributos ambientales han ido ganando protagonismo, ya que pretenden promover la preservación del medio ambiente al consistir en instrumentos eficientes que permiten la internalización de las externalidades negativas, de forma que quienes realizan actividades contaminantes asumen el coste de su conducta en sus respectivas responsabilidades. Las cargas tributarias existentes a gran escala, como los tributos especiales sobre los carburantes (gasolina y ACPM), ya están cerca del límite superior de lo que puede justificarse por los costes medioambientales que conllevan. Los impuestos sobre la gestión de residuos representan un caso interesante para la tributación, pero es poco probable que recauden muchos ingresos adicionales. Tal vez, sólo en el caso del impuesto nacional al carbono o la energía ampliamente aplicado se podría obtener grandes ingresos adicionales. Incluso en ese caso, las presiones políticas para excluir a los hogares o a la industria de alto consumo energético podrían limitar el potencial de ingresos. Según FEDESARROLLO (2022, p. 25), el sector industrial en la actualidad posee una carga onerosa al tener que asumir un sobreprecio del 20% para cubrir el consumo de energía de los hogares más pobres del país.

Si bien Colombia genera solo el 0,37% de las emisiones de gases de efecto invernadero – GEI– mundiales, el cambio climático es un tema prioritario para el país, y ha sido abordado con urgencia. Colombia es altamente vulnerable a los efectos del cambio climático y ve las emisiones de GEI como un riesgo directo a sus posibilidades de desarrollo sostenible. El creciente uso de los impuestos medioambientales, el comercio de emisiones y otros instrumentos fiscales han sido

impulsados en parte por el reconocimiento de las limitaciones de la regulación medioambiental convencional (DNP, 2021).

Para lograr un impacto serio en algunos de los principales problemas medioambientales a los que se enfrentan los responsables políticos – emisiones de gases de efecto invernadero, calentamiento global, emisiones por deforestación y degradación forestal evitada - la Política Nacional Ambiental no puede abordarse únicamente como una cuestión técnica, que se resuelva simplemente exigiendo el uso de tecnologías de reducción específicas y estableciendo límites de emisiones a las grandes empresas. Serán necesarios cambios amplios y de gran alcance en los actuales modelos de producción y consumo, y estos cambios implicarán inevitablemente costes económicos sustanciales. La búsqueda de instrumentos capaces de minimizar estos costos y de lograr cambios de comportamiento en todos los sectores ha llevado a los responsables políticos a prestar mucha más atención al potencial de la regulación medioambiental basada en incentivos, es decir, mediante instrumentos económicos.

4.2.2.1 Incentivo dinámico a la innovación. Las políticas reguladoras que abordan los contaminantes ambientales deben utilizar determinadas tecnologías o mantener las emisiones por debajo de un límite especificado, pueden lograr el cumplimiento de la normativa, pero no alientan a los contaminadores a realizar reducciones por debajo de ese límite especificado. De hecho, cuando las regulaciones se negocian caso por caso, los contaminadores pueden temer que cualquier al no superar los requisitos establecidos por la Ley, podría simplemente llevar al regulador a asignar a la empresa un límite de contaminante más estricto en el futuro. Por el contrario, los tributos ambientales ofrecen un incentivo permanente para que los contaminadores traten de reducir las emisiones, incluso por debajo del nivel actual de rentabilidad, ya que el tributo se aplica

a cada unidad de emisiones residuales, creando un incentivo para desarrollar nuevas tecnologías que tengan un costo secundario inferior al tipo impositivo.

La aplicación eficaz de la normativa requiere de políticas reguladoras y exigir cantidades diferentes de reducción de la contaminación a distintas empresas e individuos para minimizar los costos totales de reducción. Sin embargo, el regulador depende de las empresas reglamentadas para obtener información sobre sus precios de reducción, y puede verse obligado al diálogo y la negociación con las empresas. Las empresas reguladas, a su vez, controlan un elemento clave en el proceso por el que se establecen las políticas de regulación, y pueden ser capaces de obtener un precio por su cooperación, en forma de objetivos de reducción menos estrictos, u otros cambios que les beneficien.

Por el contrario, los tributos ambientales uniformes logran una distribución rentable de la reducción, teniendo en cuenta los diferentes costes de reducción de las empresas individuales, al tiempo que adoptan una forma robusta y no negociada. Todas las empresas se enfrentan al mismo tipo de tributo sobre la contaminación. El regulador no necesita tener en cuenta las circunstancias de las empresas individuales y, por tanto, los contaminadores individuales tienen poco margen para negociar condiciones más favorables. Así, se reduce sustancialmente el riesgo de que este proceso de negociación erosione la efectividad medioambiental de la política.

4.2.2.2 Potencial de ingresos. Los tributos medioambientales y los permisos negociables como instrumentos económicos generan ingresos, como resultado de los pagos realizados por cada unidad de emisiones residuales. La medida en que estos ingresos deberían contar realmente como un beneficio más del uso de los impuestos ambientales o del comercio de emisiones ha sido controvertida. En relación con los permisos negociables, éstos poseen algunas ventajas, dentro de

las cuales se encuentra la eficiencia estática, según Ucrós (2009), “cada agente económico puede diseñar la solución menos costosa de acuerdo a su estructura productiva” (p. 43).

Desde el punto de vista de la política fiscal, a veces también se plantean preocupaciones sobre la estabilidad y la previsibilidad de los ingresos por impuestos ambientales y, en particular, sobre su erosión como resultado de las respuestas de comportamiento de los contaminadores. Sospechamos que este problema se ha exagerado mucho. Los ingresos de todos los impuestos se ven afectados por las respuestas del comportamiento, y los impuestos medioambientales basados en productos básicos de demanda inelástica, como la energía, podrían verse menos afectados por las respuestas del comportamiento que otras bases impositivas.

4.2.2.3 Desventajas de los tributos medioambientales y de otros instrumentos económicos. Los instrumentos económicos como los impuestos ambientales tienen, sin embargo, una serie de inconvenientes y limitaciones identificables que pueden ser suficientemente importantes para descartar su uso en aplicaciones concretas.

Si los daños causados por la contaminación varían en función de la fuente de emisión o contaminante, un impuesto uniforme sobre la contaminación puede resultar ineficaz, y puede ser necesaria una regulación fuente por fuente para lograr un resultado más eficiente. En principio, un tributo medioambiental no tiene por qué estar obligado a aplicar el mismo tipo a todas las fuentes, por lo que podría lograr el resultado eficiente mediante tipos impositivos adecuadamente diferenciados. Sin embargo, una vez que el tipo impositivo tiene que fijarse individualmente para cada fuente, el tributo puede quedar expuesto a la influencia de los grupos de presión de las empresas y/o individuos regulados. Además, algunas formas de carga tributaria medioambiental pueden tener que aplicarse con tipos uniformes, incluso cuando se sabe que los daños difieren entre

lugares. Así, por ejemplo, los tributos ambientales sobre los insumos relacionados con la contaminación pueden ser incapaces de diferenciar entre fuentes, debido a la dificultad de impedir la reventa de insumos a empresas con emisiones más dañinas.

4.2.3 Distribución de las cargas fiscales desde el principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva o también llamada capacidad de pago exige que la carga fiscal total se distribuya entre los individuos en función de su capacidad para soportarla, teniendo en cuenta todas las características personales relevantes. Los impuestos más adecuados desde este punto de vista son los gravámenes personales (impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre el consumo y sobre las sucesiones). Históricamente ha habido acuerdo en que la renta es el mejor indicador de la capacidad de pago.

Sin embargo, ha habido importantes disidentes de este punto de vista, entre ellos los filósofos ingleses del siglo XVII John Locke y Thomas Hobbes y varios especialistas fiscales actuales. Los primeros disidentes creían que la equidad debía medirse por lo que se gasta (es decir, el consumo) y no por lo que se gana (es decir, la renta); los defensores modernos de los impuestos basados en el consumo destacan la neutralidad de los impuestos basados en el consumo respecto al ahorro (los impuestos sobre la renta discriminan el ahorro), la simplicidad de los impuestos basados en el consumo y la superioridad del gasto como medida de la capacidad de pago de un individuo a lo largo de su vida. Algunos teóricos creen que la riqueza proporciona una buena medida de la capacidad de pago porque los activos implican cierto grado de satisfacción (poder) y capacidad fiscal, incluso si no generan ingresos tangibles.

El principio de capacidad de pago también suele interpretarse como la exigencia de que los impuestos personales directos tengan una estructura de tipos progresiva, aunque no hay forma de

demostrar que un grado concreto de progresividad sea el correcto. Dado que una parte considerable de la población no paga determinados impuestos directos -como los impuestos sobre la renta o la herencia-, algunos doctrinantes creen que sólo se puede lograr una redistribución satisfactoria cuando esos impuestos se complementan con transferencias directas de ingresos o impuestos negativos sobre la renta (o créditos reembolsables). Otros sostienen que las transferencias de renta y los impuestos negativos sobre la renta crean incentivos negativos; en cambio, se inclinan por el gasto público (por ejemplo, en salud o educación) dirigido a las familias de bajos ingresos como mejor medio para alcanzar los objetivos distributivos.

Los impuestos indirectos, como el IVA, los impuestos especiales, los impuestos sobre las ventas o los impuestos sobre el volumen de negocios pueden adaptarse al criterio de la capacidad de pago, pero sólo hasta cierto punto; por ejemplo, eximiendo productos de primera necesidad, como los alimentos, o diferenciando los tipos impositivos en función de la “urgencia de la necesidad”.

A lo largo de gran parte del siglo XX, la opinión predominante era que la distribución de la carga fiscal entre los individuos debía reducir las disparidades de ingresos que se derivan naturalmente de la economía de mercado; esta opinión era totalmente contraria a la opinión liberal del siglo XIX de que la distribución de los ingresos debía dejarse en paz. Sin embargo, a finales del siglo XX, muchos gobiernos reconocieron que los intentos de utilizar la política fiscal para reducir la desigualdad pueden crear costosas distorsiones, lo que provocó un retorno parcial a la opinión de que los impuestos no deberían utilizarse con fines redistributivos.

El objetivo principal de un sistema fiscal nacional es generar ingresos para pagar los gastos del gobierno a todos los niveles. Dado que el gasto público tiende a crecer al menos tan rápido como el producto nacional, los impuestos, como principal vehículo de financiación del gobierno,

deben producir ingresos que crezcan en consecuencia. Los impuestos sobre la renta, las ventas y el valor añadido suelen cumplir este criterio; no así los impuestos sobre la propiedad y los impuestos sobre artículos no esenciales de consumo masivo, como los productos del tabaco y las bebidas alcohólicas.

Además de producir ingresos, la política fiscal puede utilizarse para promover la estabilidad económica. Los cambios en las obligaciones fiscales que no se corresponden con los cambios en los gastos amortiguan las fluctuaciones cíclicas de los precios, el empleo y la producción. La flexibilidad incorporada se debe a que los pasivos de algunos impuestos, sobre todo los impuestos sobre la renta, responden fuertemente a los cambios en las condiciones económicas. Un enfoque más activo requiere cambios en los tipos impositivos u otras disposiciones para aumentar los efectos anticíclicos de los ingresos fiscales.

Algunos economistas proponen políticas fiscales para promover el crecimiento económico. Este enfoque puede implicar una reestructuración cualitativa del sistema fiscal (por ejemplo, la sustitución de los gravámenes sobre el consumo por los impuestos sobre la renta) o ventajas fiscales especiales para estimular el ahorro, la movilidad laboral, la investigación y el desarrollo, etc. Sin embargo, los incentivos fiscales tienen un límite, sobre todo a la hora de promover el desarrollo económico de determinadas industrias o regiones. El énfasis en el crecimiento económico implica la necesidad de evitar unos tipos impositivos marginales elevados y el desvío de recursos hacia actividades relativamente improductivas inducido por los impuestos.

La capacidad contributiva vista como elemento tributario es uno de los pilares que se tienen en cuenta a la hora de diseñar los diferentes impuestos por parte del legislador. Por lo tanto, es de esperarse que los elaboradores de la administración tributaria y la política fiscal lo apliquen, tanto

en la evaluación y ejecución de la política fiscal como en el periodo de formulación de dicha política.

Ahora bien, en relación con la distribución de las cargas fiscales desde el principio de capacidad contributiva en materia ambiental, según Sterling (2002), la fiscalidad medioambiental tiene como pilar obtener recursos de los contaminadores y con ello, cubrir los costos de reparación del Estado. Quienes contaminan pagan de acuerdo con la cantidad y calidad de los efluentes emitidos. Esto significa al mismo tiempo el establecimiento de un incentivo para no contaminar, lo que aumentará la cuantía de acuerdo con la cantidad de degradación.

Así, la base de los impuestos ambientales es el vínculo entre el deber de contribuir y la obligación de las actividades públicas de proteger el ambiente; mientras que su finalidad es redistribuir los costos ambientales entre los individuos involucrados en la degradación y/o contaminación ambiental de este en beneficio de la comunidad para disfrutar de un ambiente de bienestar y sano. Al mismo tiempo, las técnicas fiscales de intervención estatal también pueden desempeñar un papel estimulador a aquellos comportamientos que resultan óptimos para el medio ambiente. El legislador es consciente de la importancia de las medidas fiscales para el fomento de conductas totalmente respetuosas con el entorno ambiental y desalentar a aquellas que se oponen.

La vigilancia ambiental en el deber de contribuir, y por supuesto, este deber también fija los límites de la fiscalización. De la configuración jurídica del derecho a la contribución, se asocia a otros límites que son los principios que determinan dicha configuración de las medidas fiscales medioambientales, dentro de esos principios se encuentra por supuesto, el principio de capacidad económica del cual hemos hablado a lo largo de este documento, y que en este apartado se hará una explicación de cómo este principio funge como límite de la tributación ambiental.

Como ya se ha mencionado, el principio de capacidad contributiva o también llamada capacidad de pago exige que la carga fiscal total se distribuya entre los individuos en función de su capacidad para soportarla, teniendo en cuenta todas las características personales relevantes. La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1060A (2001), estableció que “la capacidad contributiva es el verdadero índice de solidaridad en el cumplimiento de los deberes cívicos”.

Este principio se inspira en la naturaleza del orden de las cosas: donde no hay riqueza es infructuoso imponer una carga económica. No obstante, su definición jurídica no solo sirve para preservar la operatividad del derecho tributario, sino que, además, busca proteger al contribuyente evitando una inadecuada tributación sobre su capacidad de pago que, en consecuencia, arriesgue su medio de subsistencia o sus derechos fundamentales, como lo es su libre ejercicio de la libertad económica, entre otros.

Precisamente, el tributo no es una mera oferta de recursos que los particulares están obligados a realizar para la entidad pública, de acuerdo con la facultad de tributación que ejerce. La imposición es una verdadera institución jurídica, que debe consistir en un pago justo. La capacidad económica obliga al legislador en doble sentido: i) por un lado, en sentido positivo, todo aquel que tiene determinado nivel de capacidad económica debe contribuir, lo que obliga a clasificar como hechos imponibles todas las circunstancias indicativas de esta capacidad económica. Es necesario combinar el aspecto subjetivo de la capacidad económica, es decir, todo individuo que posee un cierto nivel de capacidad económica debe contribuir. ii) Por otro lado, en sentido negativo, el principio en mención previene situaciones que no son indicativas de esta capacidad de ser sujeto de tributación. Con esto, lo que se quiere decir es que, es suficiente que la situación elegida como hecho imponible es general y presumiblemente indicativa de capacidad económica.

Salassa (2018), menciona que la relación entre el principio de capacidad y los tributos ambientales plantea por lo menos, dos inquietudes: a) consiste en comprobar si dichos gravámenes, establecidos o manifiestos con una finalidad extrafiscal, están sometidos al principio de capacidad económica como los demás tributos; b) la segunda inquietud consiste en determinar en la práctica, cómo se aplicaría el principio de capacidad económica a los tributos medioambientales.

En relación con lo anterior, Sáinz de Bujanda (1963), Calvo (1973), Falcón y Tella (1982), Pérez (2009), entre otros, coinciden en que:

Este principio debe informar todo el sistema tributario. Esta tesis comprende lógicamente a los gravámenes con fines ambientales, ya que la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de estos fines por muy elevados y atractivos que estos sean. El presupuesto del tributo debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades (p. 59).

Por lo tanto, la fiscalidad ambiental tiene como objetivo proteger el medio ambiente, por el ejercicio del deber de contribuir. Una construcción del derecho tributario que rechaza las exigencias de la justicia ya que en el deber de contribuir según González (1987), aumenta el riesgo de desvirtuar el instituto tributario. La doctrina no está de acuerdo con respecto a la observancia del principio de la capacidad económica sobre la tributación extrafiscal. Algunos argumentan que la incidencia de este principio no es posible, mientras que otros comparten la idea de buscar la compatibilidad de los institutos.

Con respecto a la actividad jurídica, la Constitución colombiana de 1991 establece en su artículo 230 que la administración de justicia, es decir, la jurisprudencia, los principios generales del derecho, la equidad y la doctrina, están bajo el imperio de la ley y que las demás fuentes del

derecho son accesorias. En otras palabras, según el artículo 230 de la Constitución Política colombiana, los jueces y sus decisiones son autónomos e independientes, y deben ceñirse a la ley. Otros elementos, como la jurisprudencia, son criterios auxiliares de su proceso decisorio. Es a partir de este aspecto que cobra relevancia la aplicación de los precedentes en Colombia. En el país los precedentes judiciales están para garantizar los derechos constitucionales a la igualdad y al debido proceso, y, por lo tanto, los jueces deben seguirlos en sus providencias.

En la Sentencia T-622 de 2016 la Corte reconoce a una entidad particular de la naturaleza como sujeto de derechos para garantizar su protección, conservación y preservación: el río Atrato, y sus afluentes. Sin embargo, el alto tribunal ha venido adoptando el enfoque jurídico del biocentrismo durante las decisiones pasadas, como se puede ver en sus citas. La corte ha adoptado tres enfoques para cumplir con la disposición constitucional de proteger el medio ambiente: antropocentrismo, biocentrismo y ecocentrismo. El antropocentrismo se adoptó en las primeras decisiones sobre este tipo de protección, el biocentrismo se adoptó en la primera década de los años 2000 centrándose en la consideración moral del ser vivo exclusivamente y el ecocentrismo se utilizó para fundamentar las decisiones referidas a la Naturaleza como un bien a proteger por sí mismo.

Igualmente, la Sentencia C-449 de 2015 contiene una acción de inconstitucionalidad por la cual se declara la inexecutable parcial de los numerales 3 y 4 del artículo 42 de la Ley 99 de 1993. Se refiere a las tasas retributivas y compensatorias porque, para el accionante, estas disposiciones violaron el artículo 338 constitucional ya que sólo las leyes, ordenanzas y acuerdos pueden establecer las bases gravables y tarifas de los tributos, por lo que no puede hacerlo una autoridad administrativa como es el caso del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, que desconoce el principio de legalidad tributaria en sentido amplio.

A continuación, el alto tribunal procedió a declarar que el reconocimiento de la naturaleza ha sido históricamente lento y difícil; particularmente en Colombia, se dio un gran avance en la Constitución de 1991 que adoptó el antropocentrismo, el biocentrismo y el ecocentrismo como los diferentes enfoques jurídicos para proteger el medio ambiente a través de la legislación y la jurisprudencia.

El antropocentrismo percibe al ser humano como lo más valioso y la única razón de ser del sistema jurídico, por ser el único ser racional digno y completo del planeta, lo que sitúa a los recursos naturales sólo como simples objetos a su servicio. Por lo tanto, lo más importante es garantizar la existencia de la especie humana.

El biocentrismo concibe que la naturaleza no pertenece exclusivamente a los seres humanos que la habitan, sino también a las generaciones futuras y a la humanidad en general, por lo que su protección tiene sentido porque garantiza la supervivencia de la especie humana. La preservación de las especies propone que la tierra no pertenece a los seres humanos, sino todo lo contrario, al igual que las demás especies, y el ser humano no es más que un acontecimiento en la larga cadena de evolución del planeta. Por lo tanto, la naturaleza es el auténtico sujeto de derechos que debe ser reconocido por los estados y ejercido mediante la tutela de los representantes legales.

El ecocentrismo propone que la tierra no pertenece al ser humano, sino todo lo contrario al igual que las demás especies, y el ser humano no es más que un evento en la larga cadena de evolución del planeta. Por lo tanto, la naturaleza es el auténtico sujeto de derechos que debe ser reconocido por los estados y ejercido a través de la tutela de los representantes legales.

Posteriormente, el tribunal procedió a estudiar los principios rectores del derecho ambiental, incluido el principio de desarrollo sostenible, es decir, el que contamina debe pagar multas compensatorias, el principio de prevención y el principio de precaución para referirse a las

tasas compensatorias por contaminación ambiental, que tienen por objeto ayudar a la recuperación de los costos generados por los usos de la atmósfera, el suelo y el agua permitidos por las autoridades ambientales para introducir o arrojar residuos, ya sea de la agricultura, la minería o la industria, las aguas negras o de cualquier origen, el humo, los vapores y las sustancias tóxicas producidas por las actividades antrópicas, o promovidas por el hombre, o las actividades económicas o de servicios lucrativos o no. Por consiguiente, el alto tribunal decidió declarar la constitucionalidad de los numerales 3 y 4 del artículo 42 de la Ley 99 de 1993.

En la sentencia T-080 de 2015 la Corte revisó una tutela contra la sentencia del tribunal Superior del Distrito de Cartagena que subestimó las pretensiones de la acción popular que pedía el reconocimiento del daño ecológico, por haber sido producido por la empresa -Dow Química de Colombia S. A-. Dicha empresa vertió en la Bahía de Cartagena en junio de 1989 un componente químico llamado Lorsban que tiene como elemento activo Clorpirifos, por lo que debía pagar una multa compensatoria; el Tribunal estudió si el daño ambiental había sido causado por este componente, aunque era biodegradable.

En este sentido, la Corte destaca que la Constitución colombiana considera a la naturaleza como un elemento transversal que se considera importante por su interdependencia con todos los seres vivos de la tierra. También reconoce que los seres humanos son parte del ecosistema global y no seres dominantes o usuarios. Así, la jurisprudencia de esta entidad sostuvo que la Naturaleza no abarca exclusivamente el medio ambiente y el entorno de los seres humanos, sino que es en sí misma un sujeto de derechos propios y, por lo tanto, esos derechos deben ser protegidos y garantizados.

De esta manera, la Corte estableció que el medio ambiente en la Constitución colombiana ha adquirido relevancia porque representa no sólo un objetivo de principio en el Estado Social de

Derecho, sino también un derecho fundamental por su relación con la vida y la salud, y un derecho colectivo que compromete a la comunidad, lo que representa un deber para todos. Además, por tratarse de una afectación ambiental que genera responsabilidad jurídica por el daño, aunque los ecosistemas tengan la posibilidad de recuperarse, no aceptarlo constituye una desprotección ambiental bajo la excusa de que la naturaleza se recuperará y alcanzará su equilibrio eventualmente.

De ahí que la corte decidiera revocar la sentencia dictada por el tribunal superior del Distrito de Cartagena que subestimó las pretensiones de la tutela y la desconoció en su lugar, ordenar a la comunidad ser parte de la recuperación de las zonas afectadas, y hacer que la empresa Dow Química reconozca las fallas humanas e institucionales causadas por el vertimiento de la sustancia química en la Bahía de Cartagena, explique las circunstancias, pida perdón público por los daños y se comprometa a no repetir la acción.

Por su parte, la sentencia C-495 de 1996, donde la Corte estudió si los artículos 42, referido a las tasas compensatorias por el uso directo o indirecto de la atmósfera, el agua o el suelo, para introducir o disponer de residuos y sustancias tóxicas provenientes de actividades antrópicas o antrópicas, o de actividades económicas o de servicio, lucrativas o no, y el párrafo; el artículo 43, referido a los impuestos por el uso del agua y su párrafo; y el artículo 46, numeral 4 del patrimonio y rentas de las corporaciones autónomas regionales de la Ley 99 de 1993, y el artículo 18 del Decreto 2811 de 1974 que se refiere al uso de la atmósfera, los ríos y el suelo para los usos mencionados.

Para establecer la inconstitucionalidad de los artículos, el peticionario dice que las disposiciones citadas, violan lo establecido en el artículo 150, numeral 11, y los artículos 154, 338, 359 y 363 de la Constitución, ya que la iniciativa legislativa es de carácter fiscal, además de que

las rentas nacionales no pueden destinarse al patrimonio de las Corporaciones Autónomas Regionales. Así mismo, el peticionario presenta que, al gravar cuatro veces, y de manera simultánea, el uso del agua en los eventos señalados por la ley, se impone una inequidad tributaria.

Finalmente, el peticionario sostiene que las normas demandadas violan el principio de legalidad en el sentido de que no están debidamente determinadas, no incluyendo los elementos de la obligación, así como el sistema y método para fijarlas.

A partir de ahí, el Tribunal estudia si las normas son o no constitucionales, partiendo de la afirmación de que es innegable que hoy en día, para poder determinar los principios jurídicos, no se puede prescindir de la necesidad de proteger el medio ambiente y de otorgar a las personas sus derechos conexos. Así, la Corte encontró que los recursos ambientales son un tema de vital importancia en la Constitución, por lo que constituyen un patrimonio de todos los colombianos, y que es responsabilidad del jefe del Estado planificar y utilizar los recursos naturales para asegurar un desarrollo sostenible y de los ciudadanos promover su conservación y preservación.

Además, esta Corporación consideró que,

“desde el punto de vista tributario, y ante la expresión genérica del hecho, según lo dispuesto en la norma acusada, todo ser humano sería deudor de la tasa por utilización de recursos hídricos, independientemente de su capacidad legal o de su capacidad contributiva y de los fines a los cuales destine el agua, incluido el consumo para su supervivencia” (Sentencia C-495, 1996).

Por lo que el Alto Tribunal deduce que las autoridades pueden expedir normas relativas a la protección del medio ambiente o que busquen restablecerlo, cuando sea posible, por lo que las tasas compensatorias de las normas demandadas representan con certeza la generación de costos económicos para quienes causen efectos nocivos a la Naturaleza. Es decir, una medida correctiva

para sanar la afectación al medio ambiente producida por el uso de los recursos naturales, que se relaciona con los fines de la Constitución.

En efecto, la Corte encuentra que las normas del artículo y su párrafo, y el numeral 4 del artículo 46 de la Ley 99 de 1993 son constitucionales porque se ajustan a la Constitución, y reprueba la norma sobre el artículo 18 del decreto 2811 de 1974.

5. Conclusiones

Los tributos medioambientales se definen en la literatura como pagos fiscales obligatorios a un tipo fijo o variable, que deben pagar los agentes contaminantes en función de los hechos relacionados con la contaminación causada por su producción o consumo. Partiendo de lo anterior, se puede concluir que estos hechos establecen la base impositiva para utilizar el mecanismo de la fiscalidad medioambiental para hacer frente a los problemas de contaminación y a los costes sociales. Aunque no existe una definición única, el impuesto medioambiental reorienta las pautas de producción y modifica los patrones de consumo, independientemente del destino de los ingresos obtenidos.

Si bien el principio de capacidad contributiva posee un valor determinante y nuclear como herramienta fiscal esta debe ser invocada en la conformación de una figura impositiva de índole extrafiscal para la protección de los recursos medioambientales. Más allá del simple instrumento normativo, esta herramienta fiscal tiene una dimensión económica por la que el contribuyente está obligado a tener en cuenta los efectos de sus acciones sobre el medio ambiente.

Sin embargo, el tributo extrafiscal necesariamente deberá consultar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es así como los deberes derivados por los tributos, los que representen intereses extrafiscales, deberán ser tutelados por el ordenamiento jurídico

constitucional, siendo razonable, necesario y proporcional, cuyos criterios son análogos con la noción genérica de la justicia colombiana.

Como otros gravámenes, los tributos ambientales deben considerar la capacidad económica o financiera del contribuyente para determinar su cuantía. Si bien el tributo ambiental debe ajustarse como parámetro de equidad tributaria, la premisa es que su propósito no sea principalmente recaudar, sino que el principio de capacidad económica cede en cierta medida ante -el que contamina paga-. El principio de la capacidad económica requiere gravar la manifestación económica real, no solo ficticia o nominal. No obstante, en aras de la protección del medio ambiente, se pueden gravar las declaraciones indirectas de riqueza, siempre que se supere el juicio de proporcionalidad.

Con relación a la legitimidad del tributo ambiental en Colombia, es preciso mencionar que cuando la Constitución Nacional insta al Estado a intervenir en la explotación de los recursos ambientales para protegerlos y brindar un ambiente sano, tácitamente autoriza el uso de mecanismos fiscales y económicos, que pueden incluir institutos legales del tributo en su modalidad extrafiscal destinados a proteger el medio ambiente perteneciente al denominado “Mecanismo Estatal de Protección Ambiental”.

Es así como la fiscalidad medioambiental resulta ser una forma de fomentar el cambio hacia opciones más respetuosas con el medio ambiente; empleada en combinación con los demás instrumentos disponibles, puede contribuir a realizar los ajustes necesarios para hacer frente a los retos medioambientales y climáticos a los que nos enfrentamos actualmente. El objetivo de la fiscalidad medioambiental es, en principio, incluir en los precios los daños medioambientales, o las externalidades negativas, para orientar las opciones de producción y consumo en una dirección

más ecológica. La fiscalidad medioambiental puede abordar todos los aspectos de la protección y conservación del medio ambiente.

En consecuencia, los tributos medioambientales son instrumentos económicos en la medida en que afectan al coste y al precio de los bienes y, por tanto, influyen en su consumo. En otras palabras, el gravamen medioambiental funciona como un agente de alteración de los precios para desalentar los usos y el consumo que contaminan el medio ambiente y fomenta las innovaciones en una dirección más respetuosa con el medio ambiente. Los instrumentos fiscales medioambientales pueden crear incentivos de mercado para desarrollar e invertir en tecnologías de reducción de emisiones, fomentar cambios de comportamiento en el consumo y la producción y lograr soluciones de mínimo coste.

Por lo que, los instrumentos económicos incentivan a cada contaminador a reducir sus emisiones de todas las formas menos onerosas, con lo que se consigue un nivel determinado de reducción con un valor total menor. En segundo lugar, los instrumentos económicos pueden evitar que la autoridad reguladora tenga que adquirir información detallada sobre los importes de reducción de cada fuente, lo que reduce los costes administrativos de la autoridad.

Una vez establecidas las premisas de la fiscalidad ambiental, a través de la extrafiscalidad y la compatibilidad entre los principios tributarios y ambientales, se observa que los impuestos son un importante instrumento de protección ambiental, además de la mera función recaudatoria. En vista de la finalidad extrafiscal, capaz de inducir a los agentes económicos a realizar comportamientos que protejan el medio ambiente y, asimismo, desalentar acciones y prácticas perjudiciales.

Referencias

- Aguilar, L. (2008). Principios de Derecho Ambiental en Colombia. *Revista Electrónica Direito e Política, Itajaí*, 3(1), 172-190.
- Alderete, P., Salassa, R., Bach, J., Pigrau, y Antoni. (2015). La protección ambiental a través del Derecho Fiscal. *Universidad Nacional de Córdoba*, 75-99.
- Alfonso, N. (2014). *Principales Normas Ambientales Colombianas*. Obtenido de Universidad EAN:
<https://repository.ean.edu.co/bitstream/handle/10882/1615/NormasAmbientales.pdf;js>
- Armenteras, D., Espelta, J., Rodríguez, N., y Retana, J. (2017). Deforestation dynamics and drivers in different forest types in Latin America: Three decades of studies (1980-2010). *Global Enviromental Change*, 46, 139-147. doi:<https://doi.org/10.1016/j.gloenvcha.2017.09.002>
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá D.C.: Legis.
- Asociación Colombiana de Minería. (2020). *Verdades sobre los aportes del sector minero a la economía del país*. Bogotá D.C.: El Tiempo.
- Autoridad Nacional de Licencias Ambientales. (2019). *Descuento en el Impuesto de Renta por Inversiones en Control de Medio Ambiente o en Conservación y Mejoramiento del Medio Ambiente*. ANLA. <http://portal.anla.gov.co/deduccion-renta-inversiones-control-y-mejoramiento-del-medio-ambiente>
- Becerra, L. (25 de Enero de 2019). *Ingresos de fabricantes de bolsas cayeron hasta 25% por impuesto: Acoplásticos*. La República. <https://www.larepublica.co/economia/ingresos-de-fabricantes-de-bolsas-cayeron-hasta-25-por-impuesto-acoplasticos-2819924>
- Becker, A. (2010). *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses.

- Beltrán, J., y Ávila, J. (2013). *Efectos de la Tributación Ambiental en la Gestión del Medio Ambiente en Colombia*. (Proyecto Trabajo de Investigación Maestría en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Medellín.
<https://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/93/Efectos%20de%20la%20tributaci%C3%B3n%20ambiental%20en%20la%20gesti%C3%B3n%20del%20medio%20ambiente%20en%20Colombia.pdf?sequence=1>
- Caballero, P. (2007). Colombia y la Agenda Ambiental Internacional. *Revista Uniandes*, 1-7.
Obtenido de <https://revistas.uniandes.edu.co/doi/pdf/10.7440/colombiaint38.1997.02>
- Calvo, R. (1973). Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos. *Revista Crónica Tributaria*, 17-29.
- Consejo de Estado, Radicado número: 08001-23-31-000-2001-02369-01. C.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta (Sala de lo Contencioso Administrativo 06 de Mayo de 2010).
- Corpoboyacá. (26 de Abril de 2021). *Tasa compensatoria aprovechamiento forestal en bosque maderable*. Corpoboyacá. <https://www.corpoboyaca.gov.co/proyectos/tasa-compensatoria-por-aprovechamiento-forestal-en-bosque-maderable/>
- Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca. (26 de Diciembre de 2015). *Acuerdo 32: "Por el cual se actualiza el valor de las tasas por concepto de aprovechamiento forestal"*. Diario Oficial 49.737.
http://www.avancejuridico.com/actualidad/documentosoficiales/2015/49737/a_car_0032_2015.html
- Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca. (2019). *Incentivos Tributarios por Inversiones en Control, Conservación y Mejoramiento del Medio Ambiente*.

Cundinamarca: Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito.

<https://www.car.gov.co/uploads/files/5c4882bbed896.pdf>

Correia, J., y Fernandez, L. (2021). Fiscalidad ambiental municipal: (in) admisibilidad en el ordenamiento jurídico brasileño. *Veredas do Direito*, 199-221.

Corte Constitucional . (26 de Septiembre de 1996). *Sentencia C-495. M.P. Fabio Moron Díaz*.

Corte Constitucional. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-495-96.htm>

Corte Constitucional. (02 de Septiembre de 1993). *Sentencia C-364. M.P. Carlos Gaviria Díaz*.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-364-93.htm>

Corte Constitucional. (08 de Octubre de 2001). *Sentencia C-1060A. C.P. Lucy Cruz de Quiñonea*.

Corte Constitucional. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1060A-01.htm>

Corte Constitucional. (05 de Julio de 2001). *Sentencia C-711. M.P. Jaime Araujo Rentería*. Corte

Constitucional. Expediente D-3317.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-711-01.htm>

Corte Constitucional. (10 de Septiembre de 2002). *Sentencia C-734. M.P. Manuel José Cepeda*

Longas Londoño. Corte Constitucional.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm>

Corte Constitucional. (09 de Septiembre de 2003). *Sentencia C-776. M.P. Manuel José Cepeda*

Espinosa. Corte Constitucional. Expediente D-4429.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>

Corte Constitucional. (12 de Octubre de 2004). *Sentencia C-898. M. P. Clara Inés Vargas*

Hernández. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-989-04.htm>

Corte Constitucional. (10 de Marzo de 2010). *Sentencia C-173. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.* Corte Constitucional.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-173-10.htm>

Corte Constitucional. (27 de Julio de 2010). *Sentencia C-594. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.*

Referencia: Expediente D-7978. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-594-10.htm>

Corte Constitucional. (31 de Octubre de 2012). *Sentencia C-891. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.* <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-891-12.htm#:~:text=El%20principio%20de%20legalidad%20tiene,elementos%20esenciales%20para%20ser%20v%C3%A1lido.>

Corte Constitucional. (16 de Julio de 2015). *Sentencia C-449. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.*

<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-449-15.htm>

Corte Constitucional. (20 de Febrero de 2015). *Sentencia T-080. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.*

Referencia: Expediente T-4.353.004. Corte Constitucional. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/t-080-15.htm>

Corte Constitucional. (31 de Marzo de 2016). *Sentencia C-155. M.P. Alejandro Linares Cantillo.*

Corte Constitucional. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2016/C-155-16.htm>

Corte Constitucional. (10 de Noviembre de 2016). *Sentencia T-622. M.P. Jorge Iván Palacio*

Palacio. Referencia: Expediente T-5.016.242. Corte Constitucional. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/t-622-16.htm>

Corte Constitucional. (19 de Noviembre de 2019). *Sentencia C-550. M.P. Diana Fajardo Rivera.*

Referencia: Expediente D-13175.

https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-550-19.htm#_ftn6

Corte Constitucional. (11 de Marzo de 2021). *Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea*

Meneses Mosquera. Referencia: Expediente D-13725.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2021/C-057-21.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (01 de Abril de 1998). *Sentencia C-126. M.P. Alejandro*

Martínez Caballero. Corte Constitucional.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-126-98.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (18 de Mayo de 2011). *Sentencia C-397. M.P. Jorge Ignacio*

Pretelt Chaljub. Corte Constitucional.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>

DANE. (2019). *Censo Nacional. En Publicación Académica del Observatorio Regional de Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Universidad de los Andes.* Bogotá D.C.:

Departamento Administrativo Nacional de Estadística.

doi:<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/47782/Informe%20Regi%C3%B3n%20Andina.pdf?sequence=1>

DANE. (11 de Septiembre de 2020). *Boletín Técnico: Cuenta ambiental y económica de las actividades ambientales y transacciones asociadas. 2018 provisional - 2019 preliminar.*

DANE.

https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/pib/ambientales/cuentas_ambientales/cuenta-gasto-actividades-e-impuestos-medio-ambiente/Boletin-cuentas-e-indicadores-de-actividades-ambientales-y-otras-transacciones-conexas-2018-2019pr.pdf

Dellarossa, F., y Salassa, R. (2020). *Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de la Rioja*. Córdoba, Argentina: Advocatus.

Departamento Nacional de Planeación (DNP). (2019). *Bases del Plan Nacional de Desarrollo (2018-2022): Pacto por Colombia, pacto por la equidad*. Bogotá D.C.: Departamento Nacional de Planeación (DNP).

Departamento Nacional de Planeación. (02 de Mayo de 2019). *Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022*. DNP. <https://www.dnp.gov.co/Plan-Nacional-de-Desarrollo/Paginas/Bases-del-Plan-Nacional-de-Desarrollo-2018-2022.aspx>

Dirección de Productividad y Competitividad, MINCIT. (2021). *Plan integral de gestión del cambio climático sector Comercio, Industria y Turismo*. Bogotá, Colombia: MINCIT. <https://www.mincit.gov.co/normatividad/proyectos-de-normatividad/proyectos-de-resolucion-2021/24-05-2021-pigccs-2021-05-02.aspx>

DNP. (2019). *Misión de crecimiento verde. Documento síntesis de los resultados de estudios técnicos*. Bogotá D.C., Colombia: Departamento Nacional de Planeación.

DNP. (19 de Febrero de 2021). *Instrumentos Económicos para el cambio climático*. Departamento Nacional de Planeación -DNP-. <https://www.dnp.gov.co/programas/ambiente/CambioClimatico/Paginas/Instrumentos-economicos-para-el-cambio-climatico.aspx>

El Congreso de Colombia. (1993). *Ley 99: "Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA..."*. Diario Oficial 41.146. Bogotá D.C. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0099_1993.html#1

- El Congreso de Colombia. (29 de Diciembre de 2016). *Ley 1819: "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismo para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial Nro. 50.101. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- El Congreso de Colombia. (31 de Diciembre de 2020). *Ley 2068: "Por la cual se modifica la Ley General de Turismo y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial Nro. 51.544. Bogotá D.C.. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30040295>
- El Congreso de Colombia. (07 de Julio de 2022). *Ley 2232: "Por medio de la cual se establecen medidas tendientes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial 52089. Bogotá D.C. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=125439>
- Falcón y Tella, F. (1982). La finalidad financiera en la gestión del patrimonio. *Revista Española de Derecho Financiero*, 349-798.
- FEDESARROLLO. (2022). *El mercado de la Energía Eléctrica en Colombia: características, evolución e impacto sobre otros sectores*. Bogotá D.C.: Centro de Investigación Económica y Social.
- Fernandes, J., Manso, Y., y Narciso, D. (2010). Bases Teóricas para el Esbozo de un Tributo Ambiental en Cuba. "Estudio de caso el Impuesto de Playas". *DELOS Revista Desarrollo Local Sostenible*, 1-10. <https://www.eumed.net/rev/delos/09/smn.pdf>
- Fondo Monetario Internacional. (Noviembre de 2019). *Colombia. Informe Técnico: Reforma de los precios de la energía*. Fondo Monetario Internacional (IFM). <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/CR/2019/Spanish/1COLSA2019004.ash>

- García, L. (19 de Julio de 2004). *Aplicación del análisis multicriterio en la evaluación de impactos ambientales: Capítulo 2: Evolución histórica y legal de la Evaluación de impacto Ambiental*. (Tesis Doctoral). Universitat Politècnica de Catalunya. Universitat Politècnica de Catalunya.
<https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/6830/03Lagl03de09.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Gómez, H. (13 de Junio de 2018). De todos depende el crecimiento verde. *El Tiempo*.
<https://www.eltiempo.com/vida/medio-ambiente/estrategias-para-desarrollo-sostenible-en-colombia-229478>
- Gordillo, Á., y Vargas, W. (2017). Principios del Derecho Tributario. *Revista Institución Universitaria Politécnica Grancolombiano*, 1-50.
<https://alejandria.poligran.edu.co/bitstream/handle/10823/1166/TEXT0%20Principios%20del%20Derecho%20Tributario.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Henríquez, E., y Zepeda, M. (2003). *Preparación de un Proyecto de Investigación* (Vol. 9). Concepción, Chile: Revista Ciencia y Enfermería.
<https://scielo.conicyt.cl/pdf/cienf/v9n2/art03.pdf>
- Hernández, F. (2014). Los principios de generalidad e igualdad en la normativa municipal y su infracción por las ordenanzas. *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, 360-377.
http://www.scielo.org.bo/pdf/rbd/n19/n19_a15.pdf
- Kirchhof, P. (1998). *La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria* (2da ed.). (C. García, Trad.) Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Londoño, B., Güiza, L., y Muñoz, L. (2012). *Conflictos Ambientales en Colombia: retos y perspectivas desde el enfoque de DDHH y la participación ciudadana*. Bogotá D.C.:

- Ediciones Universidad del Rosario. Colección Textos de Jurisprudencia.
<https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/12048/Conflictos%20ambientales%20en%20Colombia.pdf?sequence=1>
- López, G., y Gómez, P. (2005). *Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una propuesta autonómica*. Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental. Ediciones La Ley.
- Machuca, P., y Gelves, J. (2020). *Tributos ambientales en Colombia en el marco de las recomendaciones y lineamientos de la fiscalidad ambiental OCDE*. (Trabajo de Grado). Universidad Santo Tomás. Bucaramanga.
- Márquez, Y., y Silva, J. (2008). *Pensamiento Económico con énfasis en pensamiento Económico Público*. Bogotá D.C.: Escuela Superior de Administración Pública -ESAP-.
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (2019). *Plan Nacional de Desarrollo (Componente Ambiental)*. MinAmbiente. <https://www.minambiente.gov.co/planeacion-y-seguimiento/plan-nacional-de-desarrollo-componente-ambiental/>
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (11 de Marzo de 2019). *Sistema Nacional Ambiental (SINA)*. Minambiente.
<https://www.minambiente.gov.co/index.php/ordenamiento-ambiental-territorial-y-coordinacion-del-sina/sistema-nacional-ambiental-sina>
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (17 de Enero de 2021). *Impacto del cambio climático en Colombia*. Minambiente. Bogotá D.C.
<https://www.minambiente.gov.co/index.php/component/content/article/457-plantilla-cambio-climatico-13>
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (27 de Mayo de 2022). *Estrategia colombiana de Desarrollo Bajo en Carbono (ECDBC)*. MINAMBIENTE:

<https://www.minambiente.gov.co/cambio-climatico-y-gestion-del-riesgo/estrategia-colombiana-de-desarrollo-bajo-en-carbono-ecdbc/>

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. (17 de Enero de 2022). *Tasa compensatoria por caza de fauna silvestre*. MINAMBIENTE. <https://www.minambiente.gov.co/negocios-verdes/tasa-compensatoria-por-caza-de-fauna-silvestre/>

Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. (22 de Enero de 2004). *Decreto 155: "Por el cual se reglamenta el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 sobre tasas por utilización de aguas y se adoptan otras disposiciones"*. Diario Oficial Nro. 45.439. https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/decreto_0155_2004.htm#:~:text=Derecho%20del%20Bienestar%20Familiar%20%5BDECRETO_0155_2004%5Dytext=Por%20el%20cual%20se%20reglamenta,y%20se%20adoptan%20otras%20disposiciones.ytext=%3C%20Art%3%ADculo%20compilado%20e

Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación. (11 de Septiembre de 2016). *Colombia, el segundo país más biodiverso del mundo*. Sala de Prensa Minciencias: https://minciencias.gov.co/sala_de_prensa/colombia-el-segundo-pais-mas-biodiverso-del-mundo

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Marzo de 2022). *Taxonomía Verde de Colombia*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Gobierno de Colombia: <https://incp.org.co/wp-content/uploads/2022/04/Taxonomia-Verde-de-Colombia.pdf>

Molina, P. (2000). *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons.

Musgrave, R. (1991). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid, España: McGraw-Hill/Interamericana.

Nunes, C. (2005). *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética.

Oliveira, J. (2007). *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Editora Forense.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2019). *Estudios Económicos de la*

OCDE: Colombia. OCDE.

https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/2019%20Economic%20Survey%20of%20Colombia_Spanish.pdf

Páez, M. (2012). *La capacidad contributiva en los tributos medioambientales*. (Tesis Doctoral).

Universidad de Salamanca. España.

Pérez, F. (2009). *Derecho financiero y tributario, parte general* (Vigécima ed.). Pamplona:

Thomson Reuters-Civitas.

Piza, J. (2006). *Capacidad Económica como principio del Sistema Tributario*. Bogotá D.C.:

Revista de Derecho Fiscal.

<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2668>

Presidencia de la República de Colombia. (18 de Diciembre de 1974). *Decreto - Ley 2811: "Por*

el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al

Medio Ambiente". Diario Oficial Nro. 34243. Bogotá, D.E.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1551>

Presidencia de la República de Colombia. (18 de Diciembre de 1974). *Decreto 2811: "Por el cual*

se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio

Ambiente". Diario Oficial Nro. 34.243:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2811_1974.html

Presidencia de la República de Colombia. (21 de Agosto de 1978). *Decreto 1541: "Por la cual se*

reglamenta la Parte III del Libro II del Decreto - Ley 2811 de 1974: De las aguas no

marítimas y parcialmente la Ley 23 de 1973". Diario Oficial 35078. Bogotá, D.E.

https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/decreto_1541_1978.htm

Presidencia de la República de Colombia. (30 de Marzo de 1989). *Decreto 624: "Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*. Diario Oficial Nro. 38.756.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Presidencia de la República de Colombia. (29 de Junio de 2017). *Decreto 1116: "Por el cual se modifica parcialmente el Arancel de Aduanas y se establecen disposiciones para la importación de vehículos eléctricos, vehículos híbridos y sistemas de carga"*. Diario Oficial Nro. 50279. Bogotá D.C. [https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30032137#:~:text=\(junio%2029\)-,por%20el%20cual%20se%20modifica%20parcialmente%20el%20Arancel%20de%20Aduanas,h%C3%ADbridos%20y%20sistemas%20de%20carga.](https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30032137#:~:text=(junio%2029)-,por%20el%20cual%20se%20modifica%20parcialmente%20el%20Arancel%20de%20Aduanas,h%C3%ADbridos%20y%20sistemas%20de%20carga.)

Presidencia de la República de Colombia. (16 de Marzo de 2020). *Decreto 403: "Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal"*. Diario Oficial 51258. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=91404>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. (2018). *Objetivos de Desarrollo Sostenible 2015-2030*. PNUD. <https://www.undp.org/content/undp/es/home/sustainable-development-goals.html>

Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente -PNUMA-. (2021). *Hacer las paces con la Naturaleza: un plan científico para abordar la triple emergencia del clima, la*

- biodiversidad y la contaminación.* Nairobi, Kenya. ONU.
doi:<https://www.unep.org/resources/making-peace-nature>
- Prust, J. (2003). *Impuestos Ambientales en los Países en Desarrollo. Capítulo III en Política Fiscal y Medio Ambiente Bases para Agenda Común.* Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina CEPAL.
- Rodríguez, E. (2015). *Beneficios Tributarios en Colombia, Oportunidades de Gestión e Inversión Ambiental en las Empresas Cundiboyacenses.* (Proyecto de Tesis Magíster en Desarrollo Sostenible y Gestión Ambiental). Universidad Distrital Francisco José de Caldas.
<https://repository.udistrital.edu.co/bitstream/handle/11349/3731/RodriguezCelyElviaPilar2016.pdf;jsessionid=FFFCE52937A47CCF12C9D6CDD86ED00E?sequence=1>
- Romero, C., y Gómez, L. (2018). Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales: una aproximación al caso colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 78, 353-389.
- Romero, C., Colmenares, L., y Murillo, A. (2014). Sistema y método para fijar las tarifas de tasas y las contribuciones. *DIXI*, 15(17), 55-66. doi:<https://doi.org/10.16925/di.v15i17.639>
- Romero, C., Grass, Y., y García, X. (2013). Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario. *Derecho y Políticas Públicas*, 15(17), 68-77.
- Rona, N. (Mayo de 2019). *Colombia: Impuesto Nacional al Carbono. Estudio de Caso.* LEDSLAC: estrategia de desarrollo resiliente y bajo en emisiones: https://ledslac.org/wp-content/uploads/2019/09/EdC-Impuesto-al-Carbono-Colombia-ago19-comentarios-RA-_VF-rev.pdf
- Rosembuj, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente.* Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.

- Rozo, C. (2003). *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*. Ecuador: FORO Revista de Derecho. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1813/1/RF-01-AV-Rozo.pdf>
- Sáinz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho* (Vol. III). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Salas, W. (2007). *Consideraciones sobre la tributación medioambiental y su concepción en el ámbito internacional* (Vol. 2). Mérida: Revista Voces: Tecnología y Pensamiento.
- Salassa, R. (2016). Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva. *Revista Chilena de Derecho*, 1005-1030. doi:<http://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372016000300010>
- Salassa, R. (2018). *Aspectos constitucionales controvertidos de la tributación ambiental*. Córdoba: Advocatus.
- Sánchez, G. (2002). Desarrollo y medio ambiente: una mirada a Colombi. *Fundación Universidad Autónoma de Colombia*, 1(1), 79-98. <http://uac1.fuac.edu.co/revista/M/seis.pdf>
- Solórzano, S. (13 de Febrero de 2020). *El uso de bolsas plásticas en los supermercados colombianos ha bajado 65% en tres años*. La República: <https://www.larepublica.co/responsabilidad-social/el-uso-de-bolsas-plasticas-en-los-supermercados-colombianos-ha-bajado-65-en-tres-anos-2964072>
- Soto, E., Romero, C., y Berbal, L. (2012). El concepto de tributo en la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia. *DIXI*, 14(15), 118-131. doi:<https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/view/1017/990>

- Tavera, L. (2020). *Plan de negocio para el desarrollo, producción, comercialización y reutilización de bolsas plásticas en la ciudad de Bogotá*. (Trabajo de Grado). Universidad Católica de Colombia. Bogotá D.C.
- Tondini, B. (2002). *La Tributación Internacional y su relación con el Medio Ambiente (una posible solución al tema de las papeleras)*. Argentina: Centro Argentino de Estudios Internacionales. Programa de Derecho Internacional.
- Torres, R. (2004). *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar.
- Ucrós, J. (2009). *Propuesta para la implementación de instrumentos de política ambiental en la Planta Siderúrgica de Acerías Paz del Río SA*. (Trabajo de Grado Maestría en Gestión Ambiental). Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá D.C.
- Varona, J. (2009). *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Cantabria: Marcial Pons.
- Varona, J. (2010). *Extrafiscalidad y justicia tributaria* (Vol. 1). Cantabria: Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García.
- Villegas, H. (11 de Septiembre de 2006). *Revisión de la Normatividad colombiana e identificación de oportunidades y barreras para el diseño, implementación y seguimiento de incentivos económicos e instrumentos de política que promueven la conservación y uso sostenible de la biodiversidad por... CAR y Humboldt*:
<https://www.car.gov.co/uploads/files/5bfc05b631f7d.pdf>